



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

Processo n° 19515.007339/2008-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.196 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente TENDA ATACADO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2004

Ementa:

APLICAÇÃO CUMULATIVA DE MULTAS REGULAMENTARES

1 - Sobre o mesmo pressuposto material e sobre conteúdo de pressuposto material continente houve aplicação cumulativa das multas do inciso I, do inciso II e do inciso III do art. 12 da Lei 8.218/91, infligidas em três processos distintos. Caso de consunção. Ademais, quando a lei sancionatória quis, ela disse expressamente sobre a aplicação cumulativa de penas. Insubsistência da multa aplicada objeto deste feito.

2 - Esclarecida pela recorrente a razão da divergência sobre campo de dois arquivos, a isso nada contrastou nem controverteu o autuante. Não houve a perfeita concreção de informações inexatas no cumprimento de obrigações acessórias, sob a interpretação funcional e teleológica da norma apenatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento ao recurso, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e Carlos Mozart Barreto Vianna.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Processo nº 19515.007339/2008-21
Acórdão n.º **1103-001.196**

S1-C1T3
Fl. 3.326

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, Carlos Mozart Barreto Vianna, Sérgio Luiz Bezerra Presta, e Aloysio José Percínio da Silva.

CÓPIA

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de auto de infração lavrado pela fiscalização em 4/11/2008 para imposição de multa regulamentar referente ao ano-calendário 2004, no valor de R\$ 4.326.461,85, em virtude da apresentação incorreta de dados fornecidos por meio magnético, fundamentado no art. 926 do RIR/99.

Iniciada a fiscalização em 24/12/2007, a recorrente foi notificada para apresentar, entre outros elementos, arquivos digitais (padronizados de acordo com o Anexo Único do Ato Declaratório Executivo – COFIS 15/01 e Instrução Normativa SRF 86/01), livros e documentos de sua escrituração contábil relativos ao ano-calendário de 2004.

Registre-se que a recorrente apurou a Cofins pelo regime cumulativo no mês de janeiro do ano-calendário de 2004, e pelo regime não-cumulativo de fevereiro a dezembro do mesmo ano-calendário.

Após ser re-intimada, em 10/3/2008, a apresentar arquivos magnéticos de sua escrituração contábil e arquivos de notas fiscais, a recorrente entregou, em diferentes datas, os documentos solicitados pela fiscalização, conforme descrito no relatório do Acórdão nº 16-42.608 da 4ª Turma da DRJ/SP I (fls. 3278 a 3280 do e-processo):

2.3. Em 10/03/2008 a fiscalizada foi re-intimada a apresentar os arquivos magnéticos de sua escrituração contábil e, também, intimada a apresentar o arquivo de notas fiscais, previstos na IN SRF 86/2001 e ADE COFIS 15/2001, do ano calendário de 2004.

2.4. Em 26/03/2008 esta fiscalização recebeu a resposta às intimações, onde a fiscalizada indica a entrega dos arquivos magnéticos contábeis segundo a IN SRF 86/2001 e ADE COFIS 15/2001.

2.5. Em 29/05/2008 o contribuinte entregou os arquivos de notas fiscais 4.31, 4.32 e 4.91, para o estabelecimento de CNPJ 01.157.555/0011-86.

2.6. Em 05/06/2008 houve a entrega dos arquivos de notas fiscais 4.3.2, 4.3.3 do mesmo estabelecimento citado no item precedente.

2.7. Dos arquivos entregues, foi lavrado auto de infração em 19/06/2008, por erro quanto à forma de entrega desses arquivos, conforme consta na descrição dos fatos do Termo de Verificação Fiscal (TVF) nº 01, lavrado na mesma data e parte integrante do auto de infração, formador do Processo Administrativo (PA) 19515.002348/200825.

2.8. Em 20/08/2008 o contribuinte entregou a esta fiscalização os arquivos magnéticos 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3 e 4.3.4, para os estabelecimentos filiais 0010-03 (CEASA CAMPINAS), 0009-61 (AMOREIRAS CAMPINAS) e 0011-86 (GUARULHOS SÃO PAULO), sem conferência de seu conteúdo, juntamente com os relatórios de acompanhamento.

2.9. Desta entrega foram elaborados os Termos de Constatação e Intimação Fiscal (TCIF) nº 01 e nº 02, lavrados em 04/09/2008.

2.10. Em 29/08/2008 o contribuinte entregou os arquivos magnéticos 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3 e 4.3.4, para os estabelecimentos filiais 0003-76 e 0006-19, correspondentes às filiais São José e Guarapiranga. Requisitou-se novamente o arquivo de estabelecimento 0003-76, pois não foi possível a sua leitura.

2.11. Em 19/09/2008 o contribuinte entregou novamente os arquivos magnéticos 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3 e 4.3.4 para o estabelecimento 0011-86 (GUARULHOS), sem conferência do seu conteúdo, corrigido.

2.12. Em 07/10/2008 o contribuinte entregou os arquivos magnéticos 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3 e 4.3.4 para o estabelecimento 0006-19 (GUARAPIRANGA), sem a conferência do seu conteúdo, de forma a contemplar o "PDV" nas saídas.

2.13. Em 09/10/2008 o contribuinte foi intimado regularmente (TCIF nº 04 Meios Magnéticos), conforme aviso de recebimento entregue em 17/10/2008, a apresentar os arquivos magnéticos 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). Foram solicitados também os arquivos de inventário de mercadorias em 31/12/2003 e 31/12/2004 4.5.1 (arquivo de controle de estoque) e 4.5.2 (arquivo de registro de inventário).

2.14. Em 20/10/2008 o contribuinte foi intimado (TCIF nº 05 Meios Magnéticos), conforme aviso de recebimento entregue em 24/10/2008, a justificar por escrito a seguinte inconsistência: Diferenças entre informações de dois arquivos que, em tese, deveriam indicar o mesmo valor, ou seja, o campo 8- valor total das mercadorias, no arquivo 4.3.1, e o campo 15- valor total do item, no arquivo 4.3.2.

2.15. De fato, no campo 8 do arquivo 4.3.1 valor total da mercadoria deve ser informada a soma do campo "Valor Total do Item" referente aos itens da nota fiscal do arquivo 4.3.2, de acordo com o Anexo Único do ADE COFIS nº 15, de 23/10/2001. Portanto, o campo 8 –arquivo 4.3.1 – nada mais é que uma soma dos itens da nota fiscal do campo 15 – arquivo 4.3.2.

2.16. Da análise desses dois arquivos observou-se que para os estabelecimentos 0006-19, 0009-61, 0010-03 e 0011-86 existem vários registros onde os valores são diferentes.

2.17. Anexo a este termo e parte integrante do mesmo, reproduzimos o registro correspondente à nota fiscal nº 6560, emitida pelo estabelecimento 0006-19, onde se observa que no arquivo 4.3.1, campo 8, consta o valor total da nota, de R\$78,88. Já o arquivo 4.3.2 informa no campo 15 o valor total dessa mesma nota de R\$218,86.

A autoridade fiscalizadora apontou os arts. 265, 266, § 1º, e 980, I, do RIR/99, que regem a entrega dos arquivos magnéticos. Quanto a eles, e a penalidade que preveem, colacionou o seguinte quadro:

Infração	Descrição da Infração	Penalidade Aplicável		Base de Cálculo	Observações
		Até 27/07/2001	A partir de 28/07/2001		
Quanto ao conteúdo das informações solicitadas ou apresentadas	Omissão de informações solicitadas ou prestação de informações incorretas	5 %		valor da operação correspondente	A partir de 28/08/2001, a multa fica limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período

Em relação à justificativa apresentada pela recorrente para a divergência detectada pela fiscalização, consta do auto de infração que (fls. 2.205 do e-processo):

“Re-intimado regularmente em 18/11/2008, o contribuinte alegou que na geração dos arquivos das filiais, não foram somados os valores dos itens de uma nota fiscal que apresenta mais de um CFOP e, com isso, os arquivos com mais de um CFOP tiveram seu totais prejudicados, considerando somente a soma de um código de operação fiscal. A justificativa já fora dada anteriormente, quando da resposta ao Termo de Constatação e intimação Fiscal 4-Cofins – quanto à divergência entre o arquivo “DACON2004” e o arquivo da IN SRF 86/01”.

Assim, concluiu que a recorrente está sujeita à penalidade descrita, em vista das informações incorretas constantes dos arquivos magnéticos apresentados.

Apontou a IN SRF 86/01, o Ato Declaratório Executivo - COFIS 15/01, para afirmar que os arquivos digitais do contribuinte devem ser apresentados em arquivos padronizados. Acrescentou que, se os arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte contiverem informações incorretas, estará sujeito à penalidade correspondente a 5% do valor da operação, limitado este valor a 1% da receita bruta da pessoa jurídica no período.

Enquadrou a conduta da recorrente como infratora dos arts. 265, 266, §1º, 980, I do RIR/99, e apresentou tabela com a síntese do valor tributável, a qual se transcreve abaixo (fls. 3281 do e-processo):

ESTABELECIMENTO	VR. OPERAÇÃO	5% VR. OPERAÇÃO
01.157.555.0006-19	42.534.914,27	2.126.745,71
01.157.555.0009-61	61.658.227,01	3.082.911,35
01.157.555.0010-03	82.951.035,19	4.147.551,76
01.157.555.0011-86	41.326.012,98	2.066.300,65
Total geral	228.470.189,45	11.423.509,47

Por fim, registrou que o valor tributável supera o valor de 1% da receita bruta, prevalecendo o limite legal, conforme tabela abaixo transcrita:

Receita de exportação	Ficha 06/linha 05	R\$12.791.644,35
Receita da rev. de mercadorias	Ficha 06/linha 07	R\$422.474.734,44
(-) vendas canceladas	Ficha 06/linha 11	(R\$2.620.194,00)
Receita bruta		R\$432.646.184,79
Valor da multa – al. 1% s/ receita bruta		R\$4.326.461,85

DA IMPUGNAÇÃO

Em 24/12/2008, a recorrente apresentou impugnação de fls. 3226 a 3231 na qual argui, em síntese, o que segue.

Primeiramente, a recorrente aduziu que a utilização da receita bruta para fixação do valor da penalidade não possui relação razoável com a infração cometida, em ofensa ao princípio constitucional da proporcionalidade, nos seguintes termos (fls. 3208 do e-processo):

No presente caso, a fiscalização entendeu que o contribuinte não atendeu a forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos, aplicando a multa prevista no art. 980, I do RIR/99, em razão da inobservância do art. 265, 266, os quais tratam da obrigatoriedade de apresentação dos arquivos em meio magnético.

As penalidades impostas ao vincular a sanção pela apresentação com erro nos dados fornecidos em meio magnético, utilizando a receita bruta consiste numa grandeza econômica que não possui qualquer relação razoável com a infração cometida, representa clara ofensa ao princípio da proporcionalidade garantido constitucionalmente.

Alegou que as multas impostas têm caráter confiscatório, pois absorvem parcela expressiva da renda do contribuinte, transformando-as em instrumento arrecadatário.

Afirmou que houve ofensa ao princípio da razoabilidade, pois considerou que a fiscalização extrapolou os limites necessários para atender à finalidade legal na imposição da multa regulamentar em face das deficiências formais dos arquivos magnéticos.

Asseverou a necessidade de a disponibilização de programa validador para a checagem de irregularidades nas informações constantes dos arquivos magnéticos, a fim de sanar, por exemplo, a divergência verificada no caso da recorrente.

Nesse ponto, salientou a impossibilidade de conferência das informações geradas em arquivos tipo “textos” (*txt), aduzindo que a recorrente não agiu com dolo, má-fé, ou intenção de fraudar o erário, tendo sido induzida a erro, em vista da impossibilidade de conferência dos dados transmitidos.

Consignou, ao contrário, o comprometimento da recorrente em atender as intimações, aduzindo, ainda, que as incorreções poderiam ser corrigidas por meio de intimação para a regularização emitida pela autoridade fiscal.

Mencionou o art. 112 do CTN, para arguir que cabe à fiscalização identificar seguramente a hipótese legal autorizante da imposição da multa regulamentar.

Fez referência ao princípio da verdade material, alegando a necessidade de re-intimação da recorrente para regularização da documentação apresentada, em vista da complexidade dos sistemas e da quantidade de informações transmitidas.

Por fim, requereu a declaração de inconsistência e improcedência do auto de infração, com a determinação de nova fiscalização, com prazo para entrega dos arquivos magnéticos em conformidade com a legislação.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 20/12/2012, acordaram os julgadores da 4ª Turma da DRJ em São Paulo I, por unanimidade de votos, considerar improcedente a impugnação, pelos motivos abaixo sintetizados:

Inicialmente, informou que os argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade não são apreciáveis em sede administrativa, em vista do conteúdo do Parecer PGFN/CRF 439/96, do art. 26-A do Decreto 70.235/72, do art. 1º do Decreto 2.346/97, da Portaria MF 103/02, do art. 7º, V, da Portaria MF 341/11. Nesse sentido, colacionou lições doutrinárias e ementas dos tribunais administrativos.

Quanto ao mérito, mencionou os arts. 265, 266 e 980, II, do RIR/99, os arts. 11 e 12, II e parágrafo único, os arts. 1º, 2º, e 3º da Instrução Normativa SRF 86/01, e os arts. 1º e 2º do Ato Declaratório Executivo – COFIS 15/01.

Isso, para atestar que as informações solicitadas das pessoas jurídicas que se utilizam de sistema de processamento eletrônico de dados devem ser prestadas corretamente, sob pena de imposição de multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período.

Asseverou que, em face das inconsistências nos arquivos apresentados à fiscalização e das diversas informações para retificação, o contribuinte, que reconheceu os equívocos, está sujeito à penalidade.

Fez alusão ao art. 142 do CTN, para consignar que a lavratura do Auto de Infração não é facultativa.

No que se refere à alegação de afronta à verdade material, registrou que a recorrente reconheceu as incorreções nas informações prestadas, e que não houve a comprovação de ocorrência de erro apenas formal.

Nesse aspecto, citou o art. 368 do CPC, os arts. 15, *caput*, e 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, para registrar que a prova documental deve ser apresentada em conjunto

com a impugnação, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo. Assim, concluiu ser incabível a abertura de novo prazo.

Por fim, relevou que a recorrente combateu apenas a suposta falta de proporcionalidade/razoabilidade entre sua ação e o valor lançado. Dessa forma, entendeu que a situação em exame se subsumiu a hipótese da norma que prevê a penalidade, mantendo o lançamento efetuado.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Intimada e inconformada com a decisão retro, a recorrente apresentou, em 1/2/2013, recurso voluntário de fls. 3304 a 3320, reiterando basicamente os argumentos deduzidos na peça inaugural, acrescentado em síntese o que segue.

De início, consignou que os arquivos magnéticos contêm todas as informações necessárias, sendo que o equívoco apontado não gerou à falta de pagamento de imposto.

Aduziu, ademais, que não foi concedido prazo para sanar o referido erro. Quanto a isso, colacionou julgados do Conselho de Contribuintes para corroborar sua alegação.

Afirmou que o cálculo do apresentado pelo Auditor Fiscal utilizou o valor total da operação e não apenas o valor omitido na operação, diversamente da prescrição contida no Auto de Infração, incorrendo na apuração de um valor quase três vezes superior ao correto. Para exemplificar, juntou a seguinte tabela:

	TotMerc431	TotMerc432	5% Total	5% Omissão
	78,88	218,86	10,94	3,94
	87,84	378,17	18,91	4,39
	2,84	41,13	2,06	0,14
	84,96	427,93	21,40	4,25
	93,12	198,38	9,92	4,66
	45,80	115,12	5,76	2,29
	264,36	270,46	13,52	13,22
	1,69	7,49	0,37	0,08
	8,16	220,82	11,04	0,41
	189,73	685,38	34,27	9,49
Total	857,38	2563,74	128,19	42,87

Nesse sentido, apontou que o valor apurado nos dez primeiros lançamentos foi 299,02% maior do que aquele apurado pela aplicação dos 5% sobre o valor da operação omitida. Assim, asseverou que a aplicação da multa foi descabida.

Asseverou que o cálculo correto deveria consistir na soma de toda a omissão apurada com a aplicação de 5% sobre o montante. Após, comparar esse resultado com o valor obtido pela aplicação de 1% sobre a Receita Bruta do período e considerar o menor dos dois valores obtidos.

Processo nº 19515.007339/2008-21
Acórdão n.º **1103-001.196**

S1-C1T3
Fl. 3.333

Por fim, requereu o cancelamento do auto de infração. Subsidiariamente, requereu o recálculo da multa, com base no valor da operação omitida.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Marcos Shiguelo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 3.299, 3.301 e 3.304, numeração do e-processo). Dele, pois, conheço.

Doravante, a numeração de fls. indicadas neste voto é a física.

Como se viu do relatório, trata-se de multa regulamentar de 5% do valor de cada operação, prevista no art. 12, II, da Lei 8.218/91. Do Termo de Verificação Fiscal (TVF) nº 2:

*Ao apresentar os meios magnéticos cujo conteúdo de seus registros possui informações incorretas, o contribuinte está sujeito à penalidade, que corresponde a **5% do valor da operação, limitado este valor a 1% da receita bruta da pessoa jurídica no período.** (fl. 570, TVF nº 2, destaques do original)*

Põe-se uma primeira questão, que é a da retroatividade benigna em matéria apenatória do art. 57 da Medida Provisória 2.158/01, com a redação dada pela Lei 12.873/13, em face do art. 12 da Lei 8.218/91.

O art. 57 da Medida Provisória 2.158/01 já tinha sido modificado pela Lei 12.766/12.

Por ocasião do julgamento que resultou no Acórdão nº 1103-000.841, após amplo debate, prevaleceu o entendimento de que o art. 12 fora revogado pelo art. 57 da Medida Provisória 2.158/01, ao ser este alterado pela Lei 12.766/12.

Eis a dicção dos arts. 11 e 12, da Lei 8.218/91, com as alterações do art. 72 da MP 2.158/01:

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.” (NR)

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.” (NR) (grifos nossos)

Veja-se a dicção do art. 57 da MP 2.158/01 com a redação dada pelo art. 8º da Lei 12.766/12 (e que tem a mesma dicção do apresentado no Parecer Final do Projeto de lei de conversão da MP 575/12):

Art. 8º. O art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;

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

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

§ 1º. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).

§ 2º. Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput.

§ 3º. A multa prevista no inciso I será reduzida à metade, quando a declaração, demonstrativo ou escrituração digital for apresentado após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.” (NR) (grifos nossos)

Do julgamento veiculado no referido acórdão, lembro que minha única divergência conclusiva com o ilustre relator, o Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, foi quanto ao art. 57 em questão alcançar também o inciso I do art. 12 da Lei 8.218/91, e não só os incisos II e III do art. 12 dessa lei.

Desse acórdão fiz o voto vencedor, de modo que me limito aqui a transcrever os excertos que veiculam a *ratio decidendi*, quanto à revogação do art. 12 da Lei 8.218/91 pelo art. 57 da Medida Provisória 2.158/01 com a redação da Lei 12.766/12:

Pode-se dizer que os bens jurídicos tutelados pelo art. 57 da MP 2.158/01 com a alteração dada pelo art. 8º da Lei 12.766/12 compreendem aqueles tutelados pelo art. 12 da Lei 8.218/91. Em ambos os casos, a norma apenatória visa tutelar a apresentação dos livros contábeis e fiscais, escriturados eletrônica ou digitalmente.

Nessa linha também foi o entendimento extraído pelo ilustre relator, com a diferença de que, para o relator, há identidade de bens tutelados entre a novel norma legal e o art. 12, II e III, da Lei 8.218/91, escapando desse alcance o inciso I do art. 12 dessa lei.

A mens legis é (in)formada também pela abertura semântica e cognitiva ao ambiente, pelos acopladores estruturais do sistema jurídico (que são conformados na interpretação sistemática, na finalidade, nos conceitos abertos, etc.), que “controlam” os

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 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)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, 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; (Incluída pela Lei nº 12.873, 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. (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

§ 1º. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento) (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 2º. Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 3º. A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício. (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

§ 4º. Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea a do inciso I, no inciso II e na alínea b do inciso III. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013)

No julgamento versado no Acórdão nº 1103-000.969, de relatoria do ilustre Conselheiro André Mendes de Moura, predominou o entendimento de que o art. 57 da Medida Provisória 2.158/01, com a alteração da Lei 12.873/13, regulara integralmente a matéria de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias de tributos administrados pela RFB.

Do voto vencedor, de minha lavra, destaco:

Nota-se que, na redação da Lei 12.766/12, o art. 57 da MP 2.158/01 não previa a multa por entrega extemporânea da escrituração digital e de outras obrigações acessórias para a pessoa sujeita ao Simples Nacional.

Isso pode ser interpretado de duas formas: a) lacuna legal – por esquecimento do legislador; b) por não se referir o dispositivo legal às multas relativas a todas as obrigações acessórias, vale dizer, por não compreender o dispositivo legal as multas correspondentes às obrigações acessórias reguladas em normas legais específicas para elas – caso do art. 7º da Lei 10.426/02 em discussão.

[...]

A interpretação lógica concorre para a segunda das interpretações, pois as pessoas sujeitas ao Simples Nacional não estão obrigadas à escrituração digital (inclui os arquivos magnéticos da Lei 8.218/91), embora elas tenham dever de apresentar DCTF, DIRF, DIPJ na modalidade simplificada (DSPJ) – todas previstas especificamente no art. 7º da Lei 10.426/02.

Na redação da Lei 12.873/13, o art. 57 da MP 2.158/01 prevê a incidência da multa por entrega extemporânea das obrigações acessórias, também às pessoas submetidas ao Simples Nacional.

O art. 16 da Lei 9.779/99 trata de todas as obrigações acessórias de tributos administrados pela Receita Federal.

O que nos parece é que o art. 57 da MP 2.158/01, com a redação dada pela Lei 12.873/13, regulou integralmente a matéria de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias de tributos administrados pela RFB.

Reforça essa conclusão o que dissemos acima sobre a redação da Lei 12.766/12 ao art. 57 da MP 2.158/01.

Também concorre a essa interpretação o fato de o art. 57 da MP 2.158/01 na redação atual, sobre compreender as pessoas sujeitas ao Simples Nacional (para entrega extemporânea das obrigações acessórias), não ter feito nenhuma ressalva. Não diz, por exemplo, exceto para as obrigações acessórias de que trata o art. 7º da Lei 10.426/02, ou que não se aplica o artigo para as hipóteses do art. 7º da Lei 10.426/02 (por meio de acréscimo de parágrafo ao artigo).

O caso, portanto, é de aplicação do art. 2º, § 1º, parte final, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei 4.657/42): [...] (negrejamos)

Observo que, em relação ao e-Lalur, a Lei 12.973/14, ao inserir o art. 8º-A ao Decreto-lei 1.598/77, instituiu multas específicas quanto à não apresentação do e-Lalur ou sua apresentação com omissões, inexatidões ou incorreções.

Essas multas específicas instituídas pela Lei 12.973/14 foram previstas nos arts. 183 e 184 da Instrução Normativa RFB 1.515/14 – e também nos arts. 34 e 35 da Instrução Normativa RFB 1.493/14.

A ECF (escrituração contábil fiscal) é o e-Lalur para quem apura o IRPJ sob o regime do lucro real – é o que diz o art. 1º, § 3º, da Instrução Normativa RFB 1.422/13, com a redação da Instrução Normativa RFB 1.489/14. Então, o art. 6º, *caput*, da Instrução Normativa RFB 1.422/13 também prevê as multas específicas da Lei 12.973/14, para infrações relativas à ECF cometidas só pelas pessoas que apuram o lucro real. E, coerentemente, o § 1º do art. 6º dessa IN comunica a aplicação das multas do art. 57 da Medida Provisória 2.158/01, com a redação da Lei 12.873/13, quanto a infrações referentes à ECF praticadas pelas demais pessoas.

Com todas essas considerações, entendo que o art. 57 da Medida Provisória 2.158/01 com a redação da Lei 12.873/13 passou a regular as multas por infrações relativas aos arquivos magnéticos, inclusivamente a ECD.

Se se entender que ele não compreende as multas por infrações sobre arquivos magnéticos, a conclusão será a de que não há mais pena para tais infrações.

Isso porque o art. 12 da Lei 8.218/91 fora revogado pelo art. 57 da Medida Provisória 2.158/01 com a redação da Lei 12.766/12, e, tendo sido “novamente” revogado o art. 57 mencionado com sua alteração pela Lei 12.873/13, não há repristinação – revogação da norma revogadora não ressuscita a norma revogada primitivamente.

Enfim, concluo ser aplicável o art. 57 da Medida Provisória 2.158/01 com a redação da Lei 12.873/13, com retroatividade benigna.

Posto isso, passo ao exame da questão da aplicabilidade da multa no caso vertente.

Do TVF nº 2 que integra o auto de infração deste processo, transcrevo os seguintes excertos, que são pertinentes ao motivo da aplicação da multa (do inciso II do *caput* do art. 12 da Lei 8.218/91, já transcrito):

14 — Em 20/10/2008 o contribuinte foi intimado regularmente via postal (Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 05 — Meios Magnéticos), conforme aviso de recebimento entregue em 24/10/2008, a justificar por escrito a seguinte inconsistência: — Diferenças entre informações de dois arquivos que, em tese, deveriam indicar o mesmo valor, ou seja, o campo 8 — valor total das mercadorias, no arquivo 4.3.1, e o campo 15 — valor total do item, no arquivo 4.3.2. De fato, no campo 8 do arquivo 4.3.1 — valor total da mercadoria — deve

ser informada a soma do campo "Valor Total do Item" referente aos itens da nota fiscal do arquivo 4.3.2, de acordo com o Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001. Portanto, o campo 8— arquivo 4.3.1 - nada mais é que uma soma dos itens da nota fiscal do campo 15 — arquivo 4.3.2.

Da análise desses dois arquivos observou-se que para os estabelecimentos **0006-19, 0009-61, 0010-03 e 0011-86** existem **várias (sic.) registros onde os valores são diferentes.** (fl. 568. TVF nº 2, **negritos do original, sublinhados nossos**)

No mesmo TVF, já é indicado que houve o aperfeiçoamento de outro auto de infração para exigência da multa relativa aos mesmos arquivos, objeto da aplicação da multa deste processo. É o auto de infração do TVF nº 1 (o deste feito é do TVF nº 2), que compõe o processo administrativo nº 19515.002348/2008-25:

8 — Dos arquivos entregues, foi lavrado auto de infração em 19/06/2008, por erro quanto à forma de entrega desses arquivos, conforme consta na descrição dos fatos do Termo de Verificação fiscal nº 01, lavrado na mesma data e parte integrante do auto de infração, formador do Processo Administrativo 19515.002348/2008-25; (fl. 567, TVF nº 2, negritos nossos)

A recorrente trouxe junto com os memoriais o TVF nº 1 (citado no TVF nº 2, que é deste feito, como se viu na transcrição acima) e o TVF nº 3.

Os itens 1 a 6 do TVF nº 1 e do TVF nº 3 são *idênticos* ao do TVF nº 2 que integra o auto de infração do presente processo. Tais itens versam sobre o início do procedimento fiscal, e que, entre outros, envolveu a intimação da recorrente para *entrega de arquivos digitais com as operações contábeis do ano-calendário de 2004*. E que, *posteriormente*, a recorrente foi *intimada para apresentar arquivos magnéticos de notas fiscais do ano-calendário de 2004*.

Do TVF nº 1 já citado no TVF nº 2 que integra o auto de infração do presente processo, transcrevo excertos:

6 – Em 29/05/2008 o contribuinte entregou os arquivos de notas fiscais 4.3.1, 4.32 e 4.91, para o estabelecimento de CNPJ 01.157.555/0011-86;

7 – Em 05/06/2008 houve a entrega dos arquivos de notas fiscais 4.3.2, 4.3.3 do mesmo estabelecimento citado no item precedente;

9 – 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 (sic.) Nº 15/2001, que não foram atendidos alguns quesitos...

[...]

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 0,2% do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período. (fls. 2 e 4 do TVF nº 1, destaques nossos)

O TVF nº 3, tal como o TVF nº 2 objeto do presente processo, faz remissão ao auto de infração do TVF nº 1 (o item 7 do TVF nº 3 corresponde ao item 8 do TVF nº 2), e também cita o auto de infração do TVF nº 2, deste processo.

Do TVF nº 3, destaco os seguintes excertos:

7 - Dos arquivos entregues, foi lavrado auto de infração em 19/06/2008, por erro quanto à forma de entrega desses arquivos, conforme consta na descrição dos fatos do Termo de Verificação fiscal nº 01, lavrado na mesma data e parte integrante do auto de infração, formador do Processo Administrativo 19515.004348/25;

[...]

Através do Termo de Re-intimação fiscal-meios magnéticos-lavrado em 18/11/2008, o contribuinte foi re-intimado a apresentar a justificativa da inconsistência.

Diante do exposto, foi aplicada a multa proporcional pela apresentação incorreta dos dados fornecidos em meio magnético, formadora do Processo Administrativo 19515.007339/2008-21. [é o presente processo, decorrente do TVF nº 2]

[...]

14.2 - Quanto à entrega dos arquivos notas fiscais: 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4

[...]

Estabelecimento

01.157.555/0006-19 ...

[...]

01.157.555/0009-61 ...

01.157.555/0010-03 ...

01.157.555/0011-86 ...

[...]

16 - No caso concreto, as arquivos de algumas filiais (0003 e 0006) foram transcorridos 169 dias da ciência da intimação, atestado pelos protocolos de entrega assinados por esta fiscalização. Outros - filiais 0009 e 0010 - foram entregues após 160 (cento e sessenta) dias da ciência da intimação. Isto sem deixar de observar os arquivos não entregues, cuja consequência

tornou inviável a auditoria das notas fiscais desses estabelecimentos.

Assim, o contribuinte está sujeito à penalidade imposta pela legislação, cuja multa é equivalente a dois centésimos por cento por dia do atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento desta, aos que não cumprem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas (Lei nº 8.218/91, art. 12, inciso III, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001). (fls. 2 a 4 do TVF nº 3, destaques nossos, com exceção dos nºs dos processos administrativos)

Noto que todos os autos de infração recaíram em relação a arquivos magnéticos de notas fiscais do mesmo ano-calendário, e, ainda, do item 4.3.2. Quer dizer, os autos de infração correspondentes aos TVF nºs 1 e 3 recaíram sobre a apresentação dos arquivos magnéticos de notas fiscais do ano-calendário de 2004 que deram causa ao auto de infração ora discutido.

Vê-se claramente que houve, em face de mesma infração, e de infração conteúdo compreendida em infração continente, aplicação cumulativa de multas – do inciso I, do inciso II e do inciso III do art. 12 da Lei 8.218/91.

Na aplicação da retroatividade benigna, a aplicação cumulativa corresponde às multas do inciso I, do inciso II e do inciso III do art. 12 da Medida Provisória 2.158/01, com a redação atual da Lei 12.873/13.

Não vejo como se possa, em matéria apenatória, sobre infração conteúdo de outra ou mesma infração, aplicarem-se cumulativamente as multas.

Sobre conspirar contra o bom senso, conspira contra a interpretação axiológico-teleológica, e mesmo contra a interpretação lógica, em matéria sancionatória, exegese diversa.

O caso se assemelha (não se identifica) ao de concurso formal (perfeito) de crimes.

Mais. Pode-se inclusive falar de consunção, como se verá adiante.

Ainda, quando a lei sancionatória quis, ela disse expressamente sobre a aplicação cumulativa de penas.

Cito apenas um exemplo, o art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, na redação da Lei 11.488/07:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo, será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Especificamente quanto aos arquivos de notas fiscais da filial 0011-86, que compõem o pressuposto material da infligência da multa em causa, o auto de infração do TVF nº 1 já apenas sobre o *mesmo* pressuposto material.

O auto do TVF nº 1 inflige a multa à recorrente por não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos (é a multa de 0,5% sobre a receita bruta, prevista no inciso I do art. 12 da Lei 8.218/91 retrotranscrito).

Ora, não há como se apenar por furto e roubo o que roubo é (sobre mesmo pressuposto material)!

Quanto aos arquivos de notas fiscais 4.31 e 4.32 das filiais 0006-19, 0009-61, 0010-03, e também da filial 0011-86, em relação *a todos eles* o auto de infração do TVF nº 3 *os alcançou*, para infligir à recorrente a multa de 0,2% ao dia de atraso sobre a receita bruta, por *não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos* – é a multa prevista no inciso III do art. 12 da Lei 8.218/91.

São *esses arquivos os objetivados pela multa em dissídio*: 5% sobre o valor da operação aos que *omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas*, limitadas a 1% da receita bruta – é a multa do inciso II do art. 12 da Lei 8.218/91. Para ficar claro, *todos os arquivos objeto da multa do auto de infração em causa* (que é do TVF nº 2) estão *compreendidos no pressuposto material* do auto de infração do TVF nº 3.

Com isso, foram aplicadas as multas previstas em todas as hipóteses do art. 12 da Lei 8.218/91 quanto aos mesmos arquivos.

No que se toca aos arquivos de notas fiscais da filial 0011-86, é muito evidente que a multa aplicada por não atendimento à forma pela qual devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos (auto do TVF nº 1) afasta a multa aplicada no auto de infração em dissídio – por prestação incorreta das informações solicitadas.

Já a multa aplicada sobre o pressuposto material correspondente aos arquivos de notas fiscais 4.3.1 ou 4.3.2 das demais filiais do presente auto de infração, ela deve ser afastada pela aplicação da multa que recobre esses arquivos de todas essas filiais pelo auto de infração do TVF nº 3 (que alcança mais outras, conforme transcrição feita do TVF).

A multa do auto do TVF nº 3 é a do inciso III do art. 12 da Lei 8.218/91 por não cumprimento da apresentação dos arquivos no prazo estabelecido.

Num caso em que não se apresentem os arquivos, pura e simplesmente, a tipificação seria desse inciso III do art. 12 da Lei 8.218/91.

Daí ter dito antes que se pode, inclusive, falar em consunção, à vista da aplicação concomitante e cumulativa da multa do inciso III do art. 12 da Lei 8.218/91 (auto do TVF nº 3), e da multa do inciso I desse artigo, infligida no presente auto (que é do TVF nº 2).

Essas razões são bastantes para se extrair o juízo de que se impõe o afastamento da multa em jogo, remanescendo a discussão quanto às multas dos TVF nºs 2 e 3 – nos autos dos processos administrativos nº 19515.002348/2008-05 e nº 19515.007465/2008-85.

Há mais, porém, a meu ver.

Já se viu, conforme transcrição dos excertos do TVF nº 2 que compõe o auto de infração em jogo, que a causa para a aplicação da multa do inciso II do art. 12 da Lei 8.218/91 foi a apresentação de divergências de valores do campo 8 (valor total das mercadorias) dos arquivos de notas fiscais 4.3.1 e os valores no campo 15 (valor total do item) dos arquivos de notas fiscais 4.3.2. Como descrito no referido TVF, o campo 8 do arquivo 4.3.1 nada mais é do que a soma dos itens da nota fiscal do campo 15 do arquivo 4.3.2.

Reintimada a recorrente a respeito dessa divergência, seu esclarecimento foi o seguinte, como consta no TVF nº 2:

Re-intimado regularmente em 18/11/2008, o contribuinte alegou que na geração dos arquivos das filiais, não foram somados os valores dos itens de uma nota fiscal que apresenta mais de um CFOP e, com isso, os arquivos com mais de um CFOP tiveram seus totais prejudicados, considerando somente a soma de um código de operação fiscal. A justificativa já fora dada anteriormente, quando da resposta ao termo ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 04 — COFINS — quanto divergência entre o arquivo "DACON2004" e o arquivo da IN SRF 86/01. (fl. 569, TVF nº 2, negritos nossos)

Ora, a isso nada contrastou nem controverteu o autuante. Simplesmente, nas notas fiscais que apresentavam mais de um CFOP considerou-se a soma somente de um código de operação fiscal (CFOP), segundo esclarecimento da recorrente. Note-se o quadro. Não houve prejuízo à fiscalização, para apuração dos créditos e dos tributos, com os dados apresentados pela recorrente, que são deveres instrumentais (e não “principais”), sendo certo que nada rechaçou nem controverteu o autuante sobre o esclarecimento prestado.

Nesse cenário, qual o prejuízo, no âmbito da função dos deveres instrumentais ou obrigações acessórias?

A interpretação da norma apenatória deve ser feita à vista de sua função e de sua finalidade.

À vista da retroatividade benigna do art. 57, III, da Medida Provisória 2.158/01 com a redação da Lei 12.873/13, transcrevo seu excerto novamente:

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)

[...]

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:(Redação dada pela Lei nº 12.873, 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;(Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

Considerando as ponderações que fiz acima, não vejo a perfeita concreção de informações inexatas no cumprimento de obrigações acessórias, sob a interpretação funcional e teleológica da norma apenatória, que deve ser consumada aos fatos concretos.

O esclarecimento prestado, não questionado pelo autuante, e que revela ausência de prejuízo à fiscalização, equivale à correção da divergência apontada.

Segue daí a outra ordem de razões, pelas quais, extraio o juízo de que se impõe afastar a multa do presente auto de infração (TVF nº 2).

A questão da razoabilidade da multa invocada pela recorrente já foi, portanto, enfrentada. Já a questão da proporcionalidade da multa fica prejudicada.

Nessa linha de considerações e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 24 de março de 2015

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator