



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.015859/2009-96
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.414 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 7 de dezembro de 2022
Recorrente ECOFOR AMBIENTAL S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

INOBSERVÂNCIA DO PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS SISTEMAS. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CONTEXTOS JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto legislativo distinto, já contemplando as alterações da Lei nº 12.873/2013 no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não examinadas no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Ana Cecília Lustosa Cruz e Carlos Henrique de Oliveira que votaram pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.414 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10380.015859/2009-96

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 229/242) interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº **1401-005.474** (fls. 206/224), o qual negou provimento ao recurso voluntário com base na ementa transcrita parcialmente a seguir.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA REGULAMENTAR. APLICABILIDADE

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. Ficam sujeitos à aplicação da multa regulamentar estatuída no inciso III do art. 12 da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001 e reedições, os Contribuintes que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas a que se refere o caput do art. 11 do mesmo dispositivo legal.

(...)

Em resumo, trata-se de processo administrativo decorrente de Auto de Infração (fls. 2/7) que exige multa, no valor de R\$ 1.623.070,00, em razão da não apresentação de arquivos digitais solicitados durante a fiscalização.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 8/10):

(...)

2. A presente fiscalização teve sua origem com o não atendimento por parte do contribuinte em epígrafe da solicitação constante do Termo de Intimação datado de 20/04/2009, anexo às folhas 11 a 13, cuja ciência foi feita por meio de Aviso de Recebimento — AR, nº AR254266789RL recebido em 29/04/2009, anexo As folhas 10.

3. O termo mencionado no parágrafo precedente dava cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal Diligência — MPF-D no 310100200900496 e referia-se à entrega dos seguintes arquivos digitais referentes aos anos calendários de 2007 e 2008, a saber: da contabilidade; das notas fiscais; da folha de pagamento e arquivo de relacionamento entre a contabilidade e os tributos federais. A fundamentação legal para o pedido está disposta na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, regulamentada pelo Ato Declaratório Cofis 15, de 23/10/2001; Portaria RFB nº 11.211, de 07/11/2007, artigos e 9º, II; no artigo 8º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003 e Instrução Normativa MPS/SRP nº 12, de 20/06/2006.

4. Ressalte-se que o prazo para entrega dos arquivos digitais foi prorrogado até o dia 15/06/2009, em atendimento ao pedido de prorrogação do contribuinte, anexo às folhas 14. Apesar de ter sido concedido o referido prazo, a empresa não entregou os arquivos digitais.

5. A falta de apresentação dos arquivos eletrônicos no prazo determinado sujeita a empresa à multa, conforme dispõe os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, a seguir descritos *in verbis*:

(...)

6. No caso em pauta, aplica-se o artigo 12, inciso III e parágrafo único acima, tendo em vista que a empresa encontra-se inadimplente a mais de 50 dias, em relação à intimação. Observe-se que neste prazo o percentual da multa atinge seu limite máximo de 1% (um por cento).

7. Os arquivos eletrônicos, objeto das intimações, referem-se aos anos-calendário de 2007 e 2008. Com relação ao exercício de 2008, caso o contribuinte estivesse obrigado a apresentar a escrituração contábil digital, conforme artigo 3º, I, da IN RFB no 787/2007, com redação dada pela IN RFB no 926/2009, ficaria dispensado da entrega dos arquivos contábeis nos moldes da intimação referente ao ano calendário 2008, entretanto, essa situação não afeta o valor da multa, já que o titular da obrigação acessória não entregou os demais arquivos objeto da presente autuação, os quais referiam-se aos anos de 2007 e 2008.

8. Com a finalidade de conferir os valores declarados pelo contribuinte à Receita Federal do Brasil, foram solicitadas da empresa suas Demonstrações Financeiras de 2007 e 2008, as quais foram apresentadas, conforme anexo às folhas 17 a 19, em atendimento ao Termo de Intimação datado de 11/11/2009, anexo às folhas 20. Comparando os valores apresentados com os declarados nas DIPJ, Fichas 06A, anexo às folhas 21 a 22, identificaram-se as seguintes diferenças:

Base de Cálculo - Receita Bruta (RS)			
Ano Calendário	Receita Bruta - DRE	Receita Bruta - Ficha 06A	Diferença
2007	80.005.000,00	80.004.769,35	230,65
2008	82.302.000,00	82.301.729,49	270,51
OBS: Da Receita Bruta declarada na DIPJ - Ficha 064, foram subtraídas as Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais.			

9. Não obstante às diferenças mencionadas no parágrafo precedente, tomou-se por base o valor fornecido nas citadas Demonstrações Financeiras, já que as mesmas foram extraídas dos livros Diários dos respectivos períodos e devidamente assinadas pelo contador e pelo representante legal da empresa.

10. Tais valores de receita bruta constituem as bases de cálculo para a apuração da multa de ofício, por força do disposto no parágrafo único do artigo 12, acima transcritos.

11. Aplicando-se o percentual de 1% (um por cento) sobre as bases de calculo acima, tem-se o valor da multa aplicável ao caso, objeto do presente auto de infração, conforme segue:

Valor da Multa por Ano-Calendário (R\$)		Total da Multa
2007	2008	R\$
800.050,00	823.020,00	1.623.070,00

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 30/49), que foi julgada integralmente improcedente pela DRJ (fls. 128/141).

Em seguida interpôs recurso voluntário (146.166), cujo provimento foi negado pelo referido Acórdão nº **1401-005.474** (fls. 206/224).

Cientificada dessa decisão, a empresa apresentou o recurso especial (fls. 229/242), tendo sido este admitido nos seguintes termos (fls. 320/324):

(...)

Pode-se deduzir do recurso especial que foi proposto a seguinte divergência **substituição, por força da retroatividade benigna, da multa prevista no art. 12, III, da Lei nº 8.212/1991 (mais gravosa) pela multa estabelecida pelo art. 57, II, da MP nº 2.158-35/2001 com as alterações das Leis nº 12.766/2012 e nº 12.873/13.**

(...)

Em relação a esta matéria, o Recorrente apresenta como paradigmas os acórdãos nº 9303-007.161 (3ª Turma da CSRF) e o acórdão nº 9303-006.872 (3ª Turma da CSRF), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados até presente data, e que receberam as seguintes ementas:

1º Paradigma – Ac. nº 9303-007.161:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Data do fato gerador: 31/12/2008

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

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

2º Paradigma – Ac. nº 9303-006.872:

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.

A luz do art. 106 do CTN, às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica ao contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação. Assim, deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº. 2.15835/01, com redação atribuída pela Lei nº 12.766/12, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei nº 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.

Nesse caso, o julgado (Ac. nº 1201-001.418) referenciado despretensiosamente a título de jurisprudência será aqui de plano descartado porque além de não ser indicado explicitamente como um paradigma tais quais os outros dois primeiros, ultrapassou o limite máximo permitido de dois paradigmas por matéria (art. 67, § 7º, do Anexo II, do RICARF).

Passo a verificar se o Recorrente demonstrou dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e o paradigma, quanto à matéria apresentada.

A situação fática e jurídica entre os acórdãos confrontados são similares naquilo que é relevante para a divergência, uma vez que em todos os casos trataram de multa por descumprimento de obrigação acessória, em face da falta de entrega/atraso dos arquivos digitais à SRF, bem assim da aplicação da penalidade prevista no art. 12, III da Lei nº 8.218/9.

Todos possuem também fatos geradores anteriores a 2013.

O Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência nos termos por ela proposto.

De fato, **o acórdão recorrido**, lastreado no entendimento descrito em ato da SRF - Parecer Cosit nº 3, de 28 de agosto de 2015 – entendeu que o descumprimento da obrigação acessória em relação à falta de apresentação/disponibilização de arquivos magnéticos seria plenamente aplicável os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 ainda vigentes (e não revogados tacitamente) – não havendo inovação legislativa alguma “mesmo com as alterações advindas com a Lei nº 12.766/2012” e alterações posteriores (Lei nº 12.873/13), por se tratarem de materialidades distintas.

De outra banda, em sentido diametralmente oposto, os acórdãos paradigmas (que são bem assemelhados entre si), entenderam que houve inovação legislativa mais benéfica ao infrator – não distinguindo “a conduta de ‘deixar de apresentar’ e a conduta de ‘não manter os arquivos’”, e assim aplicaram a retroatividade benigna (art. 106 do CTN), substituindo a penalidade do art. 12, inciso III (considerando-a revogada tacitamente) pela penalidade prevista no art. 57, inciso II da Medida Provisória n.º 2.158-35, na redação dada Lei n.º 12.766, de 2012.

Trecho relevante do acórdão recorrido:

Este último item, o 4.8, é cristalino ao afirmar que os dispositivos constantes dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218/91 continuam vigentes, mesmo com as alterações advindas com a Lei n.º 12.766/2012 (à época da edição do Parecer, a Lei n.º 12.873/2013 ainda não havia sido promulgada). Portanto, não existe nenhuma impropriedade na aplicação dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218/91 ao caso concreto.

Trechos relevantes idênticos extraídos do 1º e 2º paradigmas:

(...)

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 n.º 12.783/2013 é “deixar e cumprir as obrigações acessórias”, o que incluiu tanto a conduta de não apresentar os documentos, quanto a conduta de não manter os arquivos à disposição.

Também não há como se distinguir as obrigações acessórias de que tratam o art. 16 da Lei n.º 9.779/99 da escrituração digital (arquivos magnéticos) objeto de regulamentação pela Lei n.º 8.218/91.

É incontroverso que a realização e manutenção de escrituração digital são espécies do gênero “obrigações acessórias”, cuja base legal é o citado art. 16 da Lei n.º 9.779/99. Trata-se de entendimento positivado pelo próprio legislador federal, por meio da citada Lei n.º 12.766/12, que alterou o art. 57 da Medida Provisória n.º 2158-35/01.

(...)

Ademais, vale ressaltar que o Contribuinte tinha os arquivos digitais e os mantinha a disposição do fisco, mas apenas atrasou a entrega dos mesmos.

Assim considerando que a multa anteriormente lançada, prevista no inciso III do art. 12 da Lei n.º 8.218/91 é mais gravosa que a nova multa prevista no art. 57, II, da Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001, com redação dada pela Lei n.º 12.766/2012, deve esta (nova multa) ser aplicada ao presente processo, conforme art. 106, inciso II, alíneas “a” e “c”, do CTN. (Grifos do original)

Por todo o exposto, proponho que a matéria seja admitida, em face da comprovação do dissídio jurisprudencial.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 326/336). Não questiona o conhecimento recursal, suscitando, no mérito, que nenhum reparo cabe ao acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento da parte contrária quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e na linha do juízo prévio de admissibilidade (fls. 320/324), a meu ver o necessário dissídio jurisprudencial restou demonstrado: enquanto a decisão recorrida, com fundamento no Parecer Normativo RFB nº 3/2013, entendeu que *este último item, o 4.8, é cristalino ao afirmar que os dispositivos constantes dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 continuam vigentes, mesmo com as alterações advindas com a Lei nº 12.766/2012 (à época da edição do Parecer, a Lei nº 12.873/2013 ainda não havia sido promulgada).*, os referidos paradigmas entenderam que *deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº. 2.158-35/01, 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.*

Tratam-se, contudo, de acórdãos que, analisando a mesma legislação tributária (qual seja, artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 e artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação atribuída pela Lei n.º 12.766/12), de fato apresentam soluções antagônicas quanto à aplicação do princípio da retroatividade benéfica.

Nesses termos, conheço do recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora Designada

A acusação em debate apresenta como enquadramento legal: *Art. 16 da Lei nº 9.779/99 e art. 12, inciso III, da Lei nº 8.218, de 29/08/1991 e art. 72, da Medida Provisória nº 2.158-33/01 e reedições.* Resume a autoridade lançadora, para exigência de R\$ 1.623.070,00 pela infração datada de 16/06/2009, que:

O sujeito passivo não forneceu no prazo estabelecido, os seguintes arquivos digitais, solicitados através do Termo de Intimação datado de 20/04/2009, a saber: da contabilidade (item 1), das notas fiscais (item 2), do relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais (item 4) e da folha de pagamento (item 5), ficando sujeito 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 dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. As circunstancias materiais do fato estão descritas no Termo de Verificação Fiscal, em anexo.

No termo de Verificação Fiscal a autoridade lançadora registra que os arquivos se referem aos anos-calendário 2007 e 2008 e *que o prazo para entrega dos arquivos digitais foi prorrogado até o dia 15/06/2009, em atendimento ao pedido de prorrogação do contribuinte,* mas nada foi apresentado. A multa foi aplicada no percentual máximo de 1% da receita bruta, vez que *a empresa encontra-se inadimplente há mais de 50 dias, em relação à intimação.*

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência e o Colegiado *a quo* decidiu, no Acórdão n.º 1401-005.474, *por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, afastar as arguições de nulidade do Auto de Infração, indeferir o pedido de perícia e, no mérito, negar-lhe provimento.*

No exame de admissibilidade do recurso especial da Contribuinte compreendeu-se que a divergência jurisprudencial diria respeito à *substituição, por força da retroatividade benigna, da multa prevista no art. 12, III, da Lei n.º 8.212/1991 (mais gravosa) pela multa estabelecida pelo art. 57, II, da MP n.º 2.158-35/2001 com as alterações das Leis n.º 12.766/2012 e n.º 12.873/13*, e que estaria demonstrada em face dos paradigmas n.º 9303-007.161 e 9303-006.872 porque:

De fato, o acórdão recorrido, lastreado no entendimento descrito em ato da SRF - Parecer Cosit n.º 3, de 28 de agosto de 2015 – entendeu que o descumprimento da obrigação acessória em relação à falta de apresentação/disponibilização de arquivos magnéticos seria plenamente aplicável os arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218/91 ainda vigentes (e não revogados tacitamente) – não havendo inovação legislativa alguma “mesmo com as alterações advindas com a Lei n.º 12.766/2012” e alterações posteriores (Lei n.º 12.873/13), por se tratarem de materialidades distintas.

De outra banda, em sentido diametralmente oposto, os acórdãos paradigmas (que são bem assemelhados entre si), entenderam que houve inovação legislativa mais benéfica ao infrator – não distinguindo “a conduta de ‘deixar de apresentar’ e a conduta de ‘não manter os arquivos’”, e assim aplicaram a retroatividade benigna (art. 106 do CTN), substituindo a penalidade do art. 12, inciso III (considerando-a revogada tacitamente) pela penalidade prevista no art. 57, inciso II da Medida Provisória n.º 2.158-35, na redação dada Lei n.º 12.766, de 2012.

A PGFN não contestou o conhecimento do recurso, e apenas defendeu a manutenção do acórdão recorrido no mérito.

Esta Conselheira já teve a oportunidade de examinar, nesta instância especial, litígio semelhante, no qual se pretendia a aplicação retrativa da Lei n.º 12.766/2012, e naquela ocasião redigiu o voto vencedor condutor do não conhecimento, por maioria¹, do recurso especial, restando o Acórdão n.º 9101-005.225 assim ementado:

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

CONTEXTOS JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto legislativo distinto, concernente a penalidade aplicada com fundamento no art. 12, I da Lei n.º 8.218, de 1991, e não referente à multa prevista no art. 12, inciso II da Lei n.º 8.218, de 1991, examinada no acórdão recorrido.

Constatou-se, naquele caso, em essência que:

Contudo, aquela ponderação acerca da penalidade prevista no art. 12, II da Lei n.º 8.218, de 1991 representa mero *obiter dictum*, na medida em que tal matéria não estava sob julgamento naqueles autos e, por consequência, não foi objeto de decisão. A prevalência de decisão favorável ao sujeito passivo lá autuado encontra fundamento no voto vencedor do paradigma que, embora traga exposição genérica acerca das penalidades previstas no art. 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, ao final limita a análise à equivalência entre as condutas punidas no art. 12, inciso I da Lei n.º 8.218, de 1991, e no art. 57,

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira, Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram no conhecimento as Conselheiras Viviane Vidal Wagner e Amélia Wakiako Moritshita Yamamoto.

inciso III da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pelo art. 8º da Lei nº 12.766, de 2012, dado ser esta a exigência remanescente, depois de o Conselheiro Relator cancelar a penalidade aplicada no ano-calendário 2008, a partir de quando a *Secretaria da Receita Federal do Brasil expressou entendimento de que a transmissão de Escrituração Contábil Digital supre as exigências contidas na IN SRF nº 86/01.*

Destaca-se, deste precedente, a importância de os paradigmas tratarem de imposição de penalidade sob o mesmo fundamento legal, vez que a definição acerca da retroatividade benigna da alteração trazida pela Lei nº 12.766/2012 leva em conta as condutas praticadas, e que são distintas em cada um dos incisos do art. 12 da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

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

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 nº 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 nº 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 nº 2.158-35, de 2001)

No presente caso, distintamente do precedente antes referido, a exigência está fundamentada no art. 12, inciso III da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e correspondeu a 1% da receita bruta da Contribuinte nos anos-calendário 2007 e 2008, por falta de apresentação, no prazo estipulado em intimação, de arquivos digitais *da contabilidade (item 1), das notas fiscais (item 2), do relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais (item 4) e da folha de pagamento (item 5).*

Contudo, importa registrar que o voto condutor do acórdão recorrido expressa os seguintes fundamentos acerca do tema:

Também não cabem as alegações de que ao caso concreto deveria ser aplicada a multa prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, alterado pelas Leis nº 12.766/2012 e 12.873/2013, que estipulariam para casos tais o valor de R\$500,00 por mês calendário. O próprio Parecer Normativo RFB nº 3/2013, citado pela Recorrente, traz a solução para esta questão, senão vejamos:

(i) Ocorreu revogação tácita dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, tendo em vista a falta de disposição específica?

(...)

4.1. O legislador poderia ter dado nova redação ao art. 72 da MP nº 2158-35, de 2001, o qual deu a atual redação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, em vez de ter alterado o art. 57 da MP. Se não o fez, chega-se à conclusão que tais dispositivos continuam vigentes, com exceção das situações de incompatibilidade com o novo art. 57. Isso tendo em vista o critério cronológico, já que eles têm o mesmo grau hierárquico e são normas específicas. Analisam-se de forma comparada, portanto, os elementos do atual art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, com os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991;

4.2. No elemento pessoal, o sujeito passivo da Lei nº 8.218, de 1991, é a pessoa jurídica que utiliza sistema eletrônico de processamento de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal. Já a multa da Lei nº 12.766, de 2012, não possui delimitação. É apenas o sujeito passivo, ou seja, qualquer um cuja conduta contrária ao direito enseje a sanção.

4.3. O elemento material possui verbos distintos. Enquanto a nova lei fala em “deixar de apresentar” declaração demonstrativo ou escrituração digital, ou os “apresentar com incorreções ou omissões”, a Lei nº 8.218 de 1991, traz, no art. 11, a conduta esperada, que é “manter à disposição” os respectivos arquivos digitais e sistemas das pessoas jurídicas destinatárias da conduta: os “sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal”. A multa é pela sua inobservância.

4.4. Na literalidade do disposto na Lei nº 12.766, de 2012, a multa é para aqueles sujeitos, quaisquer que sejam, que não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica. Já a Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua. Objetivamente a infração ocorre (seu “fato gerador”) com a não apresentação, apresentação incorreta ou intempestiva, mas os elementos materiais são distintos.

4.8. Desse modo, não houve revogação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Eles continuam em vigência juntamente com o novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Este último item, o 4.8, é cristalino ao afirmar que os dispositivos constantes dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 continuam vigentes, mesmo com as alterações advindas com a Lei nº 12.766/2012 **(à época da edição do Parecer, a Lei nº 12.873/2013 ainda não havia sido promulgada)**. Portanto, não existe nenhuma impropriedade na aplicação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 ao caso concreto. Nesse mesmo sentido cito jurisprudência recente do CARF:

[...] (destacou-se)

Note-se que o acórdão recorrido decide a questão com base no Parecer Normativo SRF nº 3/2013, editado antes da Lei nº 12.873/2013, e assim deixa de se manifestar sobre os efeitos desta alteração legislativa. A Contribuinte, por sua vez, aduz em seu recurso especial que argüira, em recurso voluntário, a *desproporcionalidade da multa e da possibilidade de aplicação retroativa das alterações ao art. 57, da MP nº 2.158-35/2001, trazidas através da edição das Leis nº 12.766/2012 e 12.873/13, ambas publicadas após a lavratura do auto de infração e da apresentação da Impugnação ao Auto de Infração*, e toma por premissa, para demonstração do dissídio jurisprudencial, que o Colegiado *a quo* afastou a *aplicação retroativa do art. 57, da MP nº 2.158-35/2001, com as alterações das Leis nº 12.766/2012 e 12.873/13*, muito embora, como se vê da transcrição retro, o voto condutor do acórdão recorrido não tenha se manifestado sobre os efeitos da Lei nº 12.873/2013, e não tenha havido os necessários embargos para constituir o prequestionamento neste sentido.

Importa, assim, avaliar se os paradigmas indicados evidenciam dissídio jurisprudencial pautado no mesmo cenário legislativo analisado no recorrido e em circunstâncias fáticas semelhantes.

O primeiro paradigma nº 9303-007.161 teve em conta exigência pautada no art. 12, inciso II da Lei nº 8.218/91, reduzida no exame de recurso voluntário por aplicação de retroatividade benigna, subsistindo a penalidade prevista no art. 57, inciso III da Medida

Provisória nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766/2012, equivalente a 0,2% (dois décimos por cento) sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega dos arquivos digitais. Consta do relatório do paradigma que houve *prestação incorreta, em arquivos magnéticos (art. 318), de informações solicitadas: 5% sobre o valor da operação informada incorretamente, limitada a multa a 1% do montante da receita bruta no período*. Os arquivos foram apresentados e a autoridade lançadora indicou as incorreções e omissões identificadas mas, *como a aplicação da multa calculada sobre 5% do valor das operações informadas incorretamente ultrapassaria o limite legal, foi calculada a multa com base em 1% da receita bruta da contribuinte no ano de 2008*.

Da ementa do julgamento do recurso voluntário transcrita no paradigma, extrai-se:

MULTA REGULAMENTAR. ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS COM OMISSÕES E/OU INCORREÇÕES. FATO GERADOR ANTERIOR À 24/10/2013. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 57, III DA MP 2.158-35/ 2001, EM ATENDIMENTO A RETROATIVIDADE BENÍGNA DO ART. 106 DO CTN. PARECER RFB Nº 3/2013. PARECER COSIT Nº 3/2015.

Comprovado que o contribuinte **possuía escrituração digital** para o ano de 2008, mas **apresentou a escrituração com omissões e/ou incorreções**, deve-se aplicar a penalidade prescrita no art.57, III, da art. 57, III, da MP nº 2.158-35, com a redação da Lei nº 12.766/2012.

A multa prevista para a **apresentação de arquivos digitais com erros e/ou inconsistências** para os fatos geradores até a data de 24/10/2013 é aquela prevista no art. 57, III, da MP nº 2.158-35, com a redação da Lei nº 12.766/2012 por ser menos gravosa que a multa aplicada com base no art. 12, II, da Lei nº 8.218/91.

Esta posição consta do item 4.4 do Parecer RFB nº 3/2013, com aplicação da retroatividade benigna, prevista no art. 106 do CTN.

Posição confirmada no item 6 do Parecer COSIT nº 3/2015.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido (*negrejou-se*)

Contudo, possivelmente porque os paradigmas apresentados contra tal julgamento afastavam a retroatividade pretendida sob a interpretação generalista de que o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 somente afetava as obrigações acessórias instituídas pela Receita Federal com base no art. 16 da Lei nº 9.779/99, o voto condutor do paradigma nº 9303-007.161 decide a questão reportando fundamentos que possivelmente foram replicados de outro caso concreto, vez que refere julgamento de turma ordinária distinto do relatado, e que tratava de multa por apresentação extemporânea de arquivos digitais, com fundamento no art. 12, inciso III da Lei nº 8.218/91.

Na interpretação da legislação de regência, o voto condutor do paradigma refere os Pareceres Normativos RFB nº 3/2013 e 5/2015, e as alterações trazidas pela Lei nº 12.873/2013, para concluir que:

Verifica-se que a Posição do Parecer COSIT nº 3/2015 caminhou no sentido de manter as posições definidas no Parecer RFB nº 3/2013, com aplicação da retroatividade benigna, prevista no art. 106 do CTN, em razão da multa prevista no art. 57, III, da MP nº 2.158-35, com a redação da Lei nº 12.766/2012 ser menos gravosa que a multa aplicada com base no **art. 12, II, da Lei nº 8.218/91**.

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 nº 12.783/2013 é “deixar e cumprir as obrigações acessórias”, o que incluiu tanto a conduta de não apresentar os documentos, quanto a conduta de não manter os arquivos à disposição.

Também não há como se distinguir as obrigações acessórias de que tratam o art. 16 da Lei n.º 9.779/99 da escrituração digital (arquivos magnéticos) objeto de regulamentação pela Lei n.º 8.218/91.

É incontroverso que a realização e manutenção de escrituração digital são espécies do gênero “obrigações acessórias”, cuja base legal é o citado art. 16 da Lei n.º 9.779/99. Trata-se de entendimento positivado pelo próprio legislador federal, por meio da citada Lei n.º 12.766/12, que alterou o art. 57 da Medida Provisória n.º 2158-35/01. *(negrejou-se)*

Note-se que, embora a conclusão a partir das transcrições anteriores cite o art. 12, inciso II da Lei nº 8.218/91, que fundamentava a exigência ali em debate, e que refere a apresentação de arquivos com omissões ou erros, o voto condutor do paradigma volta a referir as condutas de “deixar de apresentar” e “não manter os arquivos”, que guardam correspondência com a penalidade prevista no art. 12, inciso III da Lei nº 8.218/91, e que fundamenta a presente exigência.

Na sequência, depois de citar a Solução de Consulta Interna COSIT nº 14/2012, bem como julgados judiciais que tratam da retroatividade em face da infração de não prestar informações ou esclarecimentos no prazo estabelecido e de outras condutas inespecíficas, e julgados administrativos que referem a falta de arquivos digitais e de declarações e a entrega com erros ou omissões, o voto condutor do paradigma conclui que:

Ademais, vale ressaltar que o Contribuinte tinha os arquivos digitais e os mantinham a disposição do fisco, mas apenas atrasou a entrega dos mesmos.

Assim considerando que a multa anteriormente lançada, **prevista no inciso III do art. 12 da Lei nº. 8.218/91** é mais gravosa que a nova multa prevista no art. 57, II, da Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001, com redação dada pela Lei n.º 12.766/12 e Lei nº 12.873/12, deve esta (nova multa) ser aplicada ao presente processo, conforme art. 106, inciso II, alíneas “a” e “c”, do CTN.

[...]

Assim, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda. *(negrejou-se)*

A conclusão, assim, também refere conduta distinta da tratada naqueles autos.

Por fim, o paradigma nº 9303-007.161 restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 31/12/2008

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 *(sic)* *(negrejou-se)*

O título da ementa, como se vê, reúne as hipóteses dos incisos II e III do art. 12 da Lei nº 8.218/91. Mas o texto refere a hipótese do inciso II que, como demonstrado, veicula a conduta submetida à análise da instância especial.

Por se tratar de um paradigma editado por Turma da CSRF, não é possível abstrair-se de seu relatório e admitir apenas seu voto como decisão apta a evidenciar contexto fático semelhante ao recorrido para caracterização do dissídio jurisprudencial. A decisão do outro Colegiado do CARF foi por negar provimento ao recurso especial da PGFN e manter a decisão que *a multa prevista para a apresentação de arquivos digitais com erros e/ou inconsistências para os fatos geradores até a data de 24/10/2013 é aquela prevista no art. 57, III, da MP nº 2.158-35, com a redação da Lei nº 12.766/2012 por ser menos gravosa que a multa aplicada com base no art. 12, II, da Lei nº 8.218/91*, e a insurgência da PGFN somente pretendia a aplicação do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 fosse limitada às obrigações acessórias instituídas com base no art. 16 da Lei nº 9.779/99.

Por tais razões, compreende-se que o paradigma nº 9303-007.161 veicula decisão, como expresso em sua ementa, de que *deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº. 2.158-35/2001, com redação atribuída pela Lei n.º 12.766/2012, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.212/91, que comina pena mais severa ao Contribuinte que apresentou arquivo magnético com incorreção*, não se prestando a caracterizar dissídio jurisprudencial em face de decisão que afirmou a prevalência da penalidade prevista no art. 12, inciso III da Lei nº 8.212/91, que trata da falta de apresentação, ou apresentação em atraso de arquivos digitais, e não de sua apresentação com incorreções.

Esta dessemelhança fática bastaria para rejeitar o primeiro paradigma. Mas, como se verá adiante, o descompasso verificado no segundo paradigma também está presente no primeiro.

O segundo paradigma nº 9303-006.872 refere, em seu relatório, que a penalidade decorreu de *falta/atraso na entrega de arquivo magnético*, e transcreve a ementa do acórdão lá recorrido no mesmo sentido:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 30/09/2003

ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA. INFRAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. O Auto de Infração que formaliza a exigência de penalidade decorrente da conduta de perda do prazo para apresentação de arquivos digitais, fundamentado no artigo 12, III, da Lei nº 8.218, de 1991, em atenção ao previsto no artigo 106, II, do CTN, deve ser recalculado na forma prevista pelo art. 57, I, da MP nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

O voto condutor do segundo paradigma apresenta os mesmos termos do primeiro, mas agora de forma compatível com a acusação fiscal lá sob análise, restando dissonante, apenas, a referência ao inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/91 neste ponto:

Verifica-se que a Posição do Parecer COSIT nº 3/2015 caminhou no sentido de manter as posições definidas no Parecer RFB nº 3/2013, com aplicação da retroatividade benigna, prevista no art. 106 do CTN, em razão da multa prevista no art. 57, III, da Medida Provisória nº 2.15835, com a redação da Lei nº 12.766/2012 ser menos gravosa que a multa aplicada com base no art. 12, II, da Lei nº 8.218/91.

No mais, porém, os seguintes pontos do voto condutor do segundo paradigma caracterizariam o dissídio jurisprudencial na forma que a Contribuinte pretende estabelecer:

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 nº 12.783/2013 é “deixar e cumprir as obrigações acessórias”, o que incluiu tanto a conduta de não apresentar os documentos, quanto a conduta de não manter os arquivos à disposição.

Também não há como se distinguir as obrigações acessórias de que tratam o art. 16 da Lei n.º 9.779/99 da escrituração digital (arquivos magnéticos) objeto de regulamentação pela Lei n.º 8.218/91.

É incontroverso que a realização e manutenção de escrituração digital são espécies do gênero “obrigações acessórias”, cuja base legal é o citado art. 16 da Lei n.º 9.779/99. Trata-se de entendimento positivado pelo próprio legislador federal, por meio da citada Lei n.º 12.766/12, que alterou o art. 57 da Medida Provisória n.º 2158-35/01.

[...]

Ademais, vale ressaltar que o Contribuinte tinha os arquivos digitais e os mantinha a disposição do fisco, mas apenas atrasou a entrega dos mesmos.

Assim considerando que a multa anteriormente lançada, prevista no inciso III do art. 12 da Lei n.º 8.218/91 é mais gravosa que a nova multa prevista no art. 57, II, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei n.º 12.766/2012, deve esta (nova multa) ser aplicada ao presente processo, conforme art. 106, inciso II, alíneas “a” e “c”, do CTN.

[...]

Note-se que, no caso presente, não se sabe se a Contribuinte tinha os arquivos digitais mas, como firmado no excerto anterior, *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.*

Ocorre que esta interpretação é firmada a partir das alterações promovidas pela Lei n.º 12.783/2013 que, como antes demonstrado, não foram enfrentadas no acórdão recorrido, embora alegadas em recurso voluntário. De fato, até a Lei n.º 12.766/2012 havia a interpretação de que a Lei n.º 8.218/91 permanecia aplicável àqueles que *não mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua*, e sob esta ótica o Colegiado *a quo* manteve a exigência com base nos termos do Parecer Normativo SRF nº 3/2013:

4.4. Na literalidade do disposto na Lei nº 12.766, de 2012, a multa é para aqueles sujeitos, quaisquer que sejam, que não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica. **Já a Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua. Objetivamente a infração ocorre (seu “fato gerador”) com a não apresentação, apresentação incorreta ou intempestiva, mas os elementos materiais são distintos.**

4.8. Desse modo, não houve revogação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Eles continuam em vigência juntamente com o novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Veja-se que esta discussão se circunscreve à hipótese de falta de apresentação de arquivos, punida no art. 12, inciso III da Lei nº 8.218/91 e afirmada nestes autos. Daí porque é de todo relevante que os acórdãos comparados tratem da mesma conduta e da mesma legislação tributária cuja aplicação retroativa é pretendida.

Frise-se que está confirmado no recurso especial da Contribuinte que sua insurgência está pautada, unicamente, na aplicação retroativa do art. 57, inciso II da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, alterado pelas Leis nº 12.766/2012 e 12.873/2013. Ao longo de seus argumentos, a Contribuinte, inclusive, refere o reconhecimento apenas parcial da retroatividade na vigência da Lei nº 12.766/2012, ao assim consignar:

20. O próprio citado Parecer Normativo nº 003/2013 deixa claro que, após a edição da Lei 12.766/12, em relação às situações mais específicas que se enquadrariam nas

hipóteses do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, os art. 11 e 12 estariam revogados implicitamente, devendo ser-lhes aplicados a nova multa, in verbis:

4.1. O legislador poderia ter dado nova redação ao art. 72 da MP nº 2158-35, de 2001, o qual deu a atual redação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, em vez de ter alterado o art. 57 da MP. Se não o fez, **chega-se à conclusão que tais dispositivos continuam vigentes, com exceção das situações de incompatibilidade com o novo art. 57**. Isso tendo em vista o critério cronológico, já que eles têm o mesmo grau hierárquico e são normas específicas. Analisam-se de forma comparada, portanto, os elementos do atual art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, com os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991.

[...] (negrejou-se)

Cumpria-lhe, assim, ter exigido do Colegiado *a quo* manifestação acerca dos efeitos retroativos da Lei nº 12.873/2013. Ausentes os necessários embargos de declaração para constituição da decisão eventualmente contrária à adotada nos paradigmas, aplica-se o entendimento consolidado desde 1963 pelo Supremo Tribunal Federal:

O ponto omissso da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento. (Súmula nº 356/STF)

Por todo o exposto, o dissídio jurisprudencial não resta demonstrado por ausência de prequestionamento acerca dos efeitos da Lei nº 12.873/2013, e consequente descompasso com a legislação tributária analisada nos paradigmas, para além do primeiro paradigma tratar de situação fática distinta da examinada nestes autos. Estas as razões, assim, para divergir do I. Relator e NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa