



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



**Processo nº** 10384.004867/2009-77  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-011.101 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de janeiro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CANADÁ VEÍCULOS LTDA

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DADOS ARMAZENADOS EM MEIO DIGITAL. OBRIGAÇÃO DE APRESENTÁ-LOS À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. INOBSERVÂNCIA. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em se tratando de ocorrências havidas antes da entrada em vigor da Lei nº 12.873/2013, no dia 24 de outubro de 2013, no caso de infração por falta de apresentação de dados armazenados em meio digital/magnético exigidos pela Secretaria da Receita Federal, em não havendo comprovação de que o sujeito passivo não cumpria o dever de escriturar tais dados, por força do disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional, a autoridade julgadora deverá aplicar a penalidade mais branda, que é a prevista na Lei nº 12.766/2012, e não a prevista no art.12 da Lei nº 8.218/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra decisão tomada no acórdão n.º 1201-001.419, de 03 de maio de 2016 (e-folhas 132 e segs), que recebeu a seguinte 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 n.º 2.158-35/2001, por ser mais benéfica do que aquela imposta com base no art 12, III, da Lei n.º 8.218/1991 para a mesma situação jurídica, qual seja, a apresentação em atraso de arquivos em meio digital.

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 143 e segs) diz respeito à aplicação da retroatividade benigna no caso de infração por falta ou atraso na entrega de arquivos magnéticos requeridos pela Fiscalização Federal. O acórdão recorrido entendeu que aplica-se à situação a penalidade mais benéfica, qual seja, a prevista no art. 57 da MP 2.158-35/2001, com alteração posterior introduzida pelo art. 8º da Lei n.º 12.766/2012 e pela Lei n.º 12.873/2013. Os acórdãos paradigmas consideraram tratar-se de infrações distintas e mantiveram a penalidade original prevista no art. 12 da Lei n.º 8.218/91.

O Recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 158 e segs.

Contrarrazões do sujeito passivo às e-folhas 177 e segs. Pede que não seja admitido o recurso especial e, no mérito, que lhe seja negado provimento.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

Em caráter preliminar, o sujeito passivo requer que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional não seja admitido. Segundo entende, o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas tratam de ocorrências distintas e, por isso mesmo, ensejaram a aplicação de infrações igualmente distintas.

Explica que, tal como esclarecido na própria interpretação dada pela Secretaria da Receita Federal por meio do Parecer Normativo nº 3/2013, a conduta do contribuinte se amolda no aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991 quando a Fiscalização Federal comprova que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital **por não tê-los escriturado**, não estando, por essa razão, disponíveis. Em situação distinta, quando ocorre a simples não apresentação ou atraso na apresentação de documentos **sem que o Fisco** comprove a não escrituração, aplica-se a multa menos gravosa, prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001. E assim que

Desta feita, observa-se que em 18/06/2008 a contribuinte foi intimada a apresentar arquivos digitais de sua contabilidade relativamente aos anos de 2005, 2006 e 2007, tendo as apresentado em 28/10/2008. Posteriormente, em 16/04/2009, após a apresentação dos referidos documentos à Secretaria da Receita Federal, a autoridade intimou-o novamente, para retificar os arquivos digitais anteriormente mencionados. No entanto, por apresentá-los após o prazo, impôs-se a multa.

Fica claro que a autuação se deu porque, após a apresentação dos documentos à Secretaria da Receita Federal, esta identificou algumas irregularidades que reclamavam sua retificação, portanto intimando o contribuinte a proceder às retificações no prazo de 20 (vinte) dias.

Com base nessas considerações assevera que o recorrido decidiu acerca da penalidade imposta por atraso na apresentação dos documentos exigidos pelo Fisco, ao passo que os paradigma decidiram sobre a imposição da multa em circunstâncias nas quais o contribuinte não mantinha a escrituração digital.

Ainda mais, que, no caso concreto, as obrigações acessórias exigidas pela Autoridade Fiscal estão entre aquelas disciplinadas pelo art. 16 da Lei nº 9.779/1999 o que não ocorreu no caso dos acórdãos paradigmas.

E conclui:

**Portanto, os Acórdãos Paradigma não são aptos a instaurar a divergência reclamada pelo art. 67 do RICARF, pois a questão neles versada trata de (i) fatos geradores diferentes (art. 12, III, Lei nº 8.218/91 e art. 57 Lei nº 12.873/13 e (ii) obrigações acessórias diferentes.** (grifos no original)

Analisemos as circunstâncias fático-jurídicas dos acórdãos paragonados com atenção.

De início, releva observar o relato da Autoridade Autuante acerca dos fatos que deram ensejo à imposição da multa ora controvertida. Diz a Descrição dos Fatos (todos grifos acrescidos por esse relator):

#### 001 - MULTAS DE VALOR FIXO

##### FALTA/ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVO MAGNÉTICO

Multa regulamentar equivalente a 0,02% por dia de atraso, **pelo não cumprimento do prazo estabelecido** para apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas.

No exercício regular das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 0330100-2009-00162-7, intimamos através do correio a empresa Canadá Veículos Ltda., CNPJ: 01.896.483/0001-17, a apresentar, em vinte dias, os seguintes arquivos digitais:

1. **Retificação dos arquivos digitais** da contabilidade referentes aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, apresentados em decorrência do Termo de Intimação expedido em 18.06.2008;
2. Arquivos digitais da contabilidade referentes ao ano-calendário 2006;
3. Arquivos digital da folha de pagamento referentes aos anos-calendário 2007 e 2008;
4. Arquivos digitais do relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008.

A empresa **recebeu a intimação em 22.04.2009**, conforme faz prova o Aviso de Recebimento anexo (documento de fls. 15). Em 08.05.2009, a empresa solicitou a prorrogação do prazo por mais vinte dias, tendo sido concedida a prorrogação na mesma data, conforme despacho no próprio requerimento (documento de fls. 16). Em 30.06.2009, depois de já vencido o prazo da prorrogação (término do prazo em 01.06.2009), o contribuinte requereu nova prorrogação por mais vinte dias, a qual foi negada, conforme despacho no próprio requerimento, do qual a empresa tomou ciência em 30.07.2009 (Requerimento e fcvisto de Recebimento anexos - fls.17 e 18).

**Em 25.08.2009, com oitenta e cinco dias de atraso, a empresa entregou os arquivos solicitados**, gravados em CD-R, identificados pelo código geral de autenticação 7e7al39b-47939a33-60ddffO5-f051b26b, conforme comprova o Recibo de Entrega de Arquivos Digitais anexo (documento de fls. 19 a 22). Os dias de atraso foram contados a partir do dia 02.06.2009 - primeiro dia depois do término da prorrogação até o dia 25.08.2009, data em que foram entregues os arquivos digitais.

(...)

Portanto, sem margem para dúvidas, a ocorrência que deu azo à imposição da multa contestada pelo sujeito passivo foi a de atraso (de oitenta e cinco dias) na entrega dos arquivos magnéticos solicitados pelo Fisco.

Noutro giro, na fundamentação do voto condutor do primeiro acórdão paradigma apresentado pela Fazenda Nacional, de n.º 1302-001.218, o i. Relator do processo explica que

No caso dos autos, **não há evidências de que a recorrente não mantinha a escrituração à disposição da Receita Federal, mas apenas que não apresentou as informações quanto solicitadas**. Assim, aplicando o entendimento acima apresentado, e com base na possibilidade de retroação da lei posterior que estabelece penalidade menos severa do que a prevista ao tempo da prática da infração, deve ser aplicada a multa do art. 57 da MP n. 1.158-35/01, com a redação dada pela Lei n. 12.766/12.

Ainda que tais fundamentos estejam presentes no voto vencido do acórdão utilizado como paradigma pela Fazenda Nacional, as razões para que a decisão tomada tenha se orientado noutro sentido não os afastou. Com efeito, como fica claro da leitura dos fundamentos do voto vencido, o motivo pelo qual decidiu-se rejeitar a aplicação retroativa do art. 57 da MP n.º 1.158-35/2001 está relacionado ao tipo de informação solicitado pela Fiscalização Federal, se não vejamos.

Consta no voto vencedor do acórdão.

De se observar que tanto a redação do art. 57 da MP n.º 1.158-35/2001 vigente à época do lançamento, quanto aquela com as alterações introduzidas pela Lei n.º 12.766/2012, se referem ao descumprimento de obrigações acessórias (redação anterior) ou à não apresentação nos prazos fixados de declaração, demonstrativo ou escrituração digital (nova redação) exigidos nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779/1999 (grifei).

(...)

As exigências feitas ao contribuinte então sob fiscalização e que, ao final, resultaram no lançamento da multa ora discutida, o foram nos seguintes termos:

· Termo de Intimação nº Sapac/Maco – 0001/2009, de 17/04/2009 (fl. 61): apresentar arquivos digitais da contabilidade, da folha de pagamento e do relacionamento entre contas da contabilidade e os tributos federais, referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, com base, entre outros dispositivos legais e infra-legais, nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991. **Não há menção na intimação ao art. 16 da Lei nº 9.779/1999.** (grifos acrescidos)

· Termo de Intimação nº Sapac/Maco – 5001/2009, de 15/06/2009 (fl. 65): Reintimação, com o mesmo teor do termo de intimação anterior.

(...)

Como se observa, a base legal para a exigência da obrigação acessória foi o art. 11 da Lei nº 8.218/1991, e a base legal para a aplicação de penalidade pelo atraso na apresentação foi o art. 12 do mesmo diploma legal. Eis a redação desses dispositivos:

(...)

Assim, cai por terra uma das razões apontadas pela contrarrazoante ao contestar o juízo de prelibação, qual seja, a de que seriam fatos geradores distintos - atraso na apresentação dos documentos versus falta de escrituração digital. Em ambos os casos, a infração apontada pela Fiscalização foi a de atraso na apresentação dos documentos solicitados.

Releva destacar neste ponto, que a aparente convergência do acórdão paradigma e do acórdão recorrido acerca dessa matéria também não afeta o juízo de admissibilidade. De fato, a divergência apontada pela Fazenda Nacional é mais ampla, alcançando, de forma genérica, a discussão acerca da possibilidade de aplicação retroativa da infração mais benéfica nos casos de falta ou atraso na entrega de arquivos magnéticos requeridos pela Fiscalização Federal.

Resta apurar se procede o segundo entrave apontado pela contrarrazoante.

Como visto linhas acima, o acórdão paradigma nº 1302-001.218 negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte porque a base legal para a exigência da obrigação acessória foi o art. 11 da Lei nº 8.218/1991 e não o art. 16 da Lei nº 9.779/1999. Vejamos, então, qual foi a base legal para a exigência feita pela Fiscalização Federal no caso concreto. Afirma-se na Descrição dos Fatos:

A falta de apresentação dos arquivos eletrônicos no prazo determinado sujeita à multa, conforme dispõe o inciso III, do artigo 12 da Lei nº 8.218, de 29 de 1991. Os artigos 11 e 12 da referida Lei encontram-se transcritos abaixo:

E no Enquadramento Legal:

Arts. 11 e 12, inciso III, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001 e reedições.

E, de fato, o Relatório que precede o voto condutor do acórdão recorrido explica que

A autoridade fiscal acusa o sujeito passivo em epígrafe de não haver atendido, no prazo estabelecido, intimação para apresentar os arquivos magnéticos e sistemas, **conforme previsto no art. 11 da Lei nº 8.218/91**, razão pela qual lavrou auto de infração para exigência da multa de 0,02% por dia de atraso, limitada a 1%, incidente sobre a receita bruta, de acordo com o disposto no art. 12, LU, da mesma lei (fl. 2 e ss.). (grifos meus)

Portanto, sem razão a contrarrazoante nas ponderações que faz acerca do juízo de admissibilidade do recurso especial.

Passo ao mérito.

Em primeiro plano, é necessário pontuar que, como se depreende das considerações precedentes, no específico, houve atraso na entrega dos arquivos magnéticos solicitados pela Fiscalização Federal. Definitivamente, não se trata de falta de escrituração.

Isto posto, faço uma digressão histórica em torno das infrações sobre as quais recai a controvérsia.

A penalidade do art. 12 da Lei nº 8.218/91 é a mesma desde 1991. Trata da obrigação de manter à disposição da RFB arquivos digitais e sistemas. Com efeito, o problema está no texto do art. 57 da MP 2.158-35/2001. Em um primeiro momento, ele se referia ao descumprimento de obrigações acessórias nos termos do art. 16 da Lei 9.779/99. Observe-se.

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

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

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

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

Com o advento da Lei nº 12.766/2012, ele passou a tratar da apresentação, nos prazos fixados, de declaração ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei 9.779/99.

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: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

Por fim, o artigo foi alterado pela Lei nº 12.873/2013. A questão nuclear voltou a ser a mesma que era disciplinada no texto original.

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

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

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

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

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

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

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

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

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

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

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

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

Antes da edição da Lei nº 12.873/2013, a RFB emitiu sua opinião acerca da correta interpretação da legislação, por meio do Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013. Seguem alguns excertos do normativo.

- a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, 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 2.158-35, de 2001. O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN;

Depois da edição da Lei nº 12.873/2013, a Secretaria da Receita Federal emitiu nova opinião, afirmando que **(1)** a multa prevista no art. 12 da Lei 8.218/91 volta a ser aplicada também nos casos de não apresentação de arquivos magnéticos e **(2)**, que se ficasse atento para aplicação do instituto da retroatividade benigna prevista no Código Tributário Nacional.

A respeito dessa última questão, Leandro Paulsen tece as seguintes considerações.

***Superveniência de uma terceira lei mais gravosa.*** Como regra, aplica-se à infração a lei vigente quando da sua ocorrência. Quando a lei posterior à infração comine penalidade menos severa, torna-se aplicável ao caso independentemente de sobrevir, ainda, uma terceira lei mais gravosa antes da aplicação efetiva pela autoridade ou pelo Juiz. Aplica-se a lei que, posterior à infração, seja mais benéfica, esteja ou não ainda em vigor por ocasião da aplicação. Vide a nota acerca do art. 35 da Lei 8.218/91.

Significa dizer que, quando a infração for por falta de apresentação e não por falta de escrituração, para as infrações cometidas antes da entrada em vigor da Lei nº 12.873/2013, dia 24 de outubro de 2013, a autoridade julgadora deverá aplicar a penalidade mais branda, que é a prevista na MP 2.158-35/01. Depois disso, aplica-se a da Lei 8.218/91.

Ante tais considerações, tendo em vista que, no caso concreto, as infrações ocorreram nos anos de 2005, 2006 e 2007, deve ser aplicada a retroação da lei mais benéfica e, em decorrência, incide a multa prevista no art. 57 da MP 2.158-35/2001, com alteração introduzida pelo art. 8º da Lei nº 12.766/2012.

Voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal