



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



**Processo nº** 10380.015861/2009-65  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1201-005.469 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de novembro de 2021  
**Recorrente** CONSTRUTORA MARQUISE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Exercício: 2007, 2008

MULTA DECORRENTE DA NÃO ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS E DA ECD  
NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO - MPF SECUNDÁRIO EXPEDIDO APÓS 60 DIAS DO MPF ORIGINÁRIO SUCESSIVAMENTE PRORROGADO. Não é nulo o auto de infração lavrado com base em procedimento fiscal iniciado e mantido por MPF originário repetidamente prorrogado, ainda que MPF secundário tenha sido expedido 168 dias após o originário, mesmo porque a autuação decorreu de exigências não cumpridas pela contribuinte nos termos do MPF originário e não do secundário. Somente são nulos atos/decisões expedidas por pessoa/autoridade incompetente (art. 59 do Decreto nº 70.235/72). O MPF é mero instrumento de controle administrativo. Assim, se a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se qualquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do MPF. Aplicação da Súmula 171 do CARF. NÃO RECUPERAÇÃO DA ESPONTANEIDADE. O MPF atendeu aos prazos legais, tendo sido sucessivamente prorrogado, inclusive a pedido do próprio contribuinte, por isso, não cabe falar em recuperação da espontaneidade. ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. NÃO APRESENTAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA DA NORMA QUE ESTIPULA A MULTA. 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 não entrega ou entrega com erros ou omissões à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato definido por ato 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. Aplicação da retroatividade benigna em matéria apenatória - art.106, inciso II, alínea “c”, do CTN. OBRIGATORIEDADE DE ENVIO DE ECD EM 2008 - APLICAÇÃO DA MULTA DA IN/RFB 787/2007. Não enviar, via ECD, as informações contábeis e fiscais requeridas na legislação de regência (IN/RFB nº 787/2007 na época) sujeita a contribuinte

à multa prevista na IN/RFB n.º 787/2007. Se, todavia, além das informações encaminhadas via ECD, a empresa deixou de disponibilizar arquivos digitais de manutenção obrigatória, deve ser aplicada a multa prevista no art. 57 da MP n.º 2.158-35/2001, com alterações. IMPOSSIBILIDADE DE ENTREGA DE ARQUIVOS - ERRO NA TRANSMISSÃO. Haveria que se provar os motivos da impossibilidade de transmissão dos arquivos digitais e da ECD. Diante do não envio das informações, aplicam-se as multas previstas no art. 57 da MP n.º 2.158-35/2001, para o ano de 2007, e na IN/RFB n.º 787/2007 para o ano de 2008. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE ATOS ADMINISTRATIVOS REGULARMENTE REALIZADOS. NÃO CONHECIMENTO NA VIA ADMINISTRATIVA. Súmula CARF n.º 02: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Os ditames da Súmula CARF n.º 02, aliado ao disposto no art. 62, do Regimento Interno do CARF, impedem o conhecimento de arguições de ilegalidade/inconstitucionalidade, mormente quando os atos administrativos atacados foram realizados de acordo com a legislação de regência. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Deve ser indeferido pela autoridade julgadora o pedido de perícia desnecessário para o deslinde da questão. Segundo a Súmula n.º 163 do CARF, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Recurso voluntário parcialmente provido para: (i) acatar a pretensão da Recorrente quanto à aplicação da multa mais benéfica (art. 57, II, da MP n.º 2.158-35, alterado) para o descumprimento da ordem de entregar arquivos digitais, no ano de 2007 e (ii) no caso de não envio da ECD em 2008, aplicar a multa prevista na IN/RFB n.º 787/2007. A decisão foi tomada por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento. Vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Wilson Kazumi Nakayama, Sérgio Magalhães Lima e Neudson Cavalcante Albuquerque, que votaram por negar provimento ao recurso. O Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante de Albuquerque  
- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviani Aparecida Bacchmi - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães

Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## Relatório

O Termo de Intimação Fiscal (“TIF”) de 20/04/2009, que dava cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal Diligência n.º 310100200900551, formalizou a solicitação da autoridade fiscal para que a Construtora Marquise S/A (“Marquise”) entregasse arquivos digitais dos anos calendários de 2007 e 2008, referentes a: contabilidade; notas fiscais; folha de pagamento e arquivo de relacionamento entre a contabilidade e os tributos federais. Houve prorrogação de prazo, a pedido da empresa, que, mesmo assim, não cumpriu totalmente a solicitação.

A falta de apresentação dos arquivos eletrônicos no prazo determinado, na visão do Fisco, sujeita a empresa à multa prevista nos artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.218/91. No caso, aplicou-se o artigo 12, inciso III e parágrafo único, tendo em vista que a empresa encontrava-se inadimplente há mais de 50 dias da data da intimação.

Diversas dilações de prazo foram concedidas, conforme se verá na sequência, culminando na lavratura de auto de infração no valor de R\$ 3.032.990,00, referente à multa correspondente à aplicação do percentual de 1% sobre a receita bruta da empresa dos anos de 2007 e 2008.

Em jan/2010, a empresa autuada apresentou impugnação alegando, em suma, nulidade do AI, ilegitimidade e desproporcionalidade da multa, recuperação da espontaneidade pelo suposto lapso temporal em MPFs, impertinência de exigência de parte dos documentos e erro na transmissão dos arquivos.

Em resposta, a DRJ afastou a arguição de incompetência suscitada pela Recorrente, além de esclarecer que o MPF foi sucessivamente revalidado pela fiscalização, o que também exclui a hipótese de recuperação da espontaneidade defendido pela empresa. Ainda discorreu sobre a não entrega de arquivos em decorrência da adoção de Escrituração Contábil Digital (“ECD”). Por fim, descartou a argumentação sobre análise de constitucionalidade de matéria em sede administrativa, assim como *“por falta de amparo legal, não podem ser acolhidas as razões da interessada que destacam sua adimplência tributária ou o fato de que, hipoteticamente, seria possível reconstituir as informações faltantes a partir de outras declarações por ela prestadas”*.

Em ago/2016 a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, repisando os seguintes argumentos: (a) nulidade da autuação em razão da competência específica do auditor fiscal sempre estar na dependência de ato circunstanciado e especial, emanado de superior hierárquico; (b) caráter desproporcional da multa; (c) desobediência dos prazos da ação fiscal – reaquisição da espontaneidade; (d) não obrigatoriedade de entrega dos arquivos contábeis de 2008; (e) impossibilidade de apresentação de arquivos devido a erros de transmissão; (f) recusa do Fiscal em receber parte dos arquivos; (g) dever da autoridade não aplicar normas inconstitucionais; (h)

possibilidade de reclassificação da multa; (i) necessidade de perícia.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Viviani Aparecida Bacchmi, Relator.

A Recorrente recebeu a intimação da decisão da DRJ em 28/07/2016 e apresentou Recurso Voluntário em 26/08/2016, o que confere tempestividade a este Recurso, que também preenche os demais requisitos de admissibilidade, o que me leva a conhece-lo.

O tema principal deste processo diz respeito à aplicação de multa pela não entrega/envio de arquivos digitais e da ECD às autoridades fiscais.

Não obstante a multa representar o cerne da controvérsia, diante dos diversos argumentos suscitados pela Recorrente, pareceu-me mais prudente abordar cada uma das questões trazidas na defesa, para analisar, item a item, a sua pertinência para o deslinde do processo.

### 1. Preliminar de Nulidade

A Recorrente alega, preliminarmente, que a Portaria nº 11.371/2007 confere competência específica ao Auditor Fiscal da RFB para atuar em cada caso concreto, "sempre na dependência de ato circunstanciado e especial, emanado de superior hierárquico, que lhe confira tal poder".(grifei)

A presente fiscalização teve sua origem com o não atendimento da solicitação constante do Termo de Intimação datado de 20/04/2009 que dava cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal Diligência - MPF-D nº 31010020090055 ("MPF originário" ou "MPF-D"). Com este termo, a autoridade fiscal solicitou registros contábeis diversos, descritos no Relatório, e informações referentes a mercadorias e serviços, além de notas fiscais (fls 78). A primeira prorrogação desse MPF foi para jun/2009. Referida requisição fiscal foi prorrogada, posteriormente, repetidas vezes, até 09/01/2010, conforme segue (fls. 74):

- MPF prorrogado até: 13 de Julho de 2009;
- MPF prorrogado até: 12 de Agosto de 2009;
- MPF prorrogado até: 11 de Setembro de 2009;
- MPF prorrogado até: 11 de Outubro de 2009;
- MPF prorrogado até: 10 de Novembro de 2009;
- MPF prorrogado até: 10 de Dezembro de 2009;

- MPF prorrogado até: 09 de Janeiro de 2010;
- MPF prorrogado até: 08 de Fevereiro de 2010.

Em 11/11/2009, foi expedido o MPF Fiscalização n.º 310100200901262 (“MPF secundário” ou “MPF-F”) para solicitar, apenas, balanço patrimonial e demonstração do resultado dos exercícios de 2007 e 2008. Esse MPF não foi prorrogado.

Em 08/12/2009, foi lavrado auto de infração imputando multa pelo não atendimento da Fiscalização.

Na visão da Marquise, contudo, o Termo de Intimação lavrado em 20/04/2009 abrangeu não apenas a solicitação para apresentação dos arquivos constantes do MPF originário (arquivos digitais da contabilidade, folha de pagamento e relação de contas da contabilidade/tributos federais), mas também informações referentes às notas fiscais, tendo, portanto, objeto diferente do MPF originário, o que afrontaria o art. 142 do CTN, segundo o qual a atividade administrativa de lançamento deve ser vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. “*O procedimento administrativo deve determinar a matéria tributável (abrangência do ato), privativo da autoridade administrativa.*”

Por isso, pede, a nulidade da autuação com base no citado art. 142 do CTN, no art. 50 do Decreto n.º 70.235/72, além de mencionar diversas decisões do CARF relacionadas a nulidades de lançamento por falta de requisitos essenciais, de indicação de metodologia, falta de prévia intimação, intimação com preterição do direito de defesa e por descumprimento de requisitos do MPF que deu origem ao lançamento.

Analisando o tema da nulidade do lançamento e dos demais atos e termos emitidos pelas autoridades fiscais, o art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 declara que são nulos: (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, os MPFs e o auto de infração foram lavrados pelo auditor fiscal, agente competente para realizar tais atos; as decisões também foram proferidas por autoridades competentes e permitiram à Recorrente apresentar sua defesa normalmente.

Na sequência, o art. 60 do mesmo diploma legal esclarece que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das previstas anteriormente, “não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.” (grifei)

Ora, compulsando os autos, verifica-se que o MPF originário, do qual se derivou o Termo de 20/04/09, é o documento que consolidou o pedido das notas fiscais, conforme destacado acima. Não haveria, portanto, nenhuma irregularidade no pedido do Fisco. Ainda que solicitadas em momento diferente das solicitações originais, as notas fiscais surgiram no universo da Fiscalização por meio adequado e correto, não havendo descumprimento de regras relacionadas ao tema.

Mas não é só isso. No meu entender, a mera solicitação de notas fiscais em pedido formal posterior ao original não configuraria irregularidade, incorreção nem acarretaria omissão

capaz de macular o lançamento. E mesmo que maculado por um desses vícios, haveria meio de saná-los, sem que ocasionassem prejuízo à Recorrente, mas nem isso foi necessário.

Compulsando os autos (fls 11), verifica-se o seguinte pedido do Fiscal: “No exercício regular das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, dá-se início diligência no contribuinte acima identificado, conforme determinado pelo Senhor Delegado da Receita Federal do Brasil em Fortaleza **por meio do Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência n2 310100200900551**, cuja ciência está disponibilizada no sitio da Receita Federal do Brasil - RFB, INTIMANDO-o, com base nos artigos (...), a apresentar arquivos digitais da contabilidade, **das notas fiscais**, da folha de pagamento e do relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais, referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008.

Não me parece ter razão a Recorrente quando diz que as notas fiscais foram solicitadas em pedido posterior revestido de lapso temporal superior ao legalmente permitido. O próprio MPF-D, originário, parcialmente reproduzido acima, confirma que a solicitação das referidas notas fiscais foi feita de início do procedimento fiscal, no MPF que foi prorrogado diversas vezes, inclusive.

Mas mesmo que houvesse ausência de menção às “notas fiscais” no MPF originário esse lapso não teria o condão de lhe anular, pois, que não prejudicaram nem impediram a defesa da Recorrente. Acrescente-se que as notas fiscais são documentos complementares aos demais itens solicitados pelo Fiscal e não documentos desconectados das demais informações requeridas. Solicitá-las *a posteriori*, se fosse esse o caso, não seria inovar o procedimento fiscal em andamento, mas supri-lo, complementa-lo com tema conexo ao que já estava em curso. E, aliás,

Considero, assim, que não há irregularidades nos MPFs expedidos tampouco nos procedimentos que antecederam ao lançamento passíveis de anulá-lo.

Não se pode olvidar, inclusive, que há muito a jurisprudência do CARF tem proferido o entendimento de que o MPF é mero instrumento de controle administrativo. Assim, até mesmo a ausência do MPF, bem como eventuais vícios no documento, quando emitido, não têm o condão de macular o lançamento de ofício do crédito tributário realizado pela fiscalização, caso não seja comprovado, pelo contribuinte, o cerceamento do seu direito de defesa.

Dada as reiteradas manifestações nesse sentido, o CARF, recentemente, sumulou o assunto, nos seguintes termos:

**Súmula CARF nº 171**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Se irregularidades, alteração ou prorrogação não acarretam a nulidade, menos ainda é nulo o lançamento com base em MPF perfeitamente válido, corretamente preenchido e com pedidos válidos, o que entendo ser o caso.

Dado esse contexto, indefiro a preliminar de nulidade pretendida pela Recorrente.

## **2. Prazos da Ação Fiscal – Análise da Possibilidade de Recuperação da Espontaneidade**

A Recorrente entende que o MPF n.º 03.1.01.00-2009-01262 (o 2º emitido) estaria em atraso, porque a Fiscalização teria desconsiderado os arquivos apresentados, o que ensejou a multa. Isso foi ignorado pela Decisão recorrida, segundo a empresa. A ausência de ato escrito do agente fiscalizador daria lugar à reacquirição da espontaneidade.

A recuperação da espontaneidade teria ocorrido, de acordo com a empresa, por desatendimento do 7º, §2º, do Decreto n.º 70.235/72, que prevê para os efeitos da espontaneidade, os atos praticados no curso do processo fiscal valem por 60 dias, prorrogáveis, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. Ultrapassados os 60 dias sem a emissão de um novo ato pelo Agente Fiscal, o contribuinte readquire a espontaneidade, o que possibilita o cumprimento das obrigações impostas sem a imposição de multa.

A Recorrente conta que foi intimada do início da Ação Fiscal, através do Termo de Intimação (1ª fase - MPF n.º 03.1.01.00-2009-00551-6 - originário) emitido em 20/04/2009, com ciência em 04/05/2009. Após o deferimento de prorrogação do prazo em 25/05/2009, o segundo Termo de Intimação (2ª fase - MPF n.º 03.1.01.00-2009-01262) somente ocorreu em 11/11/2009, ou seja, ultrapassados 168 dias entre uma fase e outra, o que ensejaria a reacquirição da espontaneidade em relação à corrente ação fiscal.

Entendo que a Recorrente se equivoca sobre a espontaneidade. O MPF da 2ª fase foi emitido apenas para solicitação de 2 documentos (balanço e DRE). Pelas informações dos autos, a infração da Marquise, que gerou a multa aplicada, decorreu da não entrega de arquivos digitais constantes da 1ª fase (MPF original, relacionados a informações contábeis, de folha, notas fiscais etc).

Ademais, quando o 2º MPF foi expedido, o primeiro estava sendo prorrogado sucessivamente, mensalmente, conforme demonstrado anteriormente, sendo que, a prorrogação de 10/11/2009 praticamente coincide com a expedição desse 2º MPF, ocorrida em 11/11/2009. Não se pode falar, portanto, em lapso temporal, perda de prazo para prorrogação ou alegações similares.

Diante dos documentos constantes dos autos, é forçoso concluir que o suposto lapso da fiscalização na emissão do 2º MPF, além de não existir, não teve conexão alguma com penalidade imposta pelo fiscal em razão do não atendimento do MPF originário (MPF-D). Não houve interrupção do procedimento fiscal instaurado pelo MPF originário, que é o termo onde consta a relação de documentos não entregues ou entregues parcialmente pela Recorrente.

As sucessivas prorrogações do MPF-D deram chances, à Recorrente, de apresentar os arquivos e informações faltantes. Não se pode alegar, assim, interrupção de prazo entre uma solicitação e outra que tenha acarretado prejuízo ou mesmo a recuperação da espontaneidade.

O artigo 138 do CTN determina a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada. **No entanto, o parágrafo único desse artigo exclui a espontaneidade da denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.**

Ainda que se entenda que o art. 138 não se aplica a espontaneidade de obrigações acessórias, podemos nos socorrer dessa norma como um indicativo forte da intenção do legislador de afastar a espontaneidade quando iniciado um procedimento de fiscalização que se relacione à infração, como é o caso.

Mencione-se, por oportuno, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, manifestado no acórdão CSRF/01-05.271, de 20.09.2005, de relatoria do Conselheiro José Henrique Longo, que entende que, no tocante ao instituto da denúncia espontânea, o art. 138 do CTN aplica-se somente às obrigações tributárias principais:

*“IRPJ — MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS — O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.”*

Portanto, seja por considerar que não houve lapso de 168 dias entre o MPF-D, originário, e o secundário, seja em razão de não ter havido prejuízo à Recorrente, considere-se o art. 138 do CTN ou ignore-o, a empresa não tem razão ao se defender pelo argumento da recuperação da espontaneidade.

Nego, por estas razões, provimento ao argumento em análise.

## **2. Caráter Desproporcional e Possibilidade de Reclassificação da Multa**

No presente caso, as multas foram aplicadas pelo não cumprimento da intimação da RFB para entregar arquivos digitais ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal. Tal irregularidade foi enquadrada, pela autoridade fiscal, nos arts. 11 e 12 da Lei 8.218/91. Para a Recorrente, contudo, o caso se encaixaria perfeitamente no inciso II, do art. 57 da MP 2.158/2001, alterada pelas Leis 12.766/12 e 12.873/13, que estipula o valor de R\$ 500,00 por mês-calendário como multa por descumprimento de obrigações acessórias.

Além de mencionar a norma na qual pretende se enquadrar, a Recorrente discorre sobre a desproporcionalidade da multa, apoiando-se em situação na qual o CARF reconheceu (Acórdão n.º 1201-001.418) a revogação tácita dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218/91 em casos similares. A aplicação do art. 57 da MP n.º 2.158 35/2001 significa aplicar penalidade menos gravosa do que aquela que foi imposta ao contribuinte (a da Lei n.º 8.218/91), nos termos do art.106, II, "c", do CTN – retroatividade benigna.

Ser cobrado em mais de R\$ 3milhões, na ótica da empresa, seria imputar-lhe multa desarrazoada e desproporcional (inconstitucional, portanto), além de confiscatória, por ter sido calculada em 1% sobre a receita bruta da empresa.

Complementa alegando que, para o caso das multas previstas no art. 12 da Lei n.º 8.218/91, a ausência de transcrição para registros eletrônicos da documentação contábil e fiscal do contribuinte não repercutiria sobre a obrigação principal, ou seja, embora não tenha havido a escrituração eletrônica de todos os elementos exigidos pela fiscalização, a Recorrente recolheu todos os tributos devidos dentro do prazo legal. Ademais, inúmeras outras informações prestadas pela Recorrente ao Fisco seriam mais que suficientes para apuração de dados solicitados, tais como DCTF's, DACON's, DIPJ's, GFIP's, todas regularmente entregues. Embora não tenha

havido a escrituração eletrônica de todos os elementos exigidos pela fiscalização, a Recorrente alega ter recolhido todos os tributos devidos dentro do prazo legal.

A Recorrente alega, também, que tentou por diversas vezes apresentar os documentos solicitados, não tendo conseguido por erros e impossibilidades do sistema, conforme constou da Impugnação. Esse tema será tratado no tópico 5, infra.

Por fim, a empresa transcreve trechos de decisão do CARF, de decisão do STF, do STJ e do TRF-5ª Região sobre proporcionalidade e razoabilidade de multas na seara tributária, todas decisões individuais, sem caráter *erga omnes*.

Pois bem. De pronto, esclareço que não me aprofundarei na análise da suposta falta de razoabilidade ou proporcionalidade da multa, enquanto princípios constitucionais supostamente não observados. Ao julgador não cabe analisar a constitucionalidade das normas vigentes, nos moldes da Súmula 2 do CARF:

**Súmula CARF nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O que se avaliará aqui é se é aplicável ao caso a multa prevista na Lei 8.218/91 ou se deve ser considerada a multa mais benéfica, contida no inciso II do art. 57 da MP 2.158/2001, alterado pelas Leis 12.766/12 e 12.873/13. A aplicação da legislação mais benéfica atenderia ao art. 106 do CTN:

*“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.”*

Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 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, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

(...)

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

I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

**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 nº 13.670, de 2018)

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 nº 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: [\(Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018\)](#)

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e [\(Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018\)](#)

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

A lei acima prevê, portanto, que 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, caso da Marquise, **estão obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas** pelo prazo previsto, sob pena de sofrer penalidade que varia conforme as situações acima.

O art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, por seu turno, dispõe:

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<sup>1</sup>, 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: [\(Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013\)](#)

(...)

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. [\(Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013\)](#)

Enquanto a Lei nº 8.218/91 fala em obrigatoriedade de entrega de “arquivos” pelas empresas que utilizam de sistemas de processamento eletrônico de dados (“arquivos digitais”), a MP nº 2.158-35/2001 trata das penalidades no caso de não cumprimento de “obrigações acessórias” relativas a impostos e contribuições. Parece consenso que ambas as normas estabelecem a obrigatoriedade de entrega da informações ao Fisco – informações necessárias a verificar a situação fiscal da empresa, a apropriada apuração e recolhimento de tributos – não importando se tais informações são decorrentes do cumprimento de obrigações acessórias ou de arquivos contábeis e fiscais.

<sup>1</sup> "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."

Foi justamente da terminologia utilizada nas legislações que nasceu a controvérsia sobre o tema. Mais especificamente, com a introdução de dispositivo da Lei 12.766/2012 à MP 2.158, é preciso analisar o contexto dessa inserção normativa, a fim de definir qual norma melhor se insere no contexto analisado. Tomarei por base a análise feita no voto relatado pela Conselheira Érika Costa Camargos Autran, no Processo n.º 10860.721986/2012-21, porque está bastante completa.

Analisando a justificativa da MP n.º 575/2012 para introduzir o artigo 8º à Lei n.º 12.766/2012 e que teve origem na Emenda n.º 65, tem-se que: *“A emenda ora apresentada visa aperfeiçoar algumas penalidades previstas na legislação tributária, tornando as mais razoáveis e suprimindo lacuna ainda existente. Verifica-se que um dos objetivos buscados é o de que a aplicação das sanções tributárias leve em consideração o porte do contribuinte e garanta um tratamento mais equânime e justo a todos.”*

A justificativa do Parecer Final, que figurava como art. 9º do Projeto de lei de conversão da Medida Provisória n.º 575/2012, traz o seguinte:

*“Quanto à primeira alteração, é preciso reduzir o desarrazoado valor de R\$5.000,00 ao mês hoje exigido das pessoas jurídicas, qualquer que seja seu porte, que entreguem com atraso declaração, demonstrativo ou escrituração digital cuja criação foi delegada à RFB pelo art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999. A redação proposta ao art. 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, aperfeiçoada pela Emenda n.º 65, conforma os valores da multa ao princípio da proporcionalidade.”*

Segundo a Conselheira Érika *“As penalidades por falta de apresentação de arquivos digitais sofreu significativa alteração com a edição da Lei n.º 12.766/2012, que alterou o art. 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001. Este artigo tratava de penalidades aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias e não tratava até o advindo destas alterações, penalidades por problemas na apresentação de arquivos em meio magnético. Entretanto, com as alterações promovidas pela Lei n.º 12.766/2012 foram incluídos penalidades a serem aplicadas em razão da não apresentação da escrituração digital.”* (Grifei)

A nova redação dada pela Lei n.º 12.766/2012 passou a gerar dúvidas no âmbito da RFB. Diante disto, foi publicado o Parecer Normativo RFB n.º 3/2013, que analisou as consequências da nova redação do art. 57 da MP 2.158, e assim concluiu:

*“4.1. O legislador poderia ter dado nova redação ao art. 72 da MP n.º 2158-35, de 2001, o qual deu a atual redação dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 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 n.º 215835, de 2001, com os arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991;*

*4.2. No elemento pessoal, o sujeito passivo da Lei n.º 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 n.º 12.766, de 2012, não possui delimitação. É apenas o sujeito passivo, ou seja, qualquer um cuja conduta contrária ao direito enseje a sanção.*

*4.4. 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 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.*

*4.5. 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 nº 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.*

*4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP nº 215835, 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 nº 215835, de 2001.*

*Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei nº 12.766, de 2012, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 Código Tributário Nacional (CTN).”*

*Conclusão 10. Em conclusão: a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.15835, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, é deixar de apresentar 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, motivo pelo qual continua em vigência; c) A comprovação da ocorrência do aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 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 nº 2.15835, de 2001. O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP nº 2.15835, de 2001, em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN; (...)n) **A multa nova mais benéfica retroage para alcançar atos não definitivamente julgados, nos termos do art. 106, inciso II, alíneas “a” e “c”, do CTN.** o) A multa de que trata o inciso I do art. 57 da MP nº 2.15835, de 2001, é por atraso na entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração digital.*

Ocorre que distinção das tipificações efetuada pelo Parecer Normativo RFB nº 3/2013, conforme analisado acima, deixou de ter sentido com a publicação, em 24 de outubro de 2013, da Lei n.º 12.873/2013, a qual alterou novamente a redação do art. 57 da Medida Provisória nº 2.15835/2001. Veja-se:

*“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)*

Com o advento da referida Lei n.º 12.873/2013, o tipo a ser penalizado não é mais “deixar de apresentar”, mas “deixar de cumprir as obrigações acessórias”, tipificação mais ampla do que a anterior.

Novamente a matéria foi enfrentada pela RFB no Parecer Cosit nº 3, de 28 de agosto de 2015. Nela se discutiram, especificamente as penalidades referentes a escrituração digital.

Transcrevo abaixo trecho do Parecer que esclarece a penalidade a ser aplicada para os fatos geradores anteriores a edição da Lei n.º 12.766/2012.

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; (...)*

O Parecer COSIT n.º 3/2015 manteve as posições definidas no Parecer RFB n.º 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 n.º 2.15835, com a redação da Lei n.º 12.766/2012 ser menos gravosa que a multa aplicada com base no art. 12, II, da Lei n.º 8.218/91.

Não cabe distinção entre 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.

Concordo com a ilustre colega conselheira ao entender que **“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.”**

Esse assunto tem sido enfrentado recorrentemente pelo CARF, com entendimentos ora pendendo para a aplicação da Lei n.º 8.218/91 (multa mais gravosa), ora reconhecendo a aplicação da MP n.º 2.158-35/2001 (mais benéfica). Para ilustrar, segreguei abaixo alguns exemplos. Classifiquei como “desfavorável”, as decisões que aplicaram penalidade mais gravosa ao contribuinte – a Lei 8.218/91; e “favorável”, aquelas decisões com pena mais branda, da MP n.º 2.158-35/2001, alterada; segregando, ainda, as situações em que a empresa pode incorrer - deixar de apresentar arquivos; apresentar com atraso, com incorreções/omissões ou em formato diferente do exigido; não entregar arquivos:

#### **I - Deixar de Apresentar os Arquivos Digitais (Desfavorável):**

**Ementa:** Assunto: Obrigações Acessórias Exercício: 2012, 2013 SISTEMAS ELETRÔNICOS DE ESCRITURAÇÃO FISCAL. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS. MULTA. Deixar de atender intimação para apresentar arquivos digitais sem que se tenha transmitido os dados correspondentes via Sped caracteriza a omissão tipificada no inc. II do art. 12, c/c art. 11, da Lei 8218/91. DESPROPORCIONALIDADE DO VALOR DA MULTA. Uma vez estabelecido que os fatos se subsumem ao tipo infracional, não pode o julgador administrativo, sem que haja norma em sentido diverso, deixar de aplicar, com base em considerações principiológicas, a penalidade legalmente prescrita.  
**Numero do processo:** 10283.720784/2016-96, de 28/03/2019, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma **Relator:** MARA CRISTINA SIFUENTES

**Ementa:** 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. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Deve ser indeferido pela autoridade julgadora o pedido de perícia desnecessário para o deslinde da questão. A diligência ou perícia não se presta a suprir a deficiência na instrução probatória por parte da Recorrente ou do Fisco.

**Numero do processo:** 10380.015859/2009-96, de 15/05/2021, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma, **Relator:** Luiz Augusto de Souza Gonçalves

**Ementa:** ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Ano-calendário: 2011 MULTA REGULAMENTAR. INAPLICABILIDADE Ficam sujeitos à aplicação da multa regulamentar estatuída no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-34/2001 e reedições, os Contribuintes que deixarem de apresentar os arquivos digitais e sistemas de processamento eletrônico de dados que utilizarem para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal. Também ficam sujeitos à mesma penalidade os Contribuintes que apresentarem os citados documentos digitais mas não atenderem à forma em que devem ser apresentados os respectivos arquivos e registros. Considera-se suprida a falha na apresentação dos arquivos e registros digitais quando for atendida de forma satisfatória a requisição da Autoridade Fiscal antes da lavratura do Auto de Infração.

**Processo:** 19515.006150/2009-00, de 22/01/2020, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma, **relator:** LUIZ AUGUSTO DE SOUZA GONCALVES

**Ementa:** 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.

**Numero do processo:** 10380.015859/2009-96, de 15/04/2021, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma, **Relator:** Luiz Augusto de Souza Gonçalves

**Ementa:** 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 n.º 8.212, de 1991.

**Processo:** 10314.728318/2015-63, de 07/05/2019, 1ª Seção, 1ª CSRF **Nome do relator:** DEMETRIUS NICHELE MACEI

## II - Deixar de Apresentar Arquivos Digitais – Obrigação Acessória Autônoma - Penalidade Mais Benéfica (Favorável)

**Ementa:** ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Exercício: 2011 MULTA REGULAMENTAR. ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS. Em respeito ao art. 63, §8º, do RICARF, 2015 é de se refletir o entendimento adotado pela maioria do colegiado em sessão de julgamento. Sendo assim, cabe trazer que se as infrações forem impostas por falta de apresentação dos arquivos, e não por falta de sua escrituração, até a vigência da Lei 12.766/2012, ou seja, até 24.10.2013, aplicar-se-ia a penalidade mais branda prevista na MP 2.158-35/2001, em razão da retroatividade benigna. Nada obstante, caso, fique demonstrado que o contribuinte não mantinha o sistema de escrituração digital, continuaria sendo aplicável as multas previstas no art. 12 da Lei 8.218/91. O que se afasta a afirmação de erro na tipificação da infração.

**Numero da decisão:** 9303-010.927

**processo:** 19515.000940/2010-15, de 10/11/2020, **Relator:** Tatiana Midori Migiyama

**Ementa:** 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 8.212/91 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.

**Processo:** 10410.006237/2010-14, de 21/02/2019, 3ª Seção, 3ª CSRF, **Nome do relator:** TATIANA MIDORI MIGIYAMA

**Ementa:** Assunto: Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 31/12/2007 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 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 2.158-35/2001, 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.

**processo:** 10860.721986/2012-21, de 14/06/2018, 3ª Seção, 3ª CSRF, **Nome do relator:** HENRIQUE PINHEIRO TORRES

**Ementa:** ARQUIVOS DIGITAIS — MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DO DEVER DE APRESENTAÇÃO — o dever de apresentação de arquivos digitais e sistemas relativos a processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, e a escrituração de livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal, caracterizado como uma obrigação acessória autônoma. Dessa forma, a penalidade pelo seu descumprimento não pode ser dispensada em razão do instituto da denúncia espontânea disciplinado pelo art. 138 do CTN no caso de apresentação extemporânea voluntária. Todavia, a sanção pecuniária deve ser limitada a 0,5% da receita bruta do período se o contribuinte apresentou em formato diverso do estabelecido pela Secretaria da Receita Federal os referidos arquivos e sistemas ou se colocou à disposição para apresentar.

**processo:** 10707.000936/2007-11, de 12/05/2009 **Relator:** Alexandre Barbosa Jaguaribe

**Ementa:** Assunto: Obrigações Acessórias Exercício: 2008 MULTA REGULAMENTAR. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS. ESCRITURAÇÃO DIGITAL. INTIMAÇÃO FISCAL PARA APRESENTAÇÃO. APLICABILIDADE E VALOR DA MULTA. REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.873, DE 2013. Na literalidade do disposto na Lei nº 12.863, de 2013, a multa por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil é para aqueles contribuintes, quaisquer que sejam, que não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital, cujo valor é de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário de atraso. RETROATIVIDADE DA LEI. CONDUTA MAIS FAVORÁVEL PARA O CONTRIBUINTE. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS. ESCRITURAÇÃO DIGITAL. VALOR DA MULTA Com a edição da Lei nº 12.863, de 2013, o valor da multa, por falta de apresentação dos arquivos digitais, é de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário de atraso razão pela qual, no caso dos autos, a regra ser seguida é a editada por esta nova norma e, portanto, as multas aplicadas com base nas regras anteriores devem ser adaptadas, no que foram mais benéficas para o contribuinte, às novas determinações, conforme determina o art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

**processo:** 10410.005079/2009-33, de 28/08/2014, 2ª Turma, 4ª Câmara, 1ª Seção  
**Relator:** PAULO ROBERTO CORTEZ

**Numero do processo:** 10166.727298/2012-10, de 3/05/2016

**Ementa:** Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS EM MEIO DIGITAL. MULTA REGULAMENTAR. ART 57 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, "c", DO CTN. Por instituir penalidade menos gravosa do que aquela estabelecida nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91, o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873/2013, retroage para regular os ilícitos praticados pelo sujeito passivo durante a vigência da lei antiga.

**Nome do relator:** MARCELO CUBA NETTO

**III - Apresentar com atraso, com incorreções/omissões ou em formato diferente do exigido:**

**Ementa:** Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2005, 2006, 2007 ARQUIVOS DIGITAIS. ATRASO NA APRESENTAÇÃO. MULTA REGULAMENTAR. RETROATIVIDADE BENIGNA. A teor do disposto no art. 106, II, "c", do CTN, deve ser aplicada retroativamente a multa estabelecida no art. 57, II, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por ser mais benéfica do que aquela imposta com base no art. 12, III, da Lei nº 8.218/1991 para a mesma situação jurídica, qual seja, a apresentação em atraso de arquivos em meio digital.

**Processo:** 10384.004867/2009-77, 03/05/2016, 1ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma, **Relator:** MARCELO CUBA NETTO

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008 MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS MAGNÉTICOS APRESENTADOS COM INCORREÇÕES. ART. 12, II, DA LEI Nº 8.218/91. Constatada a incorreção nas informações constantes nos arquivos magnéticos disponibilizados à fiscalização, é dever da autoridade fiscal aplicar a multa capitulada no art.12, II, da Lei nº 8.218/91. Configurada a infração quanto aos dados das notas fiscais de saída, concernentes à CLASSIFICAÇÃO FISCAL 8480.7100. MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS MAGNÉTICOS APRESENTADOS EM ATRASO. ART. 12, III, DA LEI Nº 8.218/91. Se os arquivos magnéticos não forem entregues na totalidade, então não cabe a multa por apresentação em atraso, pois a obrigação acessória não foi adimplida. Não se trata de atraso na entrega, mas sim de omissão de informações, sendo capitulada no inciso II e não no III do art. 12, da Lei nº 8.218/91. Recurso de Ofício não provido. Recurso Voluntário parcialmente provido.

**Processo:** 19515.722637/2012-21, de 23/05/2017, 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma, **Relator:** SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO

**Ementa:** 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.

**processo:** 18088.000058/2008-61, de 27/01/2016, **Nome do relator:** CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO

**Ementa:** NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano calendário:1996 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. Não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. DISPONIBILIZAÇÃO. DÚVIDA. MITIGAÇÃO DA PENA. Não restando inequívoco que a Recorrente omitiu-se na entrega dos arquivos digitais quando todo um contexto deixa claro que ela deixou à disposição os arquivos magnéticos mesmo que em formato diferente sem que houvesse um prosseguimento natural de comunicação entre fiscal e contribuinte, então aplica-se a multa mais mitigada para a apresentação de arquivos em formatos inadequados em relação à multa oriunda da simples não apresentação. Não se trata de cancelamento do auto de infração, mas de simples interpretação mais favorável à Recorrente quanto à graduação da pena em função das circunstâncias materiais do fato e da extensão de seus efeitos, a teor do art. 112 incisos I e IV do CTN.

**Numero do processo:** 13808.002716/2001-97, 26/05/2011, 1ª Seção, 1ª CSRF, **Relator:** Antonio Bezerra Neto

**Ementa:** Assunto: Obrigações Acessórias Ano-calendário: 2007, 2008 ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. MULTA. 2007. O art. 57, III, da MP 2.158-35/2001 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012 incide no lugar do art. 12, I, da Lei 8.218/91, quando o contribuinte não entrega à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato (leiaute) definido por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, ou por outra autoridade por ele designada. Revogação tácita do art. 12 da Lei 8.212/91 pelo art. 57 da MP 2.158-35/2001 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012. Aplicação da retroatividade benigna em matéria apenatória - art. 106, II, “c”, do CTN. ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. MULTA. 2008. Para o ano-calendário de 2008, a multa não subsiste por dois fundamentos Um: o leiaute de apresentação não foi previsto nos atos expedidos pela RFB, ao menos naqueles que lastrearam a ação fiscal (IN SRF 86/01 e ADE Cofis 15/01). Dois: considerando a transmissão de ECD ao Sped (“Recibo de Entrega de Livro Digital”), a própria 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.

**Processo:** 12898.001737/2009-18, de 10/04/2013, 1ª Seção, 1ª Câmara, 3ª Turma **Nome do relator:** EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO

#### IV – Não Entrega de Arquivos - Motivo de Força Maior (Favorável)

**Ementa:** ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Ano-calendário: 2007, 2008 CASO FORTUITO. EVENTO CLIMÁTICO DE GRANDES PROPORÇÕES. PERDA DE DADOS EM MEIO MAGNÉTICO Na infração tributária, a responsabilidade independe de culpa, podendo, todavia, ser elidida por ocorrência de caso fortuito ou força maior. A falta de apresentação dos arquivos magnéticos que serviram de base para a geração da Contabilidade e da Folha de Salários em papel, por conta de perda em evento climático de grandes proporções, não pode ser apenada, nestes casos, com a multa prevista no art. 12 da Lei 8.218/91.

**Numero do processo:** 10735.722814/2012-18 , de 23/01/2020, 1ª Seção, 1ª Turma  
**Relator:** ALLAN MARCEL WARWAR TEIXEIRA

Essa amostra de decisões pode ser resumida assim, por ora:

- (a) não entrega de arquivos/informações: muitas decisões, incluindo algumas bem recentes, concluíram pela aplicação da multa prevista na Lei 8.218/91, por ser específica em relação à MP nº 2.158-35/2001, genérica e mais benéfica. Porém, o tema não parece pacificado, ainda, pois há decisões que entendem deva ser aplicada a retroatividade benigna da referida MP alterada, inclusive a decisão da CSRF, citada acima;
- (b) Apresentar com atraso, com incorreções/omissões ou em formato diferente do exigido: as decisões pendem para a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte
- (c) Não entrega de arquivos por motivo de força maior: aplicação da penalidade mais benéfica.

Ante o cenário legislativo e jurisprudencial apresentado, incluindo os motivos da edição das Lei nºs 12.766/12 e 12.873/13, que explicitaram a intenção do legislador em tornar as multas por descumprimento de obrigações acessórias mais benéficas, e considerando que a entrega de arquivos/informações ao Fisco podem ser enquadradas como espécies de obrigações acessórias, acato a tese da retroatividade benigna suscitada pela Recorrente. Neste passo, deve

ser aplicada a multa mais benéfica prevista no art. 57, inc II, da MP n.º 2.158-35/2001, no valor de R\$ 500,00 por mês-calendário.

Concordo com o posicionamento de que arquivos digitais são espécies do gênero “obrigações acessórias” a serem cumpridas, pelos contribuintes, cuja apresentação às autoridades fiscais e a penalidade pelo descumprimento está contida na MP n.º 2.158-35/2001.

Sendo assim, dou provimento à Recorrente nesse item para mitigar o valor da multa ao valor de R\$ 500,00 por mês-calendário.

#### 4. Adoção de Escrituração Contábil Digital (“ECD”) em 2008

De acordo com Termo de Intimação lavrado em 20/04/2009, a Fiscalização solicitou à Recorrente a entrega dos arquivos digitais referentes às informações contábeis dos anos de 2007 e de 2008, ressalvando a dispensa dos arquivos contábeis do ano de 2008, caso o contribuinte estivesse obrigado à apresentar a ECD, conforme art. 3º, I, da IN/RFB n.º 787/2007<sup>2</sup>.

A apresentação dos livros digitais, a partir de 2008, supre o envio dos documentos exigidos na Instrução Normativa SRF n.º 86/2001 e na Instrução Normativa MPS/SRP n.º 12/2006, consoante art. 6º, da IN/RFB n.º 787/2007. Esta a razão de a Recorrente, por estar sujeita ao Sistema de Escrituração Contábil Digital, não estar obrigada à entrega de parte dos arquivos cobrados pela fiscalização, fato este que teria sido desconsiderado ao se imputar a multa ora refutada.

A Fiscalização, por sua vez, rebate o argumento de que a adoção da ECD dispensaria o “envio dos documentos exigidos” nas IN/SRF 86/2001 e 12/2006, com base no fato de a empresa ter assumido que não transmitiu eletronicamente todos os documentos a que se achava obrigada. Defende a Fiscalização que, mesmo diante da ocorrência de força maior, não poderia se furtar à aplicação da multa, em atendimento ao artigo 136 e 142 do CTN, sendo a atividade de lançamento isenta de qualquer discricionariedade.

Não há informação, nos autos, de quanto e quais arquivos foram ou não entregues pela Recorrente. A Recorrente confirma que apresentou parte dos arquivos (fls. 38). Para o Fisco, não ter entregue parte da documentação, mesmo a referente a 2008, a que a empresa não estava obrigada, já ensejaria a multa da Lei n.º 8.218/91 para os 2 anos fiscalizados. O auditor fiscal reconheceu que a Marquise, sujeita à ECD, ficaria dispensada da entrega dos arquivos contábeis nos moldes da intimação referente ao ano calendário 2008, entretanto, essa situação não afetou o valor da multa, **porque o titular da obrigação acessória não entregou os demais arquivos objeto da autuação, os quais referiam-se aos anos de 2007 e 2008.** Dando a entender que mesmo informações não contábeis/fiscais que não eram transmitidos via ECD também não foram entregues ou o foram parcialmente.

---

<sup>2</sup> Nos termos do art. 3º, I, da IN 787, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no Lucro Real, ficam obrigadas a adotar o sistema de Escrituração Contábil Digital: "Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto n.º 6.022, de 2007: I - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB n.º 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real".

Apesar de não ser obrigada a manter e entregar arquivos digitais em 2008, a Recorrente tinha de transmitir a ECD, mas o fez parcialmente, em decorrência de alegados problemas na transmissão (fls 106, p.ex.), mesmo após prorrogações sucessivas concedidas pela Fiscalização. Não há nos autos, todavia, especificação do que foi ou não possível encaminhar (considerarei como parte dos arquivos encaminhados aqueles relacionados às fls. 108, ressaltando que não estão passíveis de identificação precisa).

Do ponto de vista legal/normativo, a IN/RFB 787/2007, vigente à época dos fatos, estabelecia que a ECD deveria ser transmitida, pelas pessoas jurídicas obrigadas, ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto n.º 6.022/2007, sendo considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo que a continha e, quando fosse o caso, após a autenticação pelos órgãos de registro.

Nos termos do art. 6º dessa IN, contudo, a apresentação dos livros digitais supria, em relação aos arquivos correspondentes, a exigência contida na IN/ n.º 86/2001.

**Importa destacar, ainda, que a não apresentação da ECD no prazo fixado acarretava a aplicação de multa no valor de R\$ 5.000,00 por mês-calendário ou fração. (art. 10). Ressalte-se, por oportuno, que atualmente, a IN/RFB n.º 2003/2021, estipula que a não apresentação da ECD nos prazos fixados na norma, ou sua apresentação com incorreções ou omissões, sujeita a empresa às multas previstas no art. 12 da Lei n.º 8.218/91, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, aplicáveis inclusive aos responsáveis legais.**

Primeiro importa registrar que a Recorrente tem razão quando alega que, para o ano de 2008, deveria ser considerada a legislação que rege a ECD, ou seja, a IN/RFB n.º 787/2007 vigente à época, pelo fato de ela estar sujeita a esse formato de manutenção e envio de informações à RFB.

Ocorre que a empresa confessou que não entregou parte das informações, estando inadimplente frente à RFB. Nesse ponto, tem razão a autoridade fiscal e o julgador no sentido de que a ausência de envio dos arquivos/informações desperta a necessidade de imputação de penalidade.

Aplicando as regras vigentes ao caso, a meu ver, para o ano de 2008, em relação aos dados que deveriam ter sido transmitidos via ECD e não o foram, deve ser aplicada a multa prevista na IN/RFB 787/2007, no valor de R\$ 5.000,00 por mês ou fração. Já, se os arquivos faltantes são arquivos digitais referidos na Lei n.º 8.218/91, vale minha posição anteriormente manifestada, ou seja, sendo obrigações acessórias, a essa infração aplica-se a multa da MP n.º 2.158-35/2001, alterada.

Deve, portanto, ser feita uma segregação do tipo de infração para saber em qual penalidade se encaixa, conforme explanado acima.

## **5. Impossibilidade de entrega da totalidade dos arquivos – Erro na Transmissão**

Conforme comentado no tópico anterior, a Recorrente, alega ter se deparado com inúmeros erros na transmissão dos arquivos solicitados. Ela inclusive buscou informações junto ao SERPRO e ao Auditor Fiscal, mas parte dos arquivos gerados não pôde ser transmitida,

acarretando-lhe prejuízo, pois, ao invés de receber novas chances de apresentação das informações faltantes, foi lavrado auto de infração.

A entrega parcial de arquivos deveria ser considerada para diminuir, ainda que parcialmente, a multa, sobretudo porque a própria legislação entende que o auditor pode elidir dúvidas a partir do exame da escrita fiscal do contribuinte (art. 923 e 932 do RIR/99). A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. Assim, a apresentação, ainda que parcial, dos arquivos exigidos pela fiscalização não deveria ser desconsiderada, segundo a empresa.

O Fiscal, contudo, entende de forma diversa e, até mesmo para não envio de ECD (que tem outra base legal) pende pela aplicação da multa mais gravosa, prevista na Lei nº 8.218/91, não estando sozinho nesse posicionamento, conforme se vê abaixo:

**Ementa:** Assunto: Obrigações Acessórias Exercício: 2012, 2013 **SISTEMAS ELETRÔNICOS DE ESCRITURAÇÃO FISCAL. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS. MULTA. Deixar de atender intimação para apresentar arquivos digitais sem que se tenha transmitido os dados correspondentes via Sped caracteriza a omissão tipificada no inc. II do art. 12, c/c art. 11, da Lei 8218/91.** Assunto: Processo Administrativo Fiscal Exercício: 2012, 2013 ILEGALIDADE DE ATO INFRALEGAL. As autoridades administrativas julgadoras não possuem competência para apreciar legalidade de atos infra legais. DESPROPORCIONALIDADE DO VALOR DA MULTA. Uma vez estabelecido que os fatos se subsumem ao tipo infracional, não pode o julgador administrativo, sem que haja norma em sentido diverso, deixar de aplicar, com base em considerações principiológicas, a penalidade legalmente prescrita.  
**Numero da decisão:** 3401-006.014  
**Processo:** 10283.720784/2016-96, de 28/03/2019, 1ªTurma, 4ª Câmara, 3ª Seção **Nome do relator:** MARA CRISTINA SIFUENTES

Dentre os erros ocorridos, a Recorrente relacionou os seguintes itens gerados pelo sistema no momento da tentativa de transmissão: "*o CPF do responsável pela Pessoa Jurídica informado no arquivo é diferente do que consta em nosso cadastro*", "*A unidade selecionada não contém arquivo de declaração válido*", "*Nenhum dos servidores respondeu ao pedido desconexão*".

No processo encontram-se, ainda, algumas trocas de correspondências entre a empresa e a Fiscalização sobre o tema, conforme abaixo:

- Carta de 22/05/2009 (fls 14): "*Informamos que foram gerados os arquivos solicitados, porém, em virtude de inconsistências das informações, foi contratada uma equipe de profissionais para revisar e complementar a geração dos referidos arquivos. Informamos ainda, que já foram revisados todos os arquivos, estando na fase de correção dos erros na importação do programa Sinco.*"
- Recibo de entrega de livro digital em 30/06/2009 (fls.92): entrega do livro diário de 01/01/2008 a 31/12/2008
- email de 26/11/2009 (fls. 105), com seguinte teor: "*Consegui validar e gerar o arquivo do Cinco fiscal relativo ao ano de 2008, no entanto, quando vou*

*enviar o arquivo dá seguinte mensagem: "Ocorreu erro na transmissão" Quando verifico o status de transmissão, tem o seguinte histórico: C:\Arquivos de programas\Sinco005537536000164-SINCO-2008-2009-Original12009925917-ED.dec. A unidade selecionada não contém arquivo de declaração válido. Pon favor, gere novamente sua ,declaração usando o programa gerador fornecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Liguei para pessoal do SERPRO, mas não conseguiram me ajudar."* Questiona o Fiscal sobre o assunto e pede ajuda.

- Email de 27/11/2009 do Fiscal à empresa (fls. 107): traz lista contendo link de cerca de 28 arquivos do programa SINCO (antecessor da ECF), sem nenhum comentário, impossibilitando maior compreensão da razão dessa mensagem.

Com base tão somente dessas correspondências, não há como saber quais arquivos a Marquise não conseguiu transmitir tampouco o motivo que tornou impossível o envio das informações solicitadas ao Fisco.

Por um lado, o que se percebe é que houve um esforço da empresa em encaminhar tais arquivos, o que a levou a pedir dilatação de prazo para cumprir a fiscalização, além de trocar mensagens com o Fiscal informando sobre o problema e pedindo sua ajuda. Não obteve êxito. Por outro lado, o Fiscal não podia esperar indefinidamente o encaminhamento dos arquivos, diante de diversas prorrogações de prazo já concedidas no MPF originário. Isso ocasionou a autuação pela multa mais gravosa.

Importa definir se a impossibilidade de atendimento à obrigatoriedade de manter e de transmitir arquivos foi ocasionada por caso fortuito/força maior, considerando que o CARF já se debruçou sobre o tema:

**Ementa:** ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Ano-calendário: 2007, 2008 CASO FORTUITO. EVENTO CLIMÁTICO DE GRANDES PROPORÇÕES. PERDA DE DADOS EM MEIO MAGNÉTICO Na infração tributária, a responsabilidade independe de culpa, podendo, todavia, ser elidida por ocorrência de caso fortuito ou força maior. A falta de apresentação dos arquivos magnéticos que serviram de base para a geração da Contabilidade e da Folha de Salários em papel, por conta de perda em evento climático de grandes proporções, não pode ser apenada, nestes casos, com a multa prevista no art. 12 da Lei 8.218/91.

**Numero do processo:** 10735.722814/2012-18 , de 23/01/2020, 1ª Seção, 1ª Turma

**Relator:** ALLAN MARCEL WARWAR TEIXEIRA

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2010 ATRASO NA ENTREGA DMED. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFRAÇÃO OBJETIVA. CASO FORTUITO OU FORÇA MAIOR NÃO COMPROVADOS O atraso na entrega da DMED pela pessoa jurídica obrigada enseja a aplicação da penalidade prevista na legislação tributária. A responsabilidade por infrações da legislação tributária é objetiva e independe da intenção do agente, salvo na hipótese excepcional em que comprovado o caso fortuito ou força maior.

**Processo:** 13887.720014/2011-28, 06/05/2020, da 1ª Seção, 1ª Turma Extraordinária,

**Nome do relator:** MARCELO JOSE LUZ DE MACEDO

Não restou comprovado, nas correspondências acostadas aos autos, que a impossibilidade de transmissão dos dados pela empresa deu-se à ocorrência de caso fortuito ou força maior como alguma catástrofe climática ou incêndio, por exemplo. Também não restou comprovada as inconsistências sistêmicas, como algum *print* de telas ou mensagens diretas dos sistemas ou outras informações não produzidas pela empresa. Ainda assim, percebe-se que a Marquise manifestou-se de forma contundente sobre as dificuldades que vinha enfrentando na transmissão, e ficou no aguardo de uma resposta do Fiscal. Tentou contato, inclusive, com a SERPRO e chamou empresa de auditoria na tentativa de solucionar o problema, sem sucesso.

Por isso, ainda que recaia na situação de descumprimento do envio de informações à RFB, sem ter comprovado caso fortuito ou força maior, não deve ser penalizada pelas altas multas previstas na Lei n.º 8.218/91, pelas razões amplamente discutidas nesse voto.

Valem, aqui, as considerações feitas nos tópicos 3 e 4 retro em que me posiciono favoravelmente à imputação da pena prevista no art. 57, II, da MP n.º 2.158-35/2001, para o caso de não entrega de arquivos digitais (descumprimento de obrigação acessória) e na multa prevista na IN/RFB 787/2007, para o caso de não envio da ECD.

Entendimento similar manifestou o CARF na decisão abaixo, todavia, ao invés de subsumir o caso à IN que trata da ECD, fez valer a multa do art. 57 da MP n.º 2.158-35/2001:

**Ementa:** Assunto: Obrigações Acessórias Ano-calendário: 2007, 2008 ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. MULTA. 2007. O art. 57, III, da MP 2.158-35/2001 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012 incide no lugar do art. 12, I, da Lei 8.218/91, quando o contribuinte não entrega à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato (leiaute) definido por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, ou por outra autoridade por ele designada. Revogação tácita do art. 12 da Lei 8.212/91 pelo art. 57 da MP 2.158-35/2001 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012. Aplicação da retroatividade benigna em matéria apenatória - art. 106, II, “c”, do CTN. ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. MULTA. 2008. Para o ano-calendário de 2008, a multa não subsiste por dois fundamentos Um: o leiaute de apresentação não foi previsto nos atos expedidos pela RFB, ao menos naqueles que lastrearam a ação fiscal (IN SRF 86/01 e ADE Cofis 15/01). Dois: considerando a transmissão de ECD ao Sped (“Recibo de Entrega de Livro Digital”), a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil expressou entendimento de que a transmissão de Escrituração Contábil Digital supre as exigências contidas na IN SRF n.º 86/01.

**Numero da decisão:** 1103-000.841

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, em rejeitar a preliminar, por unanimidade de votos, e, no mérito, dar provimento parcial para excluir a multa relativa ao ano-calendário 2008, por unanimidade, e reduzir a multa relativa ao ano-calendário 2007 para o valor apurado nos termos do art. 57, III, da MP 2.158-35/2001, com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012, por maioria, vencidos os Conselheiros (...)

**Processo:** 12898.001737/2009-18, de 10/04/2013, 1ª Seção, 1ª Câmara, 1ª Turma, **Nome do relator:** EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO

Não obstante fundamentar-se em regra distinta, a decisão acima segue a linha da aplicação de norma mais benéfica ao contribuinte. Nesse aspecto, concordo com os colegas conselheiros; apenas divirjo porque aplico a norma específica da ECD, que prevê multa apropriada aos casos de não envio das informações, qual seja, a IN/RFB n.º 787/2007.

Para fazer valer essa conclusão, é necessário, contudo, existir uma relação clara de tudo o quanto não foi encaminhado, inclusive das ECDs que não foram transmitidas, para se aplicar as multas corretamente às respectivas infrações.

## 6. Análise da Constitucionalidade de Normas Fiscais

A Recorrente argumenta que *“uma vez tido por inconstitucional o caráter desproporcional da Multa”*, consoante decisões da Primeira e Segunda Turmas do STF citadas por ela, tornar-se ilegítima a cobrança com base no art. 12, III, da Lei n.º 8.218/91, *“não devendo a autoridade administrativa aplicar lei considerada ilegal e inconstitucional em caso concreto, além de ser indiscutível por sua vez, o direito da Recorrente de ver analisada suas razões, relativamente à existência de precedentes jurisprudenciais pela reclassificação de multas confiscatórias”*.

Sem maiores delongas sobre o assunto, de pronto reproduzo na sequência a Súmula CARF 2:

### Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005

O julgador do CARF, além da Súmula, obedece aos preceitos contidos no art. 62 do Regimento Interno deste órgão, a saber:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

(...)

§2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Portanto, somente decisões definitivas, em sede de Repetitivo ou de Repercussão Geral do STJ/STF deverão ser reproduzidas nas decisões dos conselheiros do CARF. As decisões citadas pela Recorrente não atendem a esse quesito, logo, não posso considera-las.

Dito isso, nego provimento a esse argumento.

## 7. Pedido de Perícia

A Recorrente solicitou perícia na Impugnação, na qual formulou algumas questões a serem respondidas pelos auditores fiscais. Esse pedido é reiterado no Recurso Voluntário, visando garantir, segundo ela, o direito à ampla defesa e ao contraditório, uma vez que seria necessária resposta aos quesitos formulados para esclarecer os argumentos trazidos aos autos.

A DRJ indefere o pleito efetuado em sede de Impugnação, argumentando no sentido de que se *“trata de providencia desnecessária, pois nenhum dos quesitos propostos pela impugnante aborda pontos obscuros da atuação”*.

De fato, os quesitos suscitados pela empresa não carecem de esclarecimentos adicionais, e visaram, ao meu ver, apenas reforçar os argumentos já bem desenvolvidos nas defesas apresentadas. Vejamos as questões: (a) sobre o pedido de arquivos de notas fiscais tentando invalidar o MPF; (b) sobre as prorrogações do MPF; (c) se estaria sujeita à ECD e qual multa lhe poderia ser imputada na ausência de envio de arquivos digitais; (d) se houve erro na transmissão de arquivos enviados pela empresa e a fiscalização procurou o contribuinte para esclarecer dúvidas ou para complementar as informações apresentadas; por fim, (e) se existiriam outros elementos ou informações relevantes para o deslinde da questão.

Acerca de Perícia contendo essas questões formuladas pela Recorrente, entendo assiste razão ao julgador *a quo*. O deslinde desse processo independe das respostas a tais questões. Aqui se trata das consequências entrega ou não de arquivos digitais e do envio da ECD, nos termos das regras fiscais que deles tratam.

Houve prazo suficiente para que a empresa providenciasse tais dados, que deveriam já estar à disposição do Fisco quando solicitados. O agente fiscal iniciador do processo de fiscalização fez as diligências necessárias na tentativa de obter as informações solicitadas; ele concedeu prazo extraordinário, repetidas vezes, no intuito de permitir à Marquise cumprir o MPF.

Não há, ainda, que se falar em cerceamento do direito de ampla defesa e contraditório, porque a própria Recorrente elaborou defesas (Impugnação e Recurso Voluntário) bastante robustas e fundamentadas, o que demonstrou a completude das informações que possuía para se defender. Destaque-se que a defesa é cerceada quando há uma limitação ou proibição da parte produzir provas necessárias à resolução do seu caso. Formar provas em um processo é um direito constitucional, previsto no art. 5º, inciso LV, em que se assegura o contraditório e ampla defesa dos litigantes em processo administrativo ou judicial. O princípio do contraditório, por seu turno, é o fornecimento de todas as informações necessárias para as partes para que elas possam ter a oportunidade de reagir a qualquer ato realizado. Já o princípio da ampla defesa é a forma que o litigante possui em usar seu contraditório com todas as provas possíveis que estiverem ao seu alcance.

Entendo que a Recorrente não foi cerceada no seu direito seja de ampla defesa ou do contraditório, pois teve acesso a todas as informações processuais, pôde produzir provas durante todos os meses que perduraram a ação fiscal, além de ter apresentado Impugnação e Recurso Voluntário completos e fundamentados. Não trouxe mais documentos e informações porque não se esmerou na confecção desses dados; e, no caso dos arquivos que não conseguiu transmitir, não juntou prova das razões e nem seguiu com as investigações para apresentar um motivo mais defensável, mesmo após 10 anos de sua primeira defesa.

Meu entendimento sobre diligência se alinha à Súmula abaixo do CARF:

**Súmula CARF n.º 163**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

Uma diligência agora não deveria ser requerida para responder a questões que trazidas pela Recorrente para corroborar argumentos já explorados na sua defesa. A diligência, se necessária, serviria para permitir a segregação das multas sugeridas no presente Acórdão, já que esta julgadora entende que a não entrega dos arquivos digitais deve ser apenas de modo distinto do não envio da ECD.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso, acatando a pretensão da Recorrente quanto à aplicação da multa mais benéfica (art. 57, II, da MP n.º 2.158-35, alterado – R\$ 500,00 por mês-calendário) para o descumprimento da ordem de entregar arquivos digitais, no ano de 2007; e, no caso de não envio da ECD, em 2008, deve-se aplicar a multa prevista na IN/RFB n.º 787/2007 (R\$ 5.000,00 por mês-calendário).

(documento assinado digitalmente)

Viviani Aparecida Bacchmi

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

2. Trata-se de auto de infração para exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), no montante de R\$ 3.032.990,00, em razão do não fornecimento, no prazo, de arquivos digitais referentes à contabilidade, notas fiscais, relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais e folha de pagamento, nos anos-calendário 2007 e 2008. A

matéria foi descrita no auto de infração nos seguintes termos:

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 à 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 circunstâncias materiais do fato estão descritas no Termo de Verificação Fiscal, em anexo.**

3. A seguir o relato das circunstâncias matérias do fato no Termo de Verificação Fiscal:

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 As folhas 11 a 13, cuja ciência foi feita por meio de Aviso de Recebimento — AR, nº AR254267311RL recebido em 04/05/2009, anexo As folhas 10.

3. O termo mencionado no parágrafo precedente dava cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal Diligência — MPF-D nº 310100200900551 e referia-se A 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 nº 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 A 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 as folhas 16 a 18, em

atendimento ao Termo de Intimação datado de 11/11/2009, anexo as folhas 19. Comparando os valores apresentados com os declarados nas DIPJ, Fichas 06A, anexo as folhas 20 a 21, identificaram-se as seguintes diferenças:

<b>Base de Cálculo – Receita Bruta (RS)</b>			
<b>Ano Calendário</b>	<b>Receita Bruta - DRE</b>	<b>Receita Bruta – Ficha 06A</b>	<b>Diferença</b>
2007	131.479.000,00	127.064.868,70	335.046,94
2008	171.820.000,00	55.183.338,93	695.797,76

**OBS:** Da Receita Bruta declarada na DIPJ – Ficha 064, foram subtraídas as Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais.

9. Não obstante as 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 cálculo acima, tem-se o valor da multa aplicável ao caso, objeto do presente auto de infração, conforme segue:

<b>Valor da Multa por Ano-Calendário (RS)</b>		<b>Total da Multa</b>
2007	2008	R\$
1.314.790,00	1.718.200,00	3.032.990,00

4. Esta declaração de voto refere-se somente à aplicação da multa regulamentar no **ano-calendário 2007**, à qual a r. Relatora aplicou a retroatividade benigna.

5. Vejamos inicialmente a legislação sobre o tema.

6. Nos termos da Lei nº 8.218, de 1991, com alterações da Medida Provisória (MP) nº 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.

7. A Receita Federal, por sua vez, por meio da IN SRF nº 86, de 2001<sup>3</sup>, 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 nº 15, de 2001.

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

<sup>3</sup> IN SRF nº 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.

- 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 nº 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 nº 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 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) (Grifo nosso)

9. Como se vê, o art. 12 da Lei nº 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 nº 15, de 2001, que estabelece as regras para apresentação dos arquivos digitais.

10. No ponto, não se pode perder de vista que sem a formatação adequada desses arquivos digitais simplesmente ficaria completamente inviabilizado o procedimento de auditoria fiscal. Por conseguinte, optou o legislador por estabelecer multas tendo como referencial a receita bruta ou operações realizadas pelo sujeito passivo.

11. 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

<b>Codificação</b>	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.
<b>Organização</b>	Seqüencial.
<b>Tipo de registro</b>	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) .	<b>N</b>	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com zeros (hexa 30).
Alfanumérico	Alinhado à esquerda, com posições não utilizadas preenchidas com brancos .	<b>C</b>	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com brancos (hexa 20).

12. 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

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).

13. Nesse contexto, conta-se 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).

14. No caso em análise, aplicou-se o artigo 12, inciso III, e parágrafo único da Lei 8.218, de 1991, em razão de a recorrente encontrar-se em atraso há mais de 50 dias. Situação que ensejou a aplicação da multa de 1% sobre a receita bruta.

15. A r. Relatora, todavia, em relação ao ano-calendário 2007, acatou a tese da retroatividade benigna suscitada pela recorrente, ao argumento de que *“Ante o cenário legislativo e jurisprudencial apresentado, incluindo os motivos da edição das Lei nºs 12.766/12 e 12.873/13, que explicitaram a intenção do legislador em tornar as multas por descumprimento de obrigações acessórias mais benéficas, e considerando que a entrega de arquivos/informações ao Fisco podem ser enquadradas como espécies de obrigações acessórias, acato a tese da retroatividade benigna suscitada pela Recorrente”*. Com efeito, entendeu que *“deve ser aplicada a multa mais benéfica prevista no art. 57, inc II, da MP nº 2.158-35/2001, no valor de R\$ 500,00 por mês-calendário”*.

16. Necessário, portanto, analisar as alterações legislativas.

17. A MP nº 2.158-35, de 2001, alterou os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, bem como estabeleceu em seu art. 57 penalidades por descumprimento de obrigações acessórias previstas na Lei nº 9.779, de 1999. Posteriormente, o referido art. 57 foi alterado pelas Leis nº 12.766, de 2012, e 12.873, de 2013.

18. O que interessa ao caso em análise é verificar se a multa prevista no art. 57 da MP nº 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 nº 8.218, de 1991, de forma a atrair a retroatividade benigna.

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

**MP nº 2.158-35, de 2001 (redação original)**

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**. (Grifo nosso)

20. As obrigações acessórias previstas na Lei nº 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.

21. Posteriormente, com a alteração promovida pela Lei nº 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 nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 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 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. (Grifo nosso)

22. Ocorre que, conforme visto acima, a Lei nº 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 nº 2.158, de 1991, redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, porém, mais gravosas. Veja-se:

**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 nº 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 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) (Grifo nosso)

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

24. Após analisar a regra matriz dos referidos mandamentos legais, assinala que a multa prevista na Lei nº 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 nº 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.

25. Ressalta que o aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 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 nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012. Veja-se:

**Parecer Normativo Cosit nº 3, de 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.

4.5. Caso a Fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital **por não ter escriturado e, concomitantemente, não mantém 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.

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)

26. 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 a 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 **peças jurídicas**;

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às peças 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;

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

27. Instada novamente a se manifestar sobre o mesmo tema ante a alteração promovida pela Lei nº 12.783, de 2013, 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 peças 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 art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.766, de 2012 ? conforme item 4.8. do Parecer Normativo Nº 3, de 2013 ?, o que implica (**observadas as considerações do contido nos itens 4.1. a 4.7. do Parecer Normativo nº 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 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,** observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível; (Grifo nosso)

28. 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 nº 12.783, de 2013, teve seu escopo alterado durante a vigência da Lei nº 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.

29. Por conseguinte, a não apresentação de arquivo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu, tal qual o caso dos autos, não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012. Por outro lado, a comprovação da não escrituração atrai a incidência multa mais gravosa prevista na Lei 8.218, de 1991.

30. No caso em análise, em 04/2009 a autoridade fiscal intimou a recorrente a apresentar os arquivos digitais, anos-calendário 2007 e 2008, da contabilidade, das notas fiscais, da folha de pagamento e arquivo de relacionamento entre a contabilidade e os tributos federais (e-fls. 12). A recorrente noticiou inicialmente haver inconsistências nos arquivos e solicitou prorrogação de prazo. Veja-se a resposta da recorrente (e-fls. 15):

Informamos que foram gerados os arquivos solicitados, porém, em virtude de inconsistências das informações, foi contratada uma equipe de profissionais para revisar e complementar a geração dos referidos arquivos.

Informamos ainda, que já foram revisados todos os arquivos, estando na fase de correção dos erros na importação do programa Sinco.

Isto exposto, solicitamos que seja prorrogado em 30 dias o prazo para apresentar os documentos e arquivos magnéticos da contabilidade, referente aos anos calendário de 2007 e 2008, tendo em vista, que a empresa vem se empenhando e disponibilizando todos os recursos necessários para o cumprimento desta obrigação acessória.

31. Ocorre que mesmo com a prorrogação de prazo a recorrente não apresentou os referidos arquivos à Fiscalização, conforme salientado pela fiscalização. Note-se que em 2009, os

arquivos de 2007 ainda não estavam disponíveis para o Fisco (e-fls. 8):

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.

32. Compulsando os autos, verifica-se que, na verdade, a recorrente transmitiu parte dos arquivos digitais originais, ano-calendário 2007, ao Sistema Integrado de Coleta (Sinco) somente em 27/07/2009, conforme recibos de entrega **originais** juntados aos autos (e-fls. 89-90). Veja-se:

**Sinco - Sistema Integrado de Coleta**

Recibo de Entrega do CNPJ: 07.950.702/0001-85/**2007/Original**/Entrada

Declaração recebida via Internet pelo agente receptor SERPRO em **27/07/2009** as 08:49:12 hs. 0938215863

Recibo de Entrega do CNPJ: 07.950.702/0001-85/**2007/Original**/Saída

Declaração recebida via Internet pelo agente receptor SERPRO em **27/07/2009** às 11:18:18 hs. 4142951362 (Grifo nosso)

33. Verifica-se ainda dos autos, que a recorrente encontrou dificuldades em transmitir determinados arquivos digitais e entrou em contato com a Receita Federal, via e-mail, conforme Doc. 11 (e-fls. 106-110). Todavia, tais arquivos referem-se somente ao ano-calendário 2008 e não 2007.

34. Tais fatos demonstram a ausência de escrituração em meio magnético no ano-calendário 2007, à qual estava obrigada, daí o motivo de a recorrente não ter apresentados os respectivos arquivos digitais quando intimada pela fiscalização. Nestes termos, correta a multa prevista no art. 12, III, da Lei 8.212, de 1991. Logo, não há falar-se em retroatividade benigna.

## Conclusão

35. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário, em relação ao ano-calendário 2007.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior