



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13896.722525/2012-56
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.325 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PLASFAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 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 apresentação inexata 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 deve 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 da Fazenda Nacional e, no mérito, por unanimidade, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Participaram da sessão de 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 (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 1582/1607), admitido pelo despacho de fls. 1611/1614, contra o Acórdão n.º 1402-001.681, de 07/05/2014 (fls. 143/152), o qual restou assim ementado quanto à matéria devolvida ao nosso conhecimento:

MULTA POR OMISSÕES OU INFORMAÇÕES INCORRETAS EM MEIO MAGNÉTICO. ARTIGOS 11 E 12 DA LEI Nº 8.218/1991. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO DE LIVROS OU ELABORAÇÃO DE DOCUMENTOS DE NATUREZA CONTÁBIL OU FISCAL QUANDO EXIGIDO O SISTEMA DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO. PENALIDADE DO ARTIGO 57 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.15835. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO, DEMONSTRATIVO OU ESCRITURAÇÃO DIGITAL.

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.

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.

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. Inteligência do Parecer Normativo RFB nº 3, de 2013.

Em suma, entende a recorrente que deve ser mantida a decisão de piso que entendeu correto o lançamento da multa com arrimo no art. 12, II, da Lei 8.218/91.

Intimado do recurso especial fazendário (fls. 1617) e comprovada sua ciência (fl. 1656), o contribuinte não ofertou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

Conheço do recurso nos termos em que admitido.

Emerge do relatado que a única matéria devolvida ao nosso conhecimento é acerca da multa administrativa a que alude o art. 12 da Lei 8.218/91. A motivação do lançamento no ponto dispôs:

3.5 Da multa pela apresentação de arquivo magnético com informações erradas

Conforme Termo de Intimação 01 da Ação Fiscal lavrado em 26 de Outubro de 2011, e cientificado ao contribuinte em 01 de Novembro de 2011, solicitamos que o Sujeito Passivo apresentasse, dentre outros documentos, arquivo digital contendo os dados relativos às Notas Fiscais de Entrada e Saída do ano-calendário de 2007.

Em 13 de Dezembro de 2011 o fiscalizado apresentou, em resposta ao Termo de Intimação

01 da Ação Fiscal, mídia digital contendo os arquivos solicitados, cujo número de identificação geral é d104fd04-b8236658-2bfd7dfe-93a0c4f9.

Da análise do arquivo entregue, observamos que diversas notas fiscais de entrada e saída constantes do arquivo não tiveram relacionadas as respectivas mercadorias (itens) com os devidos códigos NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul). As notas fiscais com as omissões descritas encontram-se relacionadas no **Anexo II** ao presente Termo de Verificação e Encerramento.

Nos termos do art. 980 do RIR/99, cuja base legal é o art. 12 da Lei nº 8218/91, modificado pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2158-35 (vigência mantida pelo art. 2º da Emenda Constitucional nº 32), temos a seguinte redação:

"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 2158-35, 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 2158-35, 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 2158-35, de 2001) (GRIFAMQS)."

Conforme relatamos, fica clara a prática da conduta tipificada no inc. II da lei acima apontada, ao omitir informação em arquivo magnético apresentado a esta fiscalização, e até mesmo as prestando incorretamente.

O valor total dos documentos relacionados no **Anexo II** ao presente Termo, é de R\$ 82.260.008,62, de maneira que 5% deste valor é R\$ 4.113.000,43.

No entanto, conforme dispõe a legislação retromencionada, a multa ora tratada é limitada a 1% da receita bruta da pessoa jurídica no período.

Considerando que a Receita Bruta do sujeito passivo no ano de 2007 (período fiscalizado) declarada em DIPJ é de R\$ 46.689.574,69, bem como a Receita Bruta omitida, conforme demonstrado no presente termo, é de R\$ 56.590.525,79; temos uma Receita Bruta total no período de R\$ 103.280.100,48.

Assim, a multa a ser aplicada em desfavor do Sujeito Passivo, com a devida lavratura de Auto de Infração, é de **R\$ 1.032.801,00**.

Resta claro, portanto, que a multa foi aplicada por **omissão de informação e, "até mesmo as prestando incorretamente"**, sendo capitulada pelo Fisco no inciso II do art. 12 da Lei 8.218/91. A decisão recorrida afastou a aplicação da multa, entendendo, com fundamento no Parecer Normativo RFB nº 3 (de 10/06/2013), o seguinte:

Contudo, entendo que a penalidade aplicada não deve prevalecer. Isso porque, segundo entendimento firmado pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, somente se aplicam as penalidades previstas nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, caso 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 não observem o dever de manter à disposição daquela Secretaria os arquivos digitais e sistemas durante o prazo decadencial. **No caso de não apresentação dos demonstrativos a penalidade a ser aplicada deveria ser a prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.**

Tal entendimento é expresso no o Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, cujos excertos de interesse transcrevo a seguir:

Entendo escoreita a r. decisão. Importante gizar que a multa aplicada pela fiscalização, nos termos transcritos, teve como enquadramento legal o art. 12, II, da Lei 8.218/1991. Com efeito, portanto, de se aplicar ao caso o Parecer Normativo RFB/COSIT nº 3, de 10/06/2013, como o fez a decisão recorrida.

A matéria vem sendo por nós enfrentada há algum tempo. Valho-me, em grande medida, do voto do ínclito 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, a qual, 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 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)

§ 1ºNa 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)

§ 2ºPara 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)

§ 3ºA 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)

§ 4ºNa 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 daquele ato administrativo:

...

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

4.2. No elemento pessoal, o sujeito passivo da Lei nº 8.218, de 1991, é a pessoa jurídica que utiliza sistema eletrônico de processamento de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de

natureza contábil ou fiscal. Já a multa da Lei nº 12.766, de 2012, não possui delimitação. É apenas o sujeito passivo, ou seja, qualquer um cuja conduta contrária ao direito enseje a sanção.

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

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

...

CONCLUSÃO

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 opinião¹, 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. Veja-se os seguintes excertos:

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 inexistir 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

¹ Parecer Normativo COSIT nº 3, de 28/08/2015.

pessoas 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...

Do exposto, de se concluir que quando a infração for por apresentação a destempo (art. 57, I) ou por informações inexatas ou incompletas (art. 57, II), caso destes autos, 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**, 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 dessa data, aplica-se a da Lei 8.218/91.

No caso em análise, o libelo fiscal não fez menção, e, portanto, não provou que a atuada 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.

Dessarte, escorreito o recorrido ao concluir que “resta evidente que, tratando-se de arquivos apresentados pela recorrente, mas com incorreções ou omissões, a penalidade a ser aplicada deveria ser a prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158/35, de 2001”.

Em remate, é de ser mantido o recorrido.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso especial fazendário e nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.