



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10314.728318/2015-63  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-004.152 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 7 de maio de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FIBRIA CELULOSE S/A

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 24/11/2015

MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS DIGITAIS. NORMA ESPECÍFICA. PREVALÊNCIA SOBRE NORMA GENÉRICA POSTERIOR.

A multa regulamentar prevista nos artigos 11 e 12, inciso III, da Lei nº 8.218/91, trata de situações específicas relativas à inobservância na entrega de arquivos magnéticos. Concretizando-se uma das hipóteses, cabe incidência da penalidade, em lançamento de ofício efetuado pela autoridade fiscal. No caso, não há que se falar em retroatividade benigna de norma genérica posterior em face de norma específica, vez que o art. 57 da MP nº 2.158/2001 (com alterações dadas pelo art. 8º, da Lei nº 12.766, de 2012) trata de penalidades por descumprimento de obrigação acessória de forma genérica, não se aplicando para as hipóteses em que há penalidade específica, como é o caso dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.212, de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Fabiano Alves Penteadó e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luís Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de processo de auto de infração lavrado em 09/12/2015 (e-fls. 180 a 182), cujo objeto é a imputação de multa regulamentar pelo atraso na entrega de arquivo magnético, no valor de R\$ 49.568.163,51 (fato gerador: 24/11/2015), com base nos artigos 11 e 12, inciso III, da Lei n.º 8.218/91, com a redação dada pelo artigo 72 da MP n.º 2.158-34/2001 e reedições.

Conforme TVF (e-fls. 184 a 195), em 17/04/2014 iniciou-se procedimento fiscalizatório junto ao contribuinte relativamente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e à Contribuição Previdenciária e à devida a Outras Entidades e Fundos, todos referentes ao ano-calendário 2010 (Termo de Início de Fiscalização – e-fl. 4)

Em 12/03/2015 foi emitido Termo de Intimação Fiscal (e-fls. 73 a 77) solicitando a apresentação de alguns documentos pela contribuinte, no prazo de 20 dias. A ciência da empresa se deu em 16/03/2015.

Nos termos do item 17 (e-fl. 186) do TVF, após várias prorrogações de prazos, a autuada apresentou os arquivos digitais após 60 dias da ciência do termo de intimação já mencionado, sendo que tais arquivos não foram autenticados pela SVA e o arquivo 4.7.1 (*Arquivos de Cadastro de Bens*) não fora apresentado.

Segue o TVF informando, agora no item 18, que em reunião no endereço da matriz da empresa, no dia 29/06/2015, foi solicitada a apresentação do arquivo 4.7.1, mas a contribuinte, por seu representante legal, informou que a empresa não mantinha tais arquivos em sua base de dados, razão pela qual não haveria possibilidade de apresentá-lo de imediato. Foi, então, lavrado um Termo de Constatação Fiscal na mesma data (e-fls. 160 a 162), em virtude da não manutenção do arquivo 4.7.1 pela empresa e pela não apresentação deste arquivo à fiscalização.

Registra, ainda, o TVF, que pelo mencionado termo de constatação a contribuinte ainda estava obrigada a entregar o arquivo para prosseguimento do procedimento fiscal (item 20) e que a contribuinte informou que estaria preparando os arquivos para a fiscalização (item 21), o que ocorreu somente em 24/11/2015, ou seja, 193 dias após a data do término do prazo concedido pela fiscalização, 15/05/2015 (item 22), motivo pelo qual a autoridade administrativa foi levada a autuar a contribuinte.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 540 a 561), alegando que a penalidade aplicada pela Fiscalização é improcedente, tendo em vista que:

a) o artigo 12 da Lei n.º 8.218/91 foi tacitamente revogado pelo artigo 57 da MP n.º 2.158-35/01, com a alteração promovida pela Lei n.º 12.766/12;

b) o artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN assegura a aplicação retroativa da atual redação do mesmo artigo 57 da referida MP, na redação atribuída pela Lei n.º 12.873/13, posto que cominou penalidade menos severa que a prevista ao tempo da prática da infração.

Em 13 de junho de 2016, foi proferido o Acórdão n.º 06.54.942 da 1ª Turma da DRJ/CTA, no Paraná (e-fls. 607 a 621), que julgou improcedente a impugnação da contribuinte, por unanimidade de votos. Veja-se a ementa de tal decisão:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010

ARQUIVOS EM MEIO DIGITAL NÃO MANTIDOS À DISPOSIÇÃO DA RFB. ATRASO NA APRESENTAÇÃO. PREVISÃO LEGAL

Na hipótese de a contribuinte, que utilize sistemas de processamento eletrônico de dados, e por conseguinte, seja obrigada a manter à disposição da RFB os respectivos arquivos digitais e sistemas, é cabível a aplicação da multa regulamentar prevista nos artigos 11 e 12, III, da Lei n.º 8218, de 1991, com a redação dada pelo artigo 72 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, caso a mesma não mantenha os referidos arquivos digitais e sistemas à disposição da RFB, situação caracterizada pelo atraso na apresentação dos mesmos.

Em 29/09/2016 foi interposto Recurso Voluntário (e-fls. 630 a 659), no qual a recorrente apenas repisou seus argumentos.

Em 18/10/2017, sob o Acórdão n.º 1201-001.922 (e-fls. 664 a 674) decidiu-se por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, reduzindo, assim, a multa regulamentar para R\$ 10.500,00. Confira-se abaixo a ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 24/11/2015

MULTA REGULAMENTAR. ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS.

Por força do art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional CTN, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, aplica-se retroativamente o disposto no art. 57, I, da Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001, com a redação conferida pelo art. 8º da Lei n.º 12.766, de 27 de dezembro de 2012, devido ao atraso na entrega de arquivos digitais requeridos pela Fiscalização.

Confira-se a parte final do voto (e-fl. 673):

37. À vista do exposto, por força do art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional – CTN, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, aplica-se retroativamente o disposto no art. 57, I, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, com a redação conferida pelo art. 8º da Lei n.º 12.766, de 27 de dezembro de 2012, devido ao atraso na entrega de arquivos digitais requeridos pela fiscalização.

38. Dessa forma, cabe reduzir a multa aplicada para R\$ 1.500,00 x (193 dias/30) = R\$ 10.500,00, isto é o valor mensal da multa, vezes o número de meses mais a fração de mês de atraso.

Por sua vez, a Fazenda Nacional, em 18/12/2017, interpôs Recurso Especial (e-fls. 676 a 694) apontando divergência em relação à possibilidade ou não de aplicação retroativa do art. 57 da MP 2159-35/1991 no caso dos autos. Para tanto, apresentou os seguintes acórdãos paradigmas:

Acórdão 1302-001.218

Processo n.º 10783.720400/201271

Recurso n.º Voluntário

Acórdão n.º 1302-001.218 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 05 de novembro de 2013

Matéria IRPJ

Recorrente YARA ALIMENTOS LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007, 2008

INTIMAÇÃO. VIA POSTAL. ENTREGA NO DOMICÍLIO FISCAL DO CONTRIBUINTE. VALIDADE.

Nos termos da súmula n. 9 do CARF, É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS E SISTEMAS. ARTS. 11 E 12 DA LEI 8.218/1991. INAPLICABILIDADE DO ART. 57 DA MP 2.15835/ 2001.

Em caso de descumprimento das obrigações acessórias instituídas pelo art. 11 da Lei n.º 8.218/1991 aplicam-se as penalidades estabelecidas no art. 12 do mesmo diploma legal. As penalidades de que trata o art. 57 da MP n.º 2.158-35/ 2001, mesmo após as modificações introduzidas pela Lei n.º 12.766/2012, se aplicam exclusivamente ao descumprimento de obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779/1999, o que não é o caso dos presentes autos. A obrigação acessória criada pelo art. 11 da Lei n.º 8.218/1991 não se confunde com aquela criada pela IN RFB n.º 787/2007, com base na delegação de competência do art. 16 da Lei n.º 9.779/1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros da Turma acordam, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator e pelo Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo (Relator), Cristiane Costa e Guilherme Pollastri. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

Acórdão n.º 1302-001.272

Processo n.º 19515.002460/200432

Recurso n.º Voluntário

Acórdão n.º 1302-001.272 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 4 de dezembro de 2013

Matéria MULTA. ARQUIVOS MAGNÉTICOS.

Recorrente DROGARIA SÃO PAULO S.A.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2004

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA OMISSÃO OU ERRO NOS DADOS FORNECIDOS EM MEIO MAGNÉTICO. ART. 57 DA MP 2.15835/ 01. INAPLICABILIDADE.

O art. 57 da MP 2.15835/ 01, com redação dada pelo art. 8º da Lei 12.766/12, só se aplica para o descumprimento de obrigações acessórias instituídas pela Receita Federal com base na competência que lhe fora outorgada pelo art. 16 da Lei 9.779/99, no que não se enquadra arquivos magnéticos objetos de obrigação acessória instituída, pela Receita Federal, com base no § 3º do art. 11 da Lei 8.218/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo, Cristiane Costa e Guilherme Pollastri.

(Grifos nossos)

Em 22/01/2018, o Despacho de Admissibilidade (e-fls. 698 a 703) reconheceu divergência alegada pela Procuradoria e deu seguimento ao recurso.

Devidamente cientificada em 19/02/2018, a Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 719 a 741) requerendo a manutenção da decisão recorrida, por entender ser imperiosa a aplicação retroativa da penalidade prevista no art. 57, I, da MP nº 2.158-35/01, diante do seu caráter mais benéfico ao contribuinte.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

### Conhecimento

A tempestividade do recurso especial foi atestada pelo Despacho de Admissibilidade (e-fls. 698 a 703), nos seguintes termos:

Em 10/11/2017, o processo foi encaminhado à PGFN para ciência do acórdão (fl.675). Considera-se intimada 30 dias após a movimentação do processo. A Fazenda apresentou recurso especial em 18/12/2017. Verifica-se portanto a TEMPESTIVIDADE do recurso interposto.

Ademais, como todos os requisitos para o conhecimento foram satisfeitos e, também, por não haver contestação por parte da recorrida quanto à admissibilidade do recurso, valendo-me do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99, tomo conhecimento do recurso especial da Procuradoria.

### Mérito

Em síntese, o recurso da Procuradoria (e-fls. 676 a 694) aponta divergência em relação à possibilidade, ou não, de aplicação retroativa do art. 57, da MP 2.158-35/2001 no caso dos autos, em que a recorrida foi autuada por multa regulamentar no montante de R\$ 49.568.163,51, pelo atraso na entrega de arquivos magnéticos, com base nos artigos 11 e 12, inciso III, da Lei nº 8.218/91 (A.I. - e-fls. 180 a 182).

Como bem observou o v. acórdão recorrido, à e-fl. 668, a contribuinte não contestou em momento algum que entregou com atraso os arquivos digitais. Assim, a controvérsia atém-se à capitulação legal e forma de apuração do *quantum* da multa regulamentar.

Desta forma, enquanto o v. acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicado no caso concreto a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c” do CTN, fazendo-se valer o disposto no art. 57, I, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, com a redação conferida pelo art. 8º da Lei n.º 12.766, de 27 de dezembro de 2012, o que reduziria o valor da multa para R\$ 10.500,00, os v. acórdãos paradigmas entenderam que o art. 57 da MP 2.158-35/01, com redação dada pelo art. 8º da Lei 12.766/12, só se aplica para o descumprimento de obrigações acessórias instituídas pela Receita Federal com base na competência que lhe fora outorgada pelo art. 16 da Lei 9.779/99, no que não se enquadra arquivos magnéticos objetos de obrigação acessória instituída, pela Receita Federal, com base no § 3º do art. 11 da Lei 8.218/91.

Diante do exposto, fica evidente a divergência jurisprudencial sobre o tema, e o primeiro passo para sanar tal desvio é compreender o conteúdo das normas até agora citadas.

Os artigos 11 e 12, da Lei n.º 8.218/91, assim dispõem:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001) (Vide MPV n.º 303, de 2006)

§ 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. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pela Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996. (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:

*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)*

*II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei n.º 13.670, de 2018)*

*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)*

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei n.º 13.670, de 2018)

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei n.º 13.670, de 2018)

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei n.º 13.670, de 2018)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei n.º 13.670, de 2018)

Confira-se o disposto no art. 57, I, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, com a redação conferida pelo art. 8º da Lei n.º 12.766, de 27 de dezembro de 2012:

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)

Por oportuno, transcreve-se a seguir o artigo 16 da Lei nº 9.779/99:

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.

Em seus fundamentos para a reforma do v. acórdão recorrido, a Recorrente transcreveu os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91, também reproduziu o artigo 2º da IN 86/01, que prevê o prazo de 20 dias para a apresentação dos arquivos digitais e sistemas à fiscalização. Acrescentou que por não atender tal prazo a fiscalizada violou o dever de cooperação entre as partes e que o acórdão recorrido abre um perigoso precedente, pois, o mesmo teria premiado o contribuinte que apenas se beneficiou com as prorrogações de prazos.

Finaliza alegando que “*E o que é pior: ao justificar a exclusão da multa de acordo com um critério desproporcional e imotivado, o acórdão recorrido culminou por declarar a inconstitucionalidade dos arts. 11 e 12 da Lei 8218/91, extrapolando a competência desse eg. Conselho, tendo em vista que compete exclusivamente ao Poder Judiciário o controle de constitucionalidade das normas infraconstitucionais.*” (e-fl. 694)

Cito os fundamentos do voto vencedor, de relatoria da i. Conselheira Cristiane Costa, no v. acórdão nº 9101-002.961, julgado em 04 de julho de 2017, que tratou de situação muito semelhante à destes autos. Acompanhe-se:

Ao assim proceder, a Turma *a quo* manteve multa com fundamento no artigo 12, I, da Lei nº 8.218/1991, enquanto o lançamento tributário fundou-se no inciso III do mesmo dispositivo legal, *verbis*:

(...)

De fato, como mencionado pelo acórdão recorrido, consta intimação do contribuinte para apresentação de arquivos magnéticos. O contribuinte respondeu a esta intimação em 09/10/2006, nos seguintes termos (fls. 25, volume 1):

(...)

O Auto de Infração foi lavrado apenas em 24/07/2007, portanto, meses depois da resposta acima, em que o contribuinte menciona a disponibilidade de arquivos magnéticos em formato distinto.

A adequação, paulatina, dos arquivos do contribuinte ao formato solicitado pelo auditor fiscal (estabelecido pela IN 86/2001) é mencionada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 10), como também a recusa no recebimento dos arquivos:

(...)

Assim, constata-se que o contribuinte solicitou a apresentação de arquivos em formato distinto, fato que indica a existência de arquivos mesmo que em formato equivocado, não se sustentando a imposição de multa por falta/atraso de apresentação destes.

Ressalto que o Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15/2001 possibilita que a autoridade fiscal rejeite o recebimento de arquivos digitais, possivelmente considerando a dificuldade técnica relacionada à recepção de documentos em formato distinto daquele processado pelo sistema da Receita Federal.

Exatamente por isso, quando verificado que o auditor fiscal atuante recebeu pedido para apresentação de documentos em formato distinto, **sendo possível a sua recusa pelo auditor fiscal, não se pode impor ao contribuinte o ônus pelo atraso ou não apresentação dos arquivos magnéticos em formato equivocado.** No caso, só poderia ser imposta multa pela forma equivocada dos arquivos, como mencionado pelo acórdão recorrido.

(Grifos meus)

Note-se que assim como ocorreu no caso citado acima, nestes autos também tinha a fiscalização o direito de se recusar a receber tais arquivos extemporaneamente, contudo, sempre que solicitada a prorrogação de prazo pela recorrida, tal benesse lhe foi concedida pela fiscalização. O próprio Termo de Constatação Fiscal, à e-folha 162, registrou em seu item 15 que empresa ainda estava obrigada a entregar o arquivo 4.7.1, para o prosseguimento do procedimento fiscal e, em 24/11/2015, à e-folha 164, a contribuinte juntou o arquivo solicitado.

Veja-se que o argumento central da recorrente de que não houve cooperação entre as partes não merece prosperar. Compulsando os autos pode-se constatar que o tempo todo a fiscalizada agiu com diligência, informando a fiscalização das suas dificuldades para localizar os arquivos, e solicitando a prorrogação de prazos, que – frise-se – foram sempre concedidos.

Registro, ainda, que este i. Conselho, de fato, não tem competência para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária (súmula CARF nº 02), porém, tenho que o acórdão recorrido não ultrapassou qualquer margem constitucional; pelo contrário, a decisão de aplicar a retroatividade benigna decorre de aplicação direta do CTN.

Finalmente, mesmo que as condutas previstas na legislação não tenham redação idêntica, visto que a mais antiga pune a "não manutenção" de arquivos digitais e a mais recente "deixar de apresentar" escrituração digital, entendo que ambas são espécies do mesmo gênero do "não cumprimento de obrigações acessórias", previsto na Lei 9.779/99.

Some-se a tais colocações, a jurisprudência neste i. Conselho, que principalmente na 3ª Turma da CSRF, tem aplicado o mesmo entendimento exarado pelo acórdão recorrido, senão vejamos:

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 2.158-35/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12 prevalece em relação ao art. 12, I, da Lei 8.218/91, na hipótese em que o contribuinte entrega com erros ou omissões à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato leiaute definido por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

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

Revogação tácita do art. 12 da Lei 8.218/91 pelo art. 57 da MP 2.158-35/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012.

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

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

**A luz do art. 106 do CTN, às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica ao contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação. Assim, deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, com redação atribuída pela Lei n.º 12.766/2012, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.212/91, que comina pena mais severa ao Contribuinte que apresentou arquivo magnético com incorreção nas informações ou perdeu o prazo para apresentação dos mesmos.**

(Acórdão n.º 9303-008.133 – Sessão de 21 de fevereiro de 2019 – Recorrentes: Fazenda Nacional e Indústria de Laticínios Palmeira dos Índops S/A – Relatora: Tatiana Midori Migiyama)

Ante o exposto, voto para **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Procuradoria, mantendo o decidido pelo v. acórdão recorrido.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

## **Voto Vencedor**

Não obstante o substancial voto do I. relator, peço vênias para divergir sobre o mérito.

Sobre a matéria devolvida, que trata da aplicabilidade, ou não, de retroatividade do art. 57, da MP 2.158-35/2001, em face multa regulamentar em razão de inobservâncias na entrega de arquivos magnéticos, normatizada pelos artigos 11 e 12, da Lei n.º 8.218/91.

O assunto foi debatido pelo Colegiado, inclusive tendo o Acórdão n.º 9101-002.961, sido mencionado no voto vencido.

Ocorre que, naquela oportunidade, não obstante a matéria aqui devolvida ter sido objeto de pronunciamento pelo voto da conselheira Adriana Gomes Rêgo (que foi voto vencido naquela ocasião), o provimento do recurso especial da Contribuinte, no sentido de se afastar a multa regulamentar, deu-se por motivo **diferente** da arguição de retroatividade benigna. Transcrevo a ementa do Acórdão n.º 9101-002.961:

MULTA. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. LEI 8.218/1991, ART. 12, III. ATRASO OU FALTA DE APRESENTAÇÃO.

É afastada a exigência de multa por atraso, ou falta de apresentação dos arquivos magnéticos, quando consta dos autos petição do contribuinte colocando à disposição da fiscalização arquivos em formato distinto.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. VEDAÇÃO.

É vedada a modificação do critério jurídico do lançamento, nos termos do artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Como se pode observar, o voto vencedor da conselheira Cristiane Silva Costa não falou em retroatividade benigna.

Os fundamentos do voto (que por mim foram acompanhados), no sentido de afastar a multa regulamentar, repousaram no entendimento do Colegiado sobre a impossibilidade de, na fase contenciosa, imputar-se outra motivação para a multa regulamentar lançada pela autoridade fiscal. Isso porque, na fase inquisitória, restou demonstrada existência de intimação ao contribuinte para apresentação de arquivos magnéticos, tendo respondido a pessoa jurídica que poderia apresentá-los em formato magnético distinto do previsto na legislação e pode fazer a adequação ao formato correto no decorrer da ação fiscal, não tendo havido nenhuma posterior manifestação da autoridade fiscal. Ao final, foi lançada de ofício multa regulamentar por descumprimento no prazo da apresentação dos arquivos, artigo 12, **inciso III**, da Lei n.º 8.218, de 1991. Ocorre que a decisão recorrida **alterou a motivação do lançamento**, para o artigo 12, **inciso I**, da Lei n.º 8.218, de 1991, multa regulamentar em razão de falta de atendimento à forma de apresentação dos arquivos magnéticos.

E, nesse contexto, o voto vencedor discorreu:

Assim, constata-se que o contribuinte solicitou a apresentação de arquivos em formato distinto, fato que indica a existência de arquivos mesmo que em formato equivocado, não se sustentando a imposição de multa por falta/atraso de apresentação destes.

Ressalto que o Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 15/2001 possibilita que a autoridade fiscal rejeite o recebimento de arquivos digitais, possivelmente considerando a dificuldade técnica relacionada à recepção de documentos em formato distinto daquele processado pelo sistema da Receita Federal.

Exatamente por isso, quando verificado que o auditor fiscal autuante recebeu pedido para apresentação de documentos em formato distinto, sendo possível a sua recusa pelo auditor fiscal, não se pode impor ao contribuinte o ônus pelo atraso ou não apresentação dos arquivos magnéticos em formato equivocado. No caso, só poderia ser imposta multa pela forma equivocada dos arquivos, como mencionado pelo acórdão recorrido.

No entanto, é vedado aos julgadores administrativos alterar o critério jurídico do auto de infração, sob pena de ofensa ao artigo 146, do Código Tributário Nacional:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Por tais razões, entendo que a multa imposta nestes autos é insubsistente, não sendo possível a modificação procedida pela Turma a quo no critério jurídico do lançamento, para justificar a manutenção em parte da multa, ajustando o lançamento a outro inciso do artigo 12.

Ou seja, o voto vencedor entendeu que a situação amoldava-se ao artigo 12, **inciso I**, da Lei n.º 8.218, de 1991 (multa regulamentar por não atendimento da forma de apresentação do arquivo magnético), e que não caberia, na fase contenciosa, alteração da motivação da multa imposta pela autoridade fiscal, que efetuou lançamento como base no artigo 12, **inciso III**, da Lei n.º 8.218, de 1991, multa regulamentar por descumprimento do prazo de apresentação do arquivo magnético, em tutela ao disposto no art. 146 do CTN (vedação do critério jurídico do lançamento fiscal pelo julgador administrativo).

Assim, esclarecido que o afastamento da multa regulamentar, no Acórdão n.º 9101-002.961, não se deu em razão da aplicação da retroatividade benigna do art. 57 da MP n.º 2.158/2001 (com redação dada pelo art. 8.º, da Lei n.º 12.766, de 2012), prossigo ao exame.

Recorrendo mais uma vez à discussão empreendida no mesmo Acórdão n.º 9101-002.961, o voto vencido da conselheira Adriana Gomes Rêgo, tratou da questão da retroatividade. Naquela ocasião, o voto não foi vencedor porque havia questão de fato específica, como dito, sobre alteração do critério jurídico do lançamento na fase contenciosa.

Contudo, nos presentes autos, **devolve-se estritamente questão de direito:** aplicabilidade, ou não, de retroatividade do art. 57, da MP 2.158-35/2001, em face de multa regulamentar em razão de inobservâncias na entrega de arquivos magnéticos, normatizada pelos artigos 11 e 12, inciso III, da Lei n.º 8.218/91.

E, sobre o assunto, pronunciou-se com clareza e objetividade a conselheira Adriana Gomes Rêgo, para afastar a retroatividade arguida. Transcrevo excerto do voto, que adoto como razões de decidir:

A contribuinte ainda reclama a aplicação, ao caso, do princípio da retroatividade benigna, em vista das alterações promovidas pelo art. 8.º, da Lei n.º 12.766, de 2012, no art. 57 da MP n.º 2.158/2001, que assim dispõe:

*Art. 8.º O art. 57 da Medida Provisória n.º 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 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.

§ 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)

Entretanto, considerando que o legislador da Lei nº 12.766, de 2012, não revogou os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.212, de 1991, é de se fazer uma interpretação sobre qual é o alcance do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com essa alteração trazida pela Lei nº 12.766, de 2012.

Nesse sentido, verifica-se inicialmente (antes da alteração de 2012), o art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, destinava-se a cominar penalidade para os casos de descumprimento de obrigações acessórias estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, para as quais não havia uma penalidade específica, haja vista a redação vigente à época:

*Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei no 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:*

*I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;*

*II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.*

*Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.*

Para melhor compreensão, transcrevo também o art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999:

*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.*

Com a alteração promovida pela Lei nº 12.766, de 2012, passou-se a incluir no bojo das multas de que trata o art. 57 a não apresentação, nos prazos fixados, de declaração, demonstrativo ou escrituração digital.

Contudo, é de se verificar que em 2012 já se tinha a obrigatoriedade de apresentação da Escrituração Contábil Digital – ECD, da Escrituração Fiscal Digital – EFD, e outras escriturações e demonstrativos que passaram a ser de entrega obrigatória com a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Assim, é nesse contexto que tais alterações precisam ser concebidas.

Além disso, a redação atual do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, por força das alterações promovidas pelo art. 57 da Lei nº 12.783, de 24 de outubro de 2013, já nem contempla mais as figuras dos arquivos digitais, como se pode observar:

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

*I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)*

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

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

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

*II - por não 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 n.º 12.873, de 2013).*

Percebe-se, por conseguinte, que a redação volta a **tratar de penalidades por descumprimento de obrigação acessória de forma genérica, não se aplicando para as hipóteses em que há penalidade específica, como é o caso dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.212, de 1991.** *(Grifei)*

No caso em apreciação, não há que se falar em retroatividade benigna de norma genérica em face de norma específica, vez que o art. 57 da MP n.º 2.158/2001 (com alterações dadas pelo art. 8º, da Lei n.º 12.766, de 2012) trata de penalidades por descumprimento de obrigação acessória de forma genérica, não se aplicando para as hipóteses em que há penalidade específica, como é o caso dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.212, de 1991, tanto que são normas em plena vigência no ordenamento jurídico, e que não foram objeto de revogação.

Ademais, não cabe ao julgador administrativo afastar aplicação de lei, que consiste, em efeitos práticos, decretar sua inconstitucionalidade, em colisão com a Súmula CARF n.º 2 (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*).

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura