



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.007465/2008-85
Recurso Voluntário
Resolução nº **1201-000.705 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de outubro de 2020
Assunto IRPJ - MULTA
Recorrente TENDA ATACADO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em sobrestar o julgamento do processo, de forma a aguardar a decisão relativa ao processo nº 19515.002348/2008-25, com a finalidade de verificar a ocorrência de consunção das multas.

Em primeira votação: (i) o Conselheiro André Severo Chaves acompanhou o relator para dar parcial provimento ao recurso voluntário ao reduzir o valor da multa aplicada em razão de retroatividade benigna; (ii) os Conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Jeferson Teodorovicz divergiram do relator para sobrestar o julgamento do processo, de forma a aguardar a decisão relativa ao processo nº 19515.002348/2008-25, com a finalidade de verificar a ocorrência de consunção das multas e (iii) os Conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa divergiram do relator para negar provimento ao recurso.

Em segunda votação: (i) os Conselheiros André Severo Chaves e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa acompanharam o relator para dar parcial provimento ao recurso voluntário ao reduzir o valor da multa aplicada em razão de retroatividade benigna e (ii) os Conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto, Jeferson Teodorovicz e Allan Marcel Warwar Teixeira divergiram do relator para sobrestar o julgamento do processo, de forma a aguardar a decisão relativa ao processo nº 19515.002348/2008-25, com a finalidade de verificar a ocorrência de consunção das multas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antonio Carvalho Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Junior - Relator

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração para exigência de multa por atraso na entrega de arquivos magnéticos e sistemas, referente ao ano-calendário 2004, lavrada em 14.11.2008, no montante de R\$ 4.326.461,85, com fundamento nos arts. 11 e 12, inciso III, da Lei n.º 8.218, de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória (MP) n.º 2.158-34/2001 e reedições.

2. Por bem descrever e resumir os fatos, transcrevo parcialmente o Relatório do acórdão recorrido, complementando-o ao final com o necessário.

1) Dos fatos

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) N.º 03 (fls. 160-165), em ação fiscal empreendida junto à contribuinte supramencionada, a fiscalização apurou os fatos descritos a seguir:

O procedimento fiscal teve início em 24/12/2007, quando a contribuinte foi intimada a apresentar, entre outros elementos, a cópia do Contrato Social e de todas as alterações subsequentes, a procuração de quem representará a pessoa jurídica perante a fiscalização, os arquivos digitais (padronizados de acordo com o Anexo Único do Ato Declaratório Executivo - ADE COFIS n.º 15/2001 e Instrução Normativa - IN SRF n.º 86/2001) que contenham as informações relativas às operações contábeis do AC 2004, devendo também disponibilizar os livros fiscais e comerciais relativos ao AC 2004: Diário e Razão, Registro de Entradas e de Saídas de Mercadorias, Apuração do ICMS, LALUR e Registro de Inventário.

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 2004.

Em 26/03/2008 a fiscalizada respondeu às intimações, indicando a entrega dos arquivos magnéticos contábeis segundo a IN SRF 86/2001 e ADE COFIS 15/2001.

Em 29/05/2008 a contribuinte entregou os arquivos de notas fiscais 4.31, 4.32 e 4.91, para o estabelecimento de CNPJ 01.157.555/0011-86 (filial GUARULHOS). Em 05/06/2008 houve a entrega dos arquivos de notas fiscais 4.3.2, 4.3.3 do mesmo estabelecimento.

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) n.º 01, lavrado na mesma data e parte integrante do auto de infração constante do Processo Administrativo (PA) 19515.002348/2008-25.

Em 20/08/2008 a 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), recebidos sem conferência de seu conteúdo, juntamente com os relatórios de acompanhamento. Nessa ocasião foram elaborados os Termos de Constatação e Intimação Fiscal (TCIF) n.º 01 e n.º 02, lavrados em 04/09/2008.

Em 29/08/2008 a 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.

Fl. 3 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

Em 19/09/2008 a contribuinte entregou novamente os arquivos magnéticos 4.31, 4.3.2, 4.3.3 e 4.3.4 para o estabelecimento 0011-86 (GUARULHOS), sem conferência do seu conteúdo, corrigido.

Em 07/10/2008 a contribuinte entregou os arquivos magnéticos 4.31, 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.

Em 09/10/2008 a contribuinte foi regularmente intimada (TCIF n.º 04 - Meios Magnéticos) 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).

Em 20/10/2008 a contribuinte foi intimada (TCIF n.º 05 - Meios Magnéticos), conforme aviso de recebimento entregue em 24/10/2008, a justificar as diferenças entre informações de dois arquivos que deveriam indicar o mesmo valor, de acordo com o Anexo Único do ADE COFIS n.º 15, de 23/10/2001: 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.

Da análise desses dois arquivos observou-se que para os estabelecimentos 0006-19 (GUARAPIRANGA), 0009-61 (AMOREIRAS - CAMPINAS), 0010-03 (CEASA) e 0011-86 (GUARULHOS) existem vários registros cujos valores são diferentes.

Em resposta ao TCIF n.º 04 - COFINS, a contribuinte afirmou que *a geração dos arquivos das filiais, da soma dos itens, não foram considerados os valores quando os itens apresentavam mais de um CFOP* (fls.159). Em 18/11/2008 a contribuinte foi reintimada a apresentar a justificativa da inconsistência.

Em razão do exposto, foi aplicada multa proporcional pela apresentação incorreta dos dados fornecidos em meio magnético (processo 19515.007339/2008-21).

Em relação à apresentação de documentos, os arquivos das filiais 0003 e 0006 foram entregues após 169 dias da ciência da intimação, e os arquivos das filiais 0009 e 0010 foram entregues após 160 dias da ciência, conforme protocolos de entrega de fls.31-32.

Observe-se ainda que os arquivos da filiais GUARAPIRANGA-ANEXO A, KENNEDYS. PAULO, EXTREMA-MG E ESP. SANTO não foram entregues, inviabilizando a auditoria das notas fiscais desses estabelecimentos.

2) Do Direito

Com base nos arts. 11 e 12, inciso III, da Lei n.º 8.218/91, com redação do art.72 da MP n.º 2.158-34/2001, e reedições, quando verificada infração quanto às normas referentes à apresentação de arquivos magnéticos, aplica-se a seguinte penalidade:

Prazo para apresentação de informações – penalidades

Infração	Descrição da Infração	Penalidade Aplicável		Base de Cálculo	Observações
		Até 27/07/2001	A partir de 28/07/2001		
Quanto ao prazo para apresentação das informações	Descumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas	Multa equivalente a R\$115,27 por dia de atraso, até o máximo de R\$4.173,00	0,02% por dia de atraso	Receita bruta da pessoa jurídica no período	A partir de 28/08/2001, a multa fica limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período

Assim, a contribuinte sujeita-se à multa de 0,02% da receita bruta do período, por dia de atraso, até o limite de 1%, pelo descumprimento do prazo para apresentação dos arquivos e sistemas.

3) Do valor tributável

Fl. 4 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

O valor tributável, tendo em vista o atraso verificado, é o limite de 1% da receita bruta do período, conforme valores informados na ficha 06 da DIPJ do ano-calendário 2004 (fls.13), ou seja:

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

3. Em impugnação, a contribuinte alegou, em síntese, dever de investigação e ofensa aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, da verdade material e ao art. 142 do CTN.

4. A r. decisão recorrida assentou ser “*correta a aplicação da multa em análise, visto que a impugnante não entregou os arquivos relativos às filiais 0001-04, 0008-80, 0012-67 e 0013-48, e não cumpriu o prazo estabelecido para a apresentação dos arquivos relativos às filiais 0003-76, 0006-19, 0009-61 e 0010-03 à fiscalização*”.

5. Nesses termos, a Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2008

MULTA REGULAMENTAR. CABIMENTO.

Correta a aplicação da multa, legalmente prevista, pelo descumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE DE NORMAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

6. Cientificada da decisão de primeira instância em 03.07.2014, a recorrente interpôs recurso voluntário em 04.08.2014 e aduz, em síntese, as alegações a seguir:

Preliminar de prevenção

i) este feito deve ser julgado em conjunto com os processos n.º 19515.007339/2008-21 e n.º 19515.002348/2008-25, porquanto as matérias discutidas nos três autos são prejudiciais e o resultado de um dos processos influenciará diretamente no julgamento dos demais;

Fl. 5 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

Preliminar de nulidade por preterição ao direito de defesa

ii) não consta dos autos a totalidade dos documentos apresentados à fiscalização, o que caracteriza cerceamento do seu direito de defesa;

Erro na capitulação legal

iii) a multa a ser aplicada é a prevista no inciso II do art. 12 da Lei n.º. 8.128/91, em razão de os arquivos não terem sido apresentados em sua totalidade; houve duplicidade de penalização em razão dessa mesma conduta ter sido autuada no processo n.º 19515.007339/2008-21;

Concomitância de multas

iv) em razão do princípio da consunção, a fiscalização não poderia ter lavrado três autos de infração: i) atraso/falta de apresentação dos arquivos; ii) omissão/erro nos dados fornecidos; e iii) não atendimento à forma em que devem os arquivos ser apresentados; conforme quadro abaixo:

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 n.º. 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 n.º. 8.218/91
19515.007465/2008-85	R\$4236461,85 (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

Retroatividade benigna

v) deve ser aplicado ao caso a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, em razão de as penalidades impostas pelo art. 12, da Lei n.º 8.218, de 1991 terem sido revogadas tacitamente pelo artigo 57, da Medida Provisória n.º 2.158, de 2001.

vi) por fim, requer seja declarada nulidade do lançamento, e no mérito, seja dado provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração.

7. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Junior, Relator.

8. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

9. Trata-se de auto de infração para exigência de multa de valor fixo pelo não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas referentes ao ano-calendário 2004.

Fl. 6 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

10. Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar a higidez do lançamento efetuado.

Preliminares

Preliminar de prevenção

11. Aduz a recorrente que este feito deve ser julgado em conjunto com os processos n.º 19515.007339/2008-21 e n.º 19515.002348/2008-25, porquanto as matérias discutidas nos três autos são prejudiciais e o resultado de um dos processos influenciará diretamente no julgamento dos demais.

12. O pleito da recorrente não merece ser acolhido em razão de cada processo tratar de penalidade independente; tanto que ambos os processos já foram julgados por este Carf, conforme acórdãos n.º 1103-001.196, de 24.03.2015, n.º 9101-004.836, de 04.03.2020 (processo n.º 19515.007339/2008-21) e acórdão n.º 1402-004.588, de 12.03.2020 (processo n.º 19515.002348/2008-25).

13. Tendo em vista o julgamento dos respectivos processos julgo prejudicado o pedido por perda de objeto.

Preliminar de nulidade por preterição ao direito de defesa

14. A recorrente consigna que este processo iniciou-se por meio do MPF/RFB n.º 0819000-2008-00.324-5 e resultou em mais dois autos de infração, além deste, relativos a arquivos magnéticos, quais sejam: i) 19515.007339/2008-21; ii) 19515.002348/2008-25. Informa ainda que várias intimações e documentos apresentados durante o procedimento fiscal não constam dos autos, o que caracteriza cerceamento do seu direito de defesa.

15. Em razão de tratar-se de preliminar que se relaciona com o mérito, com este será analisada mai adiante.

Mérito

Multa por falta/atraso na entrega de arquivos magnéticos

16. Vejamos inicialmente a legislação sobre o tema.

17. Nos termos da Lei n.º 8.218, de 1991, com alterações da Medida Provisória (MP) n.º 2.158-35, de 2001, 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 Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. Referida lei delegou à Receita Federal a expedição de atos regulamentares referentes à forma e ao prazo em que os arquivos digitais e sistemas devem ser apresentados.

Fl. 7 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

18. A Receita Federal, por sua vez, por meio da IN SRF n.º 86, de 2001¹, estabeleceu que essas pessoas jurídicas, quando intimadas, deveriam apresentar, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, conforme orientações contidas no Ato Declaratório Cofis n.º 15, de 2001.

19. No caso de inobservância quanto à manutenção dos arquivos digitais e sistemas à disposição da Receita Federal, a referida Lei n.º 8.218, de 1991, estabelece três penalidades distintas de acordo com a conduta praticada:

- i) multa de 0,5% do valor da receita bruta: não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;
- ii) multa de 5% sobre o valor da operação correspondente limitada a 1% por cento da receita bruta: omissão ou prestação incorreta da informação solicitada;
- iii) multa equivalente a 0,02% por dia de atraso, sobre a receita bruta, limitada a 1% desta: não cumprir o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

LEI Nº 8.218, DE 29 DE AGOSTO DE 1991.

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem **sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária.** (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, 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 2.158-35, 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 2.158-35, 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 2.158-35, 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 2.158-35, de 2001) (Grifo nosso)

¹ IN SRF n.º 86, de 2001. 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.

Fl. 8 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

20. Como se vê, o art. 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, prevê em seus três incisos, multas distintas para condutas diversas. Veja-se que para cada conduta – não atender à forma dos registros, omissão ou prestação incorreta e não cumprimento de prazo – há uma penalidade distinta. Quisesse o legislador estabelecer penalidade única não teria feito tal divisão. Para melhor entendimento destas três condutas diversas, analisemos de forma mais detida o Ato Declaratório Cofis n.º 15, de 2001, que estabelece as regras para apresentação dos arquivos digitais.

21. Importante destacar que a formatação inadequada desses arquivos digitais inviabiliza completamente o procedimento de auditoria fiscal, daí a importância e sensibilidade desses arquivos. Por conseguinte, optou o legislador por estabelecer multas tendo como referencial a receita bruta ou operações realizadas pelo sujeito passivo.

22. De acordo com o referido Ato Declaratório Cofis n.º 15, de 2001, os arquivos devem obedecer regras de armazenamento e formatação específicas. Veja-se:

1. Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos

Os arquivos digitais solicitados por AFRF deverão obedecer às regras de armazenamento estabelecidas neste Ato. e formatação

1.1 Codificação de Dados e Organização dos Arquivos

Codificação	Texto codificado em ASCII - ISO 8859-1 (Latin-1). Não se aceitam campos compactados (packed decimal), zonados, binários, ponto flutuante (float point), etc., ou quaisquer outras codificações de texto, tais como EBCDIC.
Organização	Seqüencial.
Tipo de registro	LINHA terminando com os caracteres especiais CR/LF (carriage return / line feed = retorno do carro / alimentação de linha = hexa 0D0A).

1.2 Regras de Formatação

Cada registro deve estar contido em uma linha e todas as linhas devem ter o mesmo tamanho.

TIPO DE CAMPO	CONTEÚDO	FORMATO	OBSERVAÇÕES
Númerico	Alinhado à direita, suprimidos vírgulas e pontos, com posições não significativas zeradas. Se comportar sinal, este deve estar em campo próprio e preenchido com "+" (hexa 2B) ou "-" (hexa 2D) .	N	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com zeros (hexa 30).
Alfanumérico	Alinhado à esquerda, com posições não utilizadas preenchidas com brancos .	C	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com brancos (hexa 20).

23. Além da formatação, os registros devem ser apresentados em uma estrutura adequada. A título de exemplo, o arquivo de lançamentos contábeis deve ser considerado com partida simples; o arquivo de fornecedores deve indicar cada operação em um registro, distinto para fornecedores e clientes. Veja-se:

4.1 Registros Contábeis

A estrutura deste arquivo deve ser utilizada para os lançamentos registrados no Livro Diário Geral e em Diários Auxiliares. Havendo escrituração de Diários Auxiliares, estes deverão ser apresentados em arquivos distintos.

Os arquivos deste sistema deverão ser acompanhados da Tabela de Plano de Contas (4.9.2) e da Tabela de Centro de Custo/Despesa (4.9.3).

4.1.1 Arquivo de Lançamentos Contábeis

Fl. 9 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.007465/2008-85

O registro no arquivo de lançamentos contábeis será considerado como partidas simples. Desta forma, tem-se:

- no caso de um lançamento com um débito e um crédito, utiliza-se um registro que represente o débito e um registro que represente o crédito. O campo "Código da Contrapartida" deve ser preenchido em ambos os registros;
- no caso de um lançamento com um débito e diversos créditos, utiliza-se um registro que represente o débito e tantos registros quantos sejam necessários para representar os créditos, deixando em branco o campo "Código da Contrapartida" no registro correspondente ao débito.

4.1.2 Arquivo de Saldos Mensais

O arquivo de saldos mensais deve conter apenas registros que representem contas analíticas movimentadas ou que possuam saldo diferente de zero no período.

4.2 Fornecedores e Clientes

Serão indicadas as operações efetuadas com clientes e fornecedores. Assim, cada operação será objeto de um registro, devendo ser fornecidos arquivos distintos para fornecedores e clientes. Desta forma, tem-se:

- o pagamento de um título com desconto será representado por um registro que informe o valor líquido no campo "Valor da Operação" e o valor sem desconto no campo "Valor Original do Título";
- a emissão de uma duplicata será representada por um registro que informe o valor da mesma nos campos "Valor da Operação" e "Valor Original do Título". Os arquivos deste sistema deverão ser acompanhados do Arquivo de Cadastro de PJ/PF (4.9.1) e da Tabela de Plano de Contas (4.9.2).

24. Nesse contexto, é fácil constatar que o contribuinte pode tanto não atender à forma em que os arquivos devem ser apresentados, conforme exposto acima (inciso I), bem como pode omitir ou prestar informação incorreta nos arquivos apresentados (inciso II). Por fim, é possível ainda que o contribuinte não atenda o prazo para apresentação desses arquivos, incorrendo na terceira infração (inciso III).

25. *In casu*, o contribuinte foi autuado por incorrer nas três infrações acima referenciadas, conforme quadro a seguir:

Processo	Infração	Penalidade	Base legal
19515.002348/2008-25	Não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;	multa de 0,5% do valor da receita bruta:	Art. 12, I, da Lei 8.218, de 1991
19515.007339/2008-21	Omissão ou prestação incorreta de arquivo digital e sistemas	multa de 5% sobre o valor da operação correspondente limitada a 1% por cento da receita bruta	Art. 12, II, da Lei 8.218, de 1991
19515.007465/2008-85	Não cumprir o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas	multa equivalente a 0,02% por dia de atraso, sobre a receita bruta, limitada a 1% desta	Art. 12, III, da Lei 8.218, de 1991

26. O julgamento destes autos refere-se somente à multa por atraso na entrega dos arquivos e sistemas (inciso III).

Nulidade, erro na capitulação legal e concomitância de multas

27. No caso em análise, a recorrente foi intimada a apresentar os arquivos magnéticos

Fl. 10 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

contábeis e notas fiscais, relativos ao ano-calendário 2004, em 10.03.2008 (e-fls. 17-19).

28. As filias 0009-61 (Campinas - Amoreiras) e 0010-03 (Campinas - Ceasa), apresentaram os arquivos, com 160 dias de atraso, em 20.08.2008 (e-fls. 31); e as filias 0003-76 (São José dos Campos) e 0006-19 (Guarapiranga - S. Paulo), com 169 dias de atraso, em 29.08.2008 (e-fls. 32).

29. As filiais 0001-04 (Guarapiranga - Anexo A); 0008-80 (Kennedy - S. Paulo), 0012-67 (Extrema/MG) e 0013-48 (Esp. Santo) não entregaram os arquivos (e-fls. 164, item 14.3).

30. Com efeito, em razão do não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos digitais e sistemas, a autoridade fiscal aplicou a 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 desta, prevista na Lei n.º 8.218/91, art. 12, inciso III, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001.

31. Como se vê, a penalidade aplicada pela fiscalização refere-se à entrega extemporânea de arquivos digitais e sistemas, cujas provas do atraso constam dos autos. Esses documentos são suficientes para provar a materialidade da multa aplicada. Portanto, não há falar-se em nulidade do feito por preterição ao direito de defesa por não constar dos autos a totalidade dos documentos apresentados à fiscalização.

32. Observe-se ainda, conforme elencado pela própria recorrente, que a penalidade autuada no processo n.º 19515.007339/2008-21 refere-se ao inciso II do art. 12 da Lei n.º 8.128/91, que trata de omissão ou prestação incorreta de informações em arquivos digitais e sistemas; infração diversa da apurada nestes autos. Portanto, também não há falar-se em erro de capitulação legal tampouco em duplicidade de penalização.

33. Alega a recorrente ainda que, em razão do princípio da consunção, a fiscalização não poderia ter lavrados três autos de infração: i) atraso/falta de apresentação dos arquivos; ii) omissão/erro nos dados fornecidos; e iii) não atendimento à forma em que devem os arquivos serem apresentados.

34. Novamente não lhe assiste razão.

35. Não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.** Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o

Fl. 11 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente². (Grifo nosso)

36. Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente.

37. Na espécie, não há falar-se em consunção, porquanto, a Lei n.º 8.218, de 1991, estabelece penalidades distintas e independentes para condutas diversas. No caso destes autos, a fiscalização apurou não apresentação de arquivos e entrega em atraso; entretanto, a penalidade aplicada referiu-se somente à última infração.

38. Em relação aos demais lançamentos a matéria já foi julgada por este Carf, conforme elencado no tópico referente à preliminar de prevenção.

Retroatividade benigna

39. Postula a recorrente a aplicação da retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, ao argumento de que as penalidades impostas pelo art. 12, da Lei n.º 8.218, de 1991 teriam sido revogadas tacitamente pelo artigo 57, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001.

40. A MP n.º 2.158-35, de 2001, alterou os arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, bem como estabeleceu em seu art. 57 penalidades por descumprimento de obrigações acessórias previstas na Lei n.º 9.779, de 1999. Posteriormente, o referido art. 57 foi alterado pelas Leis n.º 12.766, de 2012, e 12.873, de 2013.

41. O que interessa ao caso em análise é verificar se a multa prevista no art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei 12.766, de 2012, tem o mesmo pressuposto material dos art. 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, de forma a atrair a retroatividade benigna.

42. A redação original do art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, estabelecia multa de escopo genérico no caso de descumprimento de obrigações acessórias previstas no art. 16 da Lei n.º 9.779, de 1999, para as “*peças jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados*” ou “*no caso de informação omitida, inexata ou incompleta*”.

MP n.º 2.158-35, de 2001 (redação original)

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

² BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

Fl. 12 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

relação aos quais seja responsável tributário, no caso de **informação omitida, inexata ou incompleta.** (Grifo nosso)

43. As obrigações acessórias previstas na Lei n.º 9.779, de 1999, referem-se aos impostos e contribuições administrados pela Receita Federal, veja-se:

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.

44. Posteriormente, com a alteração promovida pela Lei n.º 12.766, de 2012, a multa genérica pelo descumprimento de obrigação acessória passou a ser exigida no caso de o sujeito passivo “deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital” ou que “os apresentar com incorreções ou omissões”. Observe-se que esta nova redação tratou especificamente de arquivos digitais e reduziu o valor das multas.

MP n.º 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei n.º 12.766, de 27 de dezembro 2012

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 n.º 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. (Grifo nosso)

45. Ocorre que, conforme visto acima, a Lei n.º 8.218, de 1991, estabelece que as pessoas jurídicas “ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas” e no caso de inobservância quanto à manutenção de tais arquivos e sistemas à disposição do Fisco, também estabelece multas para condutas semelhantes às previstas no art. 57 da MP n.º 2.158, de 1991, redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012, porém, mais gravosas. Veja-se:

Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, **ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e**

Fl. 13 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, 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 2.158-35, 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 2.158-35, de 2001) (Grifo nosso)

46. Instada a se manifestar sobre a convivência dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, com o art. 57 da MP n.º 2.158, de 2001, com redação dada Lei n.º 12.766, de 20012, a Receita Federal manifestou-se inicialmente no Parecer Normativo RFB n.º 3, de 2013.

47. Após analisar a regra matriz dos referidos mandamentos legais, assinala que a multa prevista na **Lei n.º 12.766**, de 2012, abarca quaisquer sujeitos que não apresentem ou o façam incorreta ou **intempestivamente** declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Eles **não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica**. Já a penalidade prevista na **Lei n.º 8.218**, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que **não escrituram e, concomitantemente, não mantêm os arquivos digitais e sistemas** à disposição da Receita Federal de maneira contínua.

48. Ressalta ainda que o aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, deve ser comprovado de forma inequívoca. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral, que se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012. Veja-se:

Parecer Normativo Cosit n.º 3, de 2013

4.4. Na literalidade do disposto na **Lei n.º 12.766, de 2012**, a multa é para aqueles sujeitos, quaisquer que sejam, que **não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente** declaração, demonstrativo ou escrituração digital. **Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica**. Já a **Lei n.º 8.218, de 1991**, é para aquelas pessoas jurídicas que **nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua**. Objetivamente a infração ocorre (seu “fato gerador”) com a não apresentação, apresentação incorreta ou intempestiva, mas os elementos materiais são distintos.

4.5. Caso a Fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital **por não ter escriturado e, concomitantemente, não mantêm os arquivos à disposição de maneira contínua à RFB**, tal conduta se amolda no aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991. Ressalte-se que a falta de existência de comprovação da falta de escrituração digital de maneira contínua quando seja obrigatória (caso da Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo) deve ser demonstrada e comprovada.

Fl. 14 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP n.º 2158-35, de 2001. **A simples não apresentação de documentos sem a comprovação de que faltou a escrituração não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral de que trata o novo art. 57 da MP n.º 2158-35, de 2001. Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei n.º 12.766, de 2012**, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei n.º 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

[...]

10. Em conclusão:

- a) O aspecto material do art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012, **é deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital;**
- b) **O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, motivo pelo qual continua em vigência;**
- c) **A comprovação da ocorrência do aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, deve ser feita de forma inequívoca. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001. O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001**, em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN; (Grifo nosso)

49. Posteriormente, com o advento da Lei n.º 12.873, de 2013, o art. 57 da MP n.º 2.158, de 2001, retomou o escopo genérico da redação original ao estabelecer penalidades no caso de o contribuinte “*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 as “*cumprir com incorreções ou omissões*”. Com efeito, suprimiu-se as infrações relativas à não apresentação de “*declaração, demonstrativo ou escrituração digital*”. Veja-se:

MP n.º 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei n.º 12.783, de 24 de outubro de 2013

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:

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;
- b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais **pessoas jurídicas**;
- c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas;

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;

Fl. 15 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

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

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;**

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.** (Grifo nosso)

50. Instada novamente a se manifestar sobre o mesmo tema ante a alteração promovida pela Lei nº 12.783, de 20013, que retomou o escopo genérico da norma originária, a Receita Federal, por meio do Parecer Normativo nº 3, de 2015, assentou que o aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, não mais encontra óbice no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, de modo que abarca, novamente (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Todavia, confirmou o entendimento fixado no PN nº 3, de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2015

5. A novel alteração, desta feita pelo art. 57 da **Lei nº 12.783, de 2013**, ao reintroduzir no art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, **uma redação assemelhada à redação originária** ? eliminando as remissões a “declaração, demonstrativo ou escrituração digital” ?, **retomou o escopo genérico do dispositivo, a fim de ser aplicado a quaisquer situações que decorram do descumprimento de uma obrigação acessória, quando inexista norma específica.** Também foi eliminado o texto que determinava que os prazos para a apresentação dos documentos não poderiam ser inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias da intimação, bem como foram tratadas situações que envolvam pessoas jurídicas de direito público e novo regramento de infração pautado no tipo do regime tributário aplicável ao contribuinte.

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

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

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

b.1) Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, em nenhum momento foram revogados e, portanto, mantiveram sua vigência mesmo no período de vigência da redação dada ao

Fl. 16 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, pela Lei n.º 12.766, de 2012 ? conforme item 4.8. do Parecer Normativo N.º 3, de 2013 ?, o que implica (**observadas as considerações do contido nos itens 4.1. a 4.7. do Parecer Normativo n.º 3, de 2013**) a validade, em tese, dos lançamentos efetuados com esse suporte legal no referido período;

[...]

7. Em conclusão:

a) **Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB n.º 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013,** observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível; (Grifo nosso)

51. Como se vê, a multa genérica por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 57 da MP ° 2.158, de 1991, tanto na sua redação original quanto na redação atual, dada pela Lei n.º 12.783, de 2013, teve seu escopo alterado durante a vigência da Lei n.º 12.766, de 2012, no período de **28.12.2012 até 24.10.2013**, ao estabelecer como pressuposto material específico a não apresentação de escrituração digital nos prazos fixados.

52. Por conseguinte, se a não apresentação de arquivo ou escrituração digital sem comprovação de que a escrituração não ocorreu enseja a aplicação da menos gravosa, prevista no art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012, de igual forma no caso dos autos deve ser aplicada a multa menos gravosa em razão de tratar-se de multa por atraso na entrega de arquivos, o que demonstra que a escrituração digital existe.

53. Importante observar que se trata interpretação, com a qual concordo, dada pela própria Administração Tributária Federal que, nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779, de 1999, conforme visto acima, detém a competência para dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições sob sua administração, bem como sobre a forma, prazo e condições para o seu cumprimento.

54. Visto que durante a vigência do art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012, a não apresentação de arquivos digitais estava sujeita à penalidade menos severa, esse dispositivo deve ser aplicado ao ato não definitivamente julgado em razão retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, nos seguintes termos:

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.

55. Observe-se que se o contribuinte tivesse optado por efetuar o pagamento da multa ora lançada durante a vigência da Lei n.º 12.766, de 2012, é inequívoco que poderia usufruir do benefício da retroatividade benigna. Assim, o fato de a legislação menos severa ter sido revogada por lei mais gravosa, não impede a aplicação daquela. É dizer, “*aplica-se a lei que, posterior à*

Fl. 17 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.007465/2008-85

*infração, seja mais benéfica, esteja ou não ainda em vigor por ocasião da aplicação*³. Veja-se:

Superveniência de uma terceira lei mais gravosa.

Como regra, aplica-se à infração a lei vigente quando da sua ocorrência. **Quando lei posterior à infração comine penalidade menos severa, torna-se aplicável ao caso, independentemente de sobrevir, ainda, uma terceira lei mais gravosa** antes da aplicação efetiva pela autoridade ou juiz. **Aplica-se a lei que, posterior à infração, seja mais benéfica, esteja ou não ainda em vigor por ocasião da aplicação.** (Grifo nosso)

56. No mesmo sentido já se posicionou o Carf nos julgados a seguir:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 12/03/2010

ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. ERROS E OMISSÕES.

O disposto no art. 57, inciso III, da MP 2.15835/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12 prevalece em relação ao art. 12, I, da Lei 8.218/91, na hipótese em que o contribuinte entrega com erros ou omissões à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato leiaute definido por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

Cabe refletir que não há que se distinguir, a conduta de “deixar de apresentar” e a conduta de “não manter os arquivos”, para fins de aplicação da retroatividade benigna, pois a tipificação dada pela Lei 12.783/13 é “deixar de cumprir as obrigações acessórias de forma regular e correta”, o que incluiu tanto a conduta de não apresentar os documentos, não manter os arquivos à disposição, bem como apresentar com omissões e incorreções.

Revogação tácita do art. 12 da Lei 8.212/91 pelo art.57 da MP 2.15835/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012.

Aplicação da retroatividade benigna em matéria apenatória art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

MULTA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA OU COM INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PENALIDADE. MENOS GRAVOSA.

A luz do art. 106 do CTN, às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica ao contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação. Assim, deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória n.º. 2.15835/2001, com redação atribuída pela Lei n.º 12.766/2012, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.212/91, que comina pena mais severa ao Contribuinte que apresentou arquivo magnético com incorreção nas informações ou perdeu o prazo para apresentação dos mesmos. (Acórdão Carf nº 9303-008.133, de 21 de fevereiro de 2019)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 30/09/2003

MULTA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA OU COM INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PENALIDADE. MENOS GRAVOSA.

³ PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 905.

Fl. 18 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

A luz do art. 106 do CTN, às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica à contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação. Assim, deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.15835/01, com redação atribuída pela Lei n.º 12.766/12, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.212/91, que comina pena mais severa ao Contribuinte que apresentou arquivo magnético com incorreção nas informações ou perdeu o prazo para apresentação dos mesmos. (Acórdão Carf n.º 9303-006.872, de 12 de junho de 2018)

57. Isso posto, em razão de o ato não se encontrar definitivamente julgado e da norma pretérita cominar penalidade menos severa, deve-se aplicar à espécie a multa prevista no art. 57, inciso I, “b”, da MP n.º 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012, no valor de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, por apresentação extemporânea dos arquivos digitais.

Conclusão

58. Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para reduzir a multa aplicada para R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, conforme previsto no art. 57, inciso I, “b”, da MP n.º 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, redator designado.

O ilustre relator trouxe ao colegiado uma valiosa descrição do cenário fático e do cenário jurídico atinentes ao presente processo. Todavia, o entendimento majoritário no colegiado foi diferente daquele trazido no voto inicial. Diante desse fato, coube a mim redigir o correspondente voto vencedor, aqui apresentado.

Conforme muito bem relatado, o lançamento tributário em tela foi realizado para exigir multa isolada decorrente do fato de o contribuinte ter deixado de cumprir o prazo estabelecido para a apresentação de arquivos magnéticos que foram objeto de intimação no âmbito de um procedimento fiscal. O recorrente alega: que foram aplicadas mais duas multas semelhantes; que os três respectivos processos devem ser julgados em conjunto; que o lançamento é nulo por preterição do direito de defesa; que houve erro na capitulação legal; que deve ser reconhecida a consunção entre as três multas aplicadas e que deve ser aplicada retroativamente a nova legislação que reduziu o valor da multa prevista para a conduta em tela.

O relator, no seu voto inicial, afastou a necessidade de julgamento em conjunto dos três referidos processos e afastou as nulidades aventadas, no que foi acompanhado pelo

Fl. 19 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

colegiado. No mesmo voto, o relator afastou a possibilidade de ocorrência de consunção e reconheceu a retroatividade benigna. Nesses pontos, após o devido debate, o colegiado adotou entendimento diverso, conforme apresentado a seguir.

1 Retroatividade benigna

O presente lançamento tributário foi realizado com fundamento legal nos artigos 11 e 12, inciso III, da Lei n.º 8.218/1991, que possuíam, na época, a seguinte redação:

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, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, 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 2.158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pela Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, 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 2.158-35, 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 2.158-35, 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 2.158-35, de 2001)

O recorrente propugna pela redução do valor exigido em razão da aplicação retroativa, mais benéfica ao contribuinte, da alteração legislativa ocorrida no artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, o qual possuía a seguinte redação no ano 2012:

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 n.º 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: (Redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012)

Fl. 20 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; (Incluído pela Lei n.º 12.766, de 2012)

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento; (Incluído pela Lei n.º 12.766, de 2012)

II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012)

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. (Incluído pela Lei n.º 12.766, de 2012)

[...]

§ 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. (Incluído pela Lei n.º 12.766, de 2012)

Apesar de vetores legais distintos, o recorrente defende que haveria uma coincidência material entre as duas normas, o que franquiará a aplicação da sanção mais branda.

O colegiado reconheceu a semelhança material entre o conteúdo das duas normas, mas resolveu a aparente antinomia ao determinar o alcance de cada uma delas, da forma a seguir exposta.

O artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 está destinada apenas às obrigações acessórias de natureza geral, ou seja, que alcançam a todos os contribuintes que atendem às suas condições, por exemplo, a DIPJ e a ECD. Esse entendimento é fundamentado no fato de o próprio artigo associar o seu alcance ao artigo 16 da Lei n.º 9.779/1999, o qual possui a seguinte redação:

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.

Já os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.218/1991 alcançam apenas às obrigações acessórias destinadas a possibilitar o procedimento de fiscalização, o que é evidenciado quando o referido artigo 11 impõe a obrigação de “manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas”.

Embora as duas referidas normas falem em intimação ao contribuinte, sabe-se que a intimação referida no 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 é devida quando o contribuinte deixa de apresentar espontaneamente as informações previstas na legislação. Por

Fl. 21 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

outro lado, a intimação prevista no 12 da Lei n.º 8.218/1991 é aquele instrumento ordinário das auditorias fiscais pelo qual a fiscalização informa ao fiscalizado que informações deseja verificar, considerando que o contribuinte está obrigado a mantê-las à disposição da Administração Tributária.

Uma evidência dessa distinção material entre as duas normas é o fato de a referida redação dos artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.218/1991 ter sido dada pela própria Medida Provisória n.º 2.158-35/2001. Se o legislador quisesse igualar as duas situações fáticas, não teria usado o mesmo instrumento normativo para criar infrações distintas.

Assim, após o debate da questão levantada, prevaleceu o entendimento de que o artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 e os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.218/1991 alcançam condutas diversas, mesmo com a alteração trazida pela Lei n.º 9.779/1999, de forma que não há que se falar em aplicação retroativa da alteração de uma norma sobre a conduta alcançada pela outra norma.

2 Consunção

O presente lançamento tributário está fundamentado nos artigos 11 e 12, inciso III, da Lei n.º 8.218/1991, já transcritos acima. O referido artigo 12 traz a previsão de três condutas diversas, todas relacionadas à obrigação de o contribuinte prestar informações quando está submetido a uma auditoria fiscal, prevista no artigo 11. O inciso I do artigo 12 prevê como infração o fato de o contribuinte intimado prestar as informações requeridas em formato diferente do exigido na legislação. O inciso II do mesmo artigo prevê como infração o fato de o contribuinte intimado prestar informações incorretas à fiscalização. Por fim, o inciso III desse artigo prevê como infração o fato de o contribuinte intimado prestar as informações requeridas após o prazo previsto na intimação. Cada conduta sujeita o contribuinte a uma sanção diferente.

O contribuinte respondeu a várias intimações durante a auditoria fiscal em tela e, oportunamente, foi alvo de três autos de infração com fundamento nos referidos dispositivos legais, um auto de infração para cada inciso supracitado. O recorrente propugna pela existência de uma consunção entre as três infrações, de forma que apenas a sanção mais grave deveria ser aplicada.

Embora sejam três condutas distintas, com três sanções distintas, entendo que estas possuem a mesma natureza e a mesma finalidade, que é garantir que o contribuinte guarde e disponibilize as informações necessárias à fiscalização, com forma, conteúdo e tempo que possibilitem a realização da auditoria fiscal. Entendo que, no âmbito da mesma auditoria fiscal, uma ou mais condutas defesas em lei podem ocorrer, conforme o artigo 12, mas a infração será a mesma, qual seja, o descumprimento da obrigação de manter à disposição da Administração Tributária as informações necessárias à realização de uma auditoria. Assim, entendo cabível a propugnada consunção.

Por outro lado, a imposição de várias multas administrativas, no âmbito da mesma auditoria fiscal, todas pelo descumprimento da obrigação de prestar informações ao Fisco, parece-me desproporcional, mormente diante dos valores que estas alcançam. Embora o entendimento pela autonomia das infrações seja juridicamente possível, penso que o entendimento pela continuidade de uma mesma infração seja o que melhor atende ao

Fl. 22 da Resolução n.º 1201-000.705 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

ordenamento jurídico, diante dos princípios a que o operador do Direito deve adotar como norte hermenêutico.

Verifico que esse entendimento já foi utilizado por este CARF como fundamento para exonerar a referida multa imposta com fundamento no inciso II (informações incorretas), a qual foi formalizada no processo n.º 19515.007339/2008-21 e definitivamente julgada pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por meio do Acórdão n.º 1103-001.196, de 24/03/2015, o qual adotou a seguinte 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.

Todavia, entendo que o reconhecimento da consunção também não pode resultar em remissão da infração que ocorreu de forma inconteste. Na espécie, considerando que foram lançadas três multas administrativas de forma separada, a consunção somente pode ser verificada em concreto, ou seja, considerando os três lançamentos de forma conjunta. Caso as duas outras sanções sejam exoneradas, a presente sanção deve ser mantida.

Nesse viés, verifico que uma das sanções já foi exonerada, conforme já apontado. Todavia, a outra sanção aplicada, com fundamento no inciso I (formato incorreto) e formalizada no processo n.º 19515.002348/2008-25, foi mantida na câmara baixa do CARF e se encontra pendente de julgamento de recurso especial. Nesse caso, entendo ser prudente que se aguarde a decisão definitiva daquele processo.

3 Conclusão

Diante do exposto, o colegiado decidiu por converter o julgamento em diligência para que o julgamento do presente processo seja sobrestado e seja realizada a vinculado deste ao processo n.º 19515.002348/2008-25, de forma a aguardar a decisão do recurso especial nele formalizado, quando deve ser retomado o presente julgamento.

(documento assinado digitalmente)
Neudson Cavalcante Albuquerque