



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



**Processo nº** 10831.720001/2011-14  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-013.684 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 15 de dezembro de 2022  
**Recorrente** MAGNETI MARELLI SISTEMAS AUTOMOTIVOS IND. COM. LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2010

DADOS ARMAZENADOS EM MEIO DIGITAL. OBRIGAÇÃO DE APRESENTA-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.

MULTA REGULAMENTAR. APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS. INOBSERVÂNCIA DE FORMA.

São aplicáveis as multas previstas na legislação em vigor quando restar configurado os arquivos digitais requisitados pela autoridade fiscal, com observância dos preceitos legais, não observarem a forma prescrita nos atos normativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, também por unanimidade, em dar-lhe parcial provimento, para reconhecer a aplicação da retroatividade benigna à multa por atraso na entrega de arquivos digitais, no ano calendário de 2010, incidindo, na hipótese, a multa prevista no art. 57 da MP 2.158-35/2001, com a alteração introduzida pelo art. 8 da Lei 12.766/2012.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte (fls. 649/692), admitido em despacho de agravo (fls. 824/831) quanto à matéria "**cancelamento da multa por erro de forma pela ausência de prejuízo para a atividade fiscalizatória**", em face do acórdão 1301-001.961, de 03/03/2016, o qual restou assim ementado:

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

Em caso de descumprimento das obrigações acessórias instituídas pelo art. 11 da Lei n.º 8.218/1991 aplicam-se as penalidades estabelecidas no art. 12 do mesmo diploma legal. As penalidades de que trata o art. 57 da MP n.º 2.15835/ 2001, mesmo após as modificações introduzidas pela Lei n.º 12.766/2012, se aplicam exclusivamente ao descumprimento de obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779/1999, o que não é o caso dos presentes autos. A obrigação acessória criada pelo art. 11 da Lei n.º 8.218/1991 não se confunde com aquela criada pela IN RFB n.º 787/2007, com base na delegação de competência do art. 16 da Lei n.º 9.779/1999.

MULTA REGULAMENTAR. APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS. INOBSERVÂNCIA DE FORMA.

São aplicáveis as multas previstas na legislação em vigor quando restar configurado os arquivos digitais requisitados pela autoridade fiscal, com observância dos preceitos legais, não observarem a forma prescrita nos atos normativos.

Como se depreende dos termos da petição de agravo do contribuinte (fls. 808/821), em relação à matéria admitida, restringe-se sua insurgência quanto à multa aplicada em função da entrega de arquivos digitais fora dos padrões determinados pela legislação ("3.2 ...cancelamento da multa por erro de forma pela ausência de prejuízo para a atividade fiscalizatória. Dissídio com o Acórdão n. 103-23.335"). Entende a recorrente, em suma, e em consonância com o paragonado, que mesmo havendo erro de forma nos arquivos digitais, mas desde que esse erro não impeça o exame efetivo do conteúdo das informações, o que afirma ser o caso em apreço, descabe a aplicação da multa. Alega que "*a ausência de providências pelo Fisco ao receber os arquivos magnéticos com falhas de forma é decorrência lógica do fato de que o seu conteúdo pôde ser examinado, não havendo qualquer prejuízo à fiscalização*". Acresce que se assim não fosse, "*o Fisco teria imposto a multa prevista no inciso II da Lei 8.218/91 ou, ao menos, teria intimado a Agravante a apresentar esclarecimentos adicionais, o que não ocorreu*".

Em contrarrazões, pugna a Fazenda Nacional (fls. 843/855) pela manutenção do recorrido "por seus próprios fundamentos".

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9303-013.684 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10831.720001/2011-14

## Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

Conheço do recurso nos limites em que admitido pelo despacho em agravo.

Consoante se depreende do Termo de Constatação Fiscal (fls. 400/412), o lançamento teve dois fundamentos e acarretaram a cobrança de duas multas distintas: uma por **atraso na entrega** de arquivos digitais (art. 12, III, da Lei 8.218/91), e **outra por pela entrega dos arquivos** referentes ao controle de estoques (item 4.51.) e arquivo de insumos relacionados (item 4.6.1) em **forma divergente** do que estabelecido nos ADE COFIS n.ºs. 15/2001 e 25/2010 (art. 12, I, da Lei 8.218/91).

Assim, resta assente que não se trata a hipótese de falta de escrituração.

### **MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS (art. 12, III, da Lei 8.218/91)**

A matéria vem sendo por nós enfrentada há algum tempo. Valho-me, em grande medida do voto do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal quando do julgamento do aresto 9303-011.101, de 19/01/2021, que, a meu sentir, fez o melhor apanhado da matéria, que, pelo emaranhado de normas, não é simples. Assentou o Dr. Andrada Canuto Natal:

*... 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 n.º 12.766, de 2012)

*Por fim, o artigo foi alterado pela Lei n.º 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 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: (Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 2013)

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

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que 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 n.º 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 n.º 12.873, de 2013)

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluída pela Lei n.º 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 n.º 12.873, de 2013)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 12.873, de 2013)

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

*Antes da edição da Lei n.º 12.873/2013, a RFB emitiu sua opinião acerca da correta interpretação da legislação, por meio do Parecer Normativo RFB n.º 3, de 10 de junho de 2013. Seguem alguns excertos do normativo.*

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;**

*Depois da edição da Lei n.º 12.873/2013, a Secretaria da Receita Federal emitiu nova opinião<sup>1</sup>, 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.*

Significa dizer que, quando a infração for por apresentação a destempo, **e não por falta de escrituração**, para as infrações cometidas antes da entrada em vigor da Lei n.º 12.873/2013, dia 24 de outubro de 2013, que é o caso em testilha, 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. Transcrevo excertos do Parecer Normativo RFB n.º 3, de 10/06/2013, a propósito:

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

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

<sup>1</sup> Parecer Normativo COSIT n.º 3, de 28/08/2015.

4.6 ... **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).

Gize-se que no caso dos autos o procedimento fiscal visava aferir (Termo de Constatação Fiscal – fls. 400/412) se o contribuinte estava cumprindo o “regime automotivo” (legislação aplicável ao regime automotivo é a M.P. n.º 1.939-33/2000 - inicial, MP n.º 2068-37/2001 - convertida em Lei -, Lei n.º 10.182, de 12 de fevereiro de 2001 e MP n.º 497/2010). E, em atenção à Resolução 1302-000.370 (fls. 602/608), de 25/03/2015, informou o Fisco (fl. 611) “*que não houve lançamento de ofício referente ao Imposto de Importação relativo ao benefício fiscal do regime automotivo*”. Portanto, indene de dúvidas que a autuada não deixou de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, nos termos dos Pareceres RFB referidos.

Deveras, em consonância com os referidos Pareceres da RFB e o que restou decidido por esta Turma a partir do referido julgado, Ac. **9303-011.101**, de 19/01/2021, **em relação à multa por atraso na entrega dos arquivos digitais** (art. 12, III, da Lei 8.218/91) nos termos do art. 106, II, c, deve ser aplicada, *ex officio*, 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 n.º 12.766/2012.

#### **MULTA POR ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS SEM ATENDIMENTO À FORMA PRESCRITA NA LEGISLAÇÃO (art. 12, I, da Lei 8.218/91)**

Contudo, no que pertine à apresentação dos arquivos em formato divergente ao estabelecido nas normas que os regulam, improcede o argumento do contribuinte de que descaberia a imposição de multa se a fiscalização por outros meios conseguisse levar a cabo o procedimento fiscalizatório, como entendeu o paradigma. Isso porque, consabido, as multas tributária tem natureza objetiva. Ademais, cumpre observar que a própria recorrente reconhece que os arquivos apresentados em 27/01/2011 não predicam observância à forma prescrita no Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 15/2001, alterado pelos ADE COFIS n.º 25/2010.

De acordo com a recorrente, a multa por erro de forma deve ser cancelada tendo por base jurisprudência administrativa, segundo a qual: (i) sua aplicação somente se legitima se os equívocos impossibilitarem o acesso às informações prestadas; (ii) se, antes do sancionamento, houver sido oportunizada ao contribuinte a possibilidade de correção das eventuais e supostas falhas; (iii) se guardar compatibilidade lógica e axiológica com as condutas infracionais que as ensejaram.

A análise da lei, todavia, não nos permite comungar das inferências acima deduzidas. Esta é peremptória ao dispor que se aplica a “*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*”.

Restando demonstrado que a atuação fiscal pautou-se pelo estrito respeito aos termos da lei, constatamos a inexistência de elementos a indicar que a autoridade administrativa tenha se desviado do dever ínsito às suas prerrogativas institucionais, tal como esculpido no art. 142 do CTN. Em consequência, descabem as alegações da autuada.

Observe-se, por derradeiro, que o objeto do presente lançamento consiste, no ponto, exclusivamente na penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória. Como o fato gerador dessa obrigação é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, é irrelevante à espécie que a mora tenha causado efetivamente qualquer prejuízo no cumprimento das obrigações tributárias impostas à contribuinte, sendo esta matéria reservada a procedimento fiscal específico. Cediço, como já dito, a teor do art. 136 do CTN, que as penalidades tributárias têm natureza objetiva.

E na hipótese dessa multa, o citado Parecer Normativo RFB n.º 3, de 10/06/2013, consigna:

**4.7. Caso tais arquivos não sejam apresentados pela pessoa jurídica na forma que deveriam ser feitos**, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei n.º 12.766, de 2012, **aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei n.º 8.218**, de 1991. Isso porque é uma conduta cuja sanção não se encontra na multa da Lei n.º 12.766, de 2012, mas na do art. 12 da Lei n.º 8.218, de 1991. **Esse último dispositivo continua em vigência e deve ser aplicado quando não haja divergência com a nova lei.**

Assim, nego provimento ao apelo especial do contribuinte, restando hígida a r. decisão neste ponto.

## DISPOSITIVO

Forte em todo o exposto, conheço do recurso especial do contribuinte e dou-lhe parcial provimento para que em relação à **multa aplicada por atraso na entrega de arquivos digitais, ocorrida no ano-calendário de 2010, aplique-se, em função da retroação da lei mais benéfica**, a multa prevista no art. 57 da MP 2.158-35/2001, com alteração introduzida pelo art. 8º da Lei n.º 12.766/2012.

É como voto.

Jorge Olmiro Lock Freire

*(assinado digitalmente)*

