



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.722177/2011-51
ACÓRDÃO	1003-004.511 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIBRAPEL SA INDUSTRIA DE PAPEL E EMBALAGENS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2007, 2008

ARQUIVOS ELETRÔNICOS DE ESCRITURAÇÃO FISCAL. NÃO APRESENTAÇÃO NO PRAZO FIXADO NA INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS. MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. PENALIDADE MENOS GRAVOSA. APLICAÇÃO.

Nos termos da alínea c do item da do PN Cosit 3/2013, “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”.

No caso concreto a autoridade não demonstrou que a contribuinte não dispunha da escrituração digital quando da intimação para sua apresentação. Porém, não há que se declarar a nulidade da autuação pela não caracterização da hipótese prevista no art. 12, inc. III da Lei nº 8.218/1991, impondo-se a observância do art. 112, inc. I e II do CTN, de sorte a imputar a penalidade menos gravosa, em face das alterações legislativas introduzidas no art. 57 da MP nº 2158-35/2001 por meio da Lei 12.766/2012 e, posteriormente, pela Lei nº 12.873/2013, uma vez que não há dúvidas que a contribuinte tenha deixado de apresentar nos prazos fixados pela autoridade fiscal os demonstrativo ou escrituração digital exigidos do que resultou a aplicação da penalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 14-86.327, proferido pela 15ª Turma da DRJ/POR, em 6 de junho de 2018, que julgou improcedente a impugnação apresentada, nos termos sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

ARQUIVOS 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. III do art. 12 c/c art. 11 da Lei 8218/91.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. CONFISCO.

O percentual da multa de ofício aplicada está de acordo com a legislação de regência, sendo incabível à instância administrativa manifestar-se a respeito de eventual alegação de afronta ao princípio da vedação ao confisco

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 contrário, deixar de aplicar, com base em considerações principiológicas, a penalidade legalmente prescrita.

Impugnação Improcedente

O litígio foi instaurado em face de auto de infração lavrado em face do atraso na entrega de arquivos digitais em meio magnético, com base no disposto nos arts. 11 e 12, inc. III da Lei nº 8.218/1991, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001.

A autoridade fiscal relata no Termo de Constatação Fiscal que em procedimento fiscal iniciado em 11/05/2009, a contribuinte foi intimada à *apresentação de arquivos digitais da contabilidade, da folha de pagamento e do relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais, referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008.*

Em 01/06/2009 solicitou dilação de prazo alegando dificuldades na obtenção dos arquivos solicitados, tendo sido concedido prazo adicional de 20 dias. *Em 24 de junho de 2009 a empresa apresentou carta relatando que os arquivos solicitados estavam num disco de CD-R, que acompanhava o referido documento, contudo os arquivos não haviam sido validados nos sistemas próprios disponíveis no sítio da Receita Federal não puderam ser lidos e recepcionados pelo programa receptor.*

Segundo a autoridade fiscal, os arquivos digitais foram entregues mais de um ano após a primeira intimação e a partir da última prorrogação, que ocorreu em 22/04/2010, transcorreram os seguintes dias:

- > 21/06/2010 - 60 dias solicitados pelo contribuinte, sem entrega de arquivos, findando o prazo estabelecido para entrega dos arquivos;
- > de 22/06/2010 a 10/08/2010 - 50 dias após o prazo impreterível para entrega dos arquivos, foi apresentada escrituração contábil de 2007;
- > de 22/06/2010 a 13/10/2010 - 114 dias após o prazo Improrrogável para entrega dos arquivos, foi apresentado os arquivos digitais da folha de pagamento de janeiro a abril de 2007;
- > de 22/06/2010 a 12/11/2010 - 144 dias após o prazo estabelecido para entrega dos arquivos, foi apresentado os arquivos digitais da folha de pagamento de maio a dezembro de 2007;

Coletado os dados entregues para simples verificação, foi constatada, ainda, que o arquivo da folha de pagamento do ano de 2008 não foi entregue.

Ressalte-se, ainda, que a empresa no ano de 2007 já possuía arquivos eletrônicos de sua escrituração contábil, conforme cópia do Livro Diário 241, registrado na JUCERJA, em 27/08/2008, sob o nº 1389, em anexo.

A contribuinte apresentou impugnação tempestiva, conforme sintetizado no acórdão recorrido, *verbis*:

Em que pese o entendimento da autoridade fiscal, o AI impugnado não merece prosperar, consoante será esclarecido adiante, vez que:

(i) a documentação solicitada foi entregue em junho de 2009;

(ii) em vista de problemas na leitura dos arquivos entregues, a Impugnante procedeu à adequação dos mesmos tendo contratado empresa especializada para tanto e requerido prorrogação de prazo à fiscalização, tendo a multa sido capitulada de forma equivocada;

(iii) a documentação foi entregue mais uma vez em (i) 10/08/2010 - arquivos digitais relativos à sua escrituração contábil do ano de 2007; (ii) 13/10/2010 - arquivos digitais relativos a folha de pagamento do período compreendido entre janeiro e abril de 2007 e (iii) 24/11/2010, arquivos digitais relativos a folha de pagamento do período compreendido entre maio e dezembro de 2007.

(iv) o não cabimento do requerimento no que tange ao ano de 2008, tendo em vista que a empresa está submetida ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado;

(v) A multa foi arbitrada com base na receita bruta da empresa e calculada por dia de atraso no cumprimento da obrigação. Esta forma de cálculo não condiz com a legislação, doutrina e a jurisprudência pátrias, tendo em vista que deve ser arbitrado um único valor pelo descumprimento da obrigação acessória tributária, não podendo a multa ser baseada na receita bruta auferida pelo contribuinte como ocorreu neste

(vi) O valor da multa afronta aos princípios constitucionais do não confisco eis que o pagamento da quantia arbitrada de R\$ 1.919*144,48 (um milhão, novecentos e dezenove mil, cento e quarenta e quatro reais e quarenta e oito centavos), além dos da proporcionalidade e razoabilidade obsta a continuidade das atividades da empresa.

(vii) A suposta infração seria continuada cabendo a aplicação de multa única, na forma do entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

A impugnante quanto ao ano de 2008, se manifesta da seguinte forma:

No que se refere à documentação relativa ao ano de 2008, tal obrigação não atinge a Impugnante, eis que está sujeita a apresentação da Escrituração Contábil Digital, nos termos do art 3º da Instrução Normativa 787/2007 da RFB, por ser empresa sujeita ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado conforme determina a Portaria nº 11.211/2007 (doc. 4).

A impugnante alega que a RFB estabeleceu parâmetro diverso para tais multas quando da implantação da ECD:

A própria Receita Federal do Brasil ao instituir a Escrituração Contábil Digital - ECD através da Instrução Normativa 787 de 19 de novembro de 2007, APLICÁVEL A IMPUGNANTE, não usa o patrimônio do contribuinte como critério para apuração da multa, como se infere de seu art. 10 verbis.

A não apresentação da ECD no prazo fixado no art. 5º acarretará a aplicação de multa no valor de R\$5.000,00 (cinco mil reais) por mês calendário ou fração.

Percebe-se, pelo exposto, que a multa arbitrada é evidentemente confiscatória violando frontalmente princípio constitucional do não confisco como se verá adiante.

A impugnante alega efeito confiscatório na multa aplicada:

[...]

A impugnante alega que se trata de infração continuada e que o STJ, já teria pacificado que nestes casos caberia uma única penalidade para todo período atuado:

[...]

Ao final a impugnante requer:

Por todo o exposto, confia e espera a Impugnante seja julgada integralmente procedente a presente Impugnação, determinando-se o cancelamento do auto de infração consubstanciado peio MPF nº 07.1.09.00-2009.01636-2 e a conseqüente extinção da multa aplicada eis que a obrigação acessória foi cumprida peia empresa, dentro do prazo concedido pela fiscalização e, ao tomar conhecimento da impossibilidade de leitura dos arquivos, os mesmos foram entregues após pedidos de prorrogação de prazo.

Caso não entendam V.Sas, que deva ser cancelado integralmente o Auto de Infração, requer a Impugnante:

(i) a exclusão da multa arbitrada referente ao exercício de 2008, por não estar a empresa sujeita ao cumprimento da obrigação acessória em questão no referido período;

(ii) o reconhecimento de que se trata de infração continuada, sendo necessária a aplicação de multa única no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais);

(iii) caso não entenda pela aplicação de multa única, a redução da multa referente ao exercício de 2007 para 0,5% da receita bruta da empresa.....

[...]

Cientificada em 06/11/2018 (Termo às fls. 358), a contribuinte apresentou em 06/12/2018 (fls.359) o seu recurso voluntário (fls. 362/385), reitera as razões da impugnação, aduzindo em síntese:

1. Que inexistia a obrigação de apresentar a documentação referente ao ano de 2008, uma vez que a empresa, por encontrar-se sob acompanhamento econômico-tributário diferenciado desde o ano de 2005, estava obrigada a

- adotar a Escrituração Contábil Digital – ECD, nos termos previstos pelo art. 3º, I da IN RFB nº 787/2007 e, portanto dispensada da apresentação dos documentos exigidos pela autuação;
2. Que a referida dispensa, foi descrita no próprio termo de intimação lavrado pela autoridade fiscal no qual, de forma expressa, dispensa a apresentação da documentação referente ao ano de 2008 nos termos da legislação já supracitada;
 3. Que não houve descumprimento do prazo, vez que apresentou todos os arquivos solicitado em 24/06/2009, embora os mesmos não tenham sido recepcionados pelo programa da RFB devido a um erro na validação e certificação do arquivo encaminhado;
 4. Que sempre respondeu tempestivamente as intimações da autoridade fiscal e, em face das dificuldades técnicas encontradas solicitou prorrogações de prazo que foram todas deferidas, sendo certo que apresentou toda a documentação requerida dentro dos prazos de prorrogação concedidos;
 5. Que é nula a autuação em face da inaplicabilidade da multa previstas nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 por ausência de fato gerador, uma vez que a penalidade decorre, segundo o texto legal, da ausência do contribuinte em manter/possuir os arquivos digitais à disposição da Secretaria da Receita Federal pelo prazo decadencial previsto pela legislação tributária;
 6. Que o aspecto material da incidência da multa prevista no artigo 12 da lei nº 8.218/1991, não se relaciona ao *“atraso na entrega de dados fornecidos em meio magnético”*, como consta do auto de infração, mas relaciona-se à total ausência dos documentos descritos pela lei.
 7. Que este é o entendimento da própria Receita Federal, conforme Parecer Normativo nº 03/2013 (itens 4.3, 4.4 e 4.5), quando conclui que: *“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”*, devendo ser observado nos termos do art. 100 do CTN;
 8. Que o citado Parecer Normativo dispõe que, para fins de imposição da multa prevista pela lei 8.218/91, a Receita Federal considera imprescindível a demonstração pela autoridade fiscal de que o contribuinte tenha deixado de escriturar livros ou elaborar os seus documentos contábeis e que 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;*

9. Que inexistente no presente caso subsunção dos fatos (atraso na entrega) à norma (multa por ausência de escrituração digital); não ocorrendo, portanto, qualquer violação à obrigação acessória;
10. Que, *caso essa colenda Turma entenda pela manutenção da multa prevista pela lei 8.218/91, se faz necessário que essa seja alterada, diante da aplicação da retroatividade benigna, de modo a fazer incidir a multa punitiva elencada pelo artigo 57 da medida provisória nº 2.158-35/2001, nos termos do art. 106, inc. II, c do CTN;*
11. Que, caso, ainda assim não se entenda, uma vez mantida a multa prevista na Lei nº 8.218/1991, deve ser afastado o percentual de 1% previsto no inc. III do art. 12 e aplicada a multa de 0,5% prevista no inc. II uma vez que entregou os arquivos solicitado que somente não foram recepcionados devido a um erro na validação e certificação; ou seja, não cumpriam os requisitos sendo rejeitados por questões meramente formais; e
12. Que a multa aplicada é confiscatória.

Ao final, a recorrente requer, *verbis*:

Ante ao exposto, a Recorrente requer seja conhecido e julgado procedente o presente recurso voluntário, para que uma vez reconhecida a insubsistência do auto de infração em tela, seja extinto o crédito tributário nele consubstanciado, haja vista que inexistente atraso na entrega da documentação requisitada, tampouco fato gerador da multa prevista nos artigos 11 e 12 da lei 8.218/91.

Caso assim não se entenda, seja aplicável a retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, para que faça incidir multa menos gravosa prevista no artigo 57 da medida provisória nº 2.158-35/2001.

Sucessivamente, na hipótese de não acolhido o pedido anterior, seja o acórdão reformado para fazer incidir a multa de 0,5% prevista no inciso I do artigo 12 da lei 8.218/91, decotando do auto de infração os valores que superam tal percentual.

Por fim, caso não acolhidos os argumentos acima, seja reduzida a multa aplicada em homenagem ao princípio do não confisco.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os pressupostos legais. Assim, dele conheço.

A discussão envolve a cobrança da penalidade prevista no art. 12, inc. III da Lei nº 8.218/1991, com a redação dada pelo art. 72 da MP. 2158-35/2001, em face do atraso na entrega de arquivos digitais relativos aos sistemas eletrônicos de processamento de dados relativos aos anos-calendário 2007 e 2008.

De pronto a recorrente alega a inaplicabilidade da multa relativamente ao ano-calendário de 2008. Aponta que inexistia a obrigação de apresentar a documentação referente àquele período de apuração, uma vez que a empresa, por encontrar-se sob acompanhamento econômico-tributário diferenciado desde o ano de 2005, estava obrigada a adotar a Escrituração Contábil Digital – ECD, nos termos previstos pelo art. 3º, I da IN RFB nº 787/2007 e, portanto dispensada da apresentação dos documentos exigidos pela autuação.

Sustenta que a referida dispensa, foi descrita no próprio termo de intimação lavrado pela autoridade fiscal no qual, de forma expressa, dispensa a apresentação da documentação referente ao ano de 2008 nos termos da legislação referida. Anexa aos autos tela de “Consulta ao histórico de participação no Acompanhamento Econômico-Tributário Diferenciado”, que demonstraria que estava nesta condição desde o ano-calendário 2005 (fls. 386).

Com efeito, a IN RFB nº 787/2007 estabeleceu a obrigatoriedade de entrega da ECD **“em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as pessoas jurídicas sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do imposto de renda com base no lucro real.”**

A alegação que também foi trazida na impugnação foi assim rejeitada pelo colegiado da DRJ, *verbis*:

A impugnante alega que em 2008 já teria que se submeter às rotinas do SPED, considerando que apura seus resultados na forma do lucro real, sendo assim não precisaria se submeter ao ADE 15/01 e ADE 25/10, ocorre que a impugnante não fez prova que transmitiu os dados correspondentes via Sped, de maneira de que não se lhe aplica a exoneração do dever de apresentação do item 1.4 do Anexo Único do ADE Cofis 15/01 (com a redação do ADE Cofis 25/10). Portanto não assiste razão a impugnante de sua alegação.

Entendo que esta não parece ser a melhor resposta à alegação da contribuinte, uma vez que a própria IN RFB nº 787/2007, estabeleceu penalidade própria em seu art. 10, pela não apresentação da ECD no prazo fixado, *verbis*:

Art. 10. A não apresentação da ECD no prazo fixado no art. 5º acarretará a aplicação de multa no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração.

Assim, ainda que a interessada não tivesse apresentado a ECD no prazo fixado estaria sujeita à penalidade prevista na IN RFB nº 787/2007 pelo seu descumprimento e não mais às multas previstas no art. 12, da Lei nº 8.218/1991, com a redação dada pelo art. 72 da MP. 2158-35/2001.

Ocorre que a obrigatoriedade da ECD compreendia apenas alguns livros, conforme disposto no art. 2º da IN RFB nº 787/2007, *verbis*:

Art. 2º A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;

III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Parágrafo único. Os livros contábeis emitidos em forma eletrônica deverão ser assinados digitalmente, utilizando-se de certificado de segurança mínima tipo A3, emitido por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a autoria do documento digital.

E a obrigatoriedade de apresentação de arquivos digitais quando do uso do processamento eletrônico pelo contribuinte é muito mais amplo, conforme estabelecido ADE Cofis 15/01 (com a redação do ADE Cofis 25/10), citado pela DRJ, que em seu item 1.4 do Anexo Único dispensa expressamente apenas os arquivos digitais de registros contábeis e fiscais transmitidos ao SPED, *verbis*:

1.4 Dispensa da Entrega

Não serão exigidos arquivos digitais de registros contábeis e fiscais na forma deste ato aos contribuintes que estão obrigados à transmissão ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), ou que transmitiram facultativamente, apenas em relação às mesmas informações que comprovadamente foram entregues ao Sped.

Ocorre que, no caso concreto a autoridade fiscal aponta no seu Termo de Constatação Fiscal (fl. 231) que, em relação ao ano-calendário 2008 a contribuinte não entregou o arquivo da folha de pagamento, que como visto não era abrangida nas informações que deveriam ser enviadas ao SPED:

Coletado os dados entregues para simples verificação, foi constatada, ainda, que o arquivo da folha de pagamento do ano de 2008 não foi entregue.

Portanto, ainda que estivesse obrigado ao SPED, a contribuinte não se desincumbiu da entrega de todos os arquivos digitais solicitados.

Assim, rejeito esta primeira alegação.

Na sequência, a recorrente alega que não houve descumprimento do prazo, vez que apresentou todos os arquivos solicitado em 24/06/2009, embora os mesmos não tenham sido

recepcionados pelo programa da RFB devido a um erro na validação e certificação do arquivo encaminhado.

A alegação é improcedente, posto que os arquivos que supostamente atenderiam a exigência não puderam ser coletados pelo Sistema da RFB uma vez que não foram sequer validados, não caracterizando, a toda evidência, qualquer entrega.

Sustenta que sempre respondeu tempestivamente as intimações da autoridade fiscal e, em face das dificuldades técnicas encontradas solicitou prorrogações de prazo que foram todas deferidas, sendo certo que apresentou toda a documentação requerida dentro dos prazos de prorrogação concedidos.

Também não se sustenta esta alegação.

A contribuinte tinha a obrigação de manter os arquivos digitais dos sistemas à disposição da Secretaria da Receita Federal nos termos do art. 11 da Lei nº 8.218/1991, que deveriam ser apresentados de imediato à autoridade fiscal no prazo fixado na intimação.

Uma vez não atendida a intimação inicial (04/03/2010) no prazo fixado, já se caracterizou a infração, ainda que solicitada e autorizada a prorrogação de prazo pela autoridade fiscal.

E, no caso concreto foram sucessivos pedidos de prorrogação, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal culminando com a apresentação dos arquivos de 2007 apenas em 12/11/2010 e, ainda, sem a apresentação dos arquivos da folha de pagamento relativos ao ano-calendário 2008.

A recorrente alega, também, a inaplicabilidade da multa previstas nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 por ausência de fato gerador, uma vez que a penalidade decorreria de o contribuinte não manter/possuir os arquivos digitais à disposição da Secretaria da Receita Federal pelo prazo decadencial.

Defende que o aspecto material da incidência da referida multa não se relaciona ao “atraso na entrega de dados fornecidos em meio magnético”, mas relaciona-se à total ausência dos documentos descritos na lei.

Aponta que a própria Receita Federal, no Parecer Normativo nº 03/2013 (itens 4.3, 4.4 e 4.5) dispôs que, para fins de imposição da multa prevista pela lei 8.218/91, é imprescindível a demonstração pela autoridade fiscal de que o contribuinte tenha deixado de escriturar livros ou elaborar os seus documentos contábeis e que 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.

Conclui que inexistente subsunção dos fatos (atraso na entrega) à norma (multa por ausência de escrituração digital) no presente caso.

Embora tal alegação somente tenha sido apresentada em sede de recurso voluntário, entendo que deve ser conhecida, uma vez que desde a impugnação a recorrente ataca, ainda que por outros argumentos, a subsunção dos fatos à norma aplicada, de sorte que a matéria em si encontra-se perfeitamente impugnada. Ademais, invoca interpretação da própria administração tributária que invalidaria o lançamento realizado.

Esta questão envolvendo o conflito de normas aplicáveis às penalidades ora discutidas foi por mim enfrentada no voto vencido no Acórdão nº 9101-006.678, de 08 de agosto de 2023¹, inclusive quanto ao alcance do Parecer Normativo Cosit nº 03/2013. Nos seguintes termos:

[...]

A Recorrente defende que a penalidade somente pode ser exigida com base no art. 57 da MP nº 2.158/2001, com as alterações posteriores.

Sustenta a contribuinte que a multa prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 veio substituir aquela estipulada no art. 12 da Lei nº 8.218/1991. E, como a sanção daquela é mais branda, deve ser aplicada aos PAF ainda em tramitação, com base no preceito da retroatividade da sanção mais benigna, *ex vi* art. 106, II, alínea “c” do CTN.

O voto vencedor do recorrido fundamenta sua decisão pelo não provimento do recurso voluntário tendo como principal argumento o fato de que as penalidades previstas no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 somente seriam aplicáveis às obrigações acessórias exigíveis nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999.

E, para o caso em julgamento, ainda segundo o voto vencedor, as informações foram requeridas com base na previsão contida no art. 11 da Lei nº 8.218/1991, e não com supedâneo no previsto no referido art. 16 da Lei nº 9.779/1999.

Com base nestes argumentos, conclui o recorrido que a sanção aplicável ao caso concreto é a prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/1991 e não a referida no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, aplicável somente às obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, que não previa sanção para o caso de descumprimento da exigência.

Por fim, o julgado manifesta sua discordância com a interpretação conferida à questão pelo Parecer Normativo RFB nº 3/2013 e reforça que este Conselho não é sujeito ao cumprimento obrigatório do seu conteúdo.

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate deu-se provimento ao recurso para reconhecer a retroatividade benigna para aplicação da penalidade prevista no art. 57, I, “b”, da MP nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766/2012, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

Penso que não assiste razão à Recorrente.

De fato, o que se nota é que existe uma diferença, nem tão sutil assim, entre os comandos emanados pela Lei nº 8.218/1991 daqueles informados pela combinação da Lei nº 9.779/1999 com o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, com as alterações promovidas pela Lei nº 12.766/2012. O recorrido demonstrou muito bem a distinção entre eles.

A Lei nº 8.218/1991 instituiu, por si, obrigação acessória exigível das empresas que utilizem sistemas de processamento eletrônico de dados. No caso de descumprimento, estabeleceu a sanção aplicável:

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, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

§ 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.

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.

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;

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.

Como afirmado alhures, no caso em julgamento as obrigações acessórias foram exigidas nos termos do art. 11 acima reproduzido e, dado o atraso na apresentação, aplicou-se a sanção prevista no art. 12, III do mesmo diploma legal.

Sobreveio, em 2007, a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED – e desde então, a escrituração digital passou a ser a regra geral para os assentamentos contábeis e fiscais. Este sistema, como é cediço, substituiu, paulatinamente, as declarações que eram apresentadas pelas pessoas jurídicas em geral.

Note-se que desde 1999 a Receita Federal do Brasil detém competência delegada para instituir obrigações acessórias, conforme art. 16 da Lei nº 9.779:

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.

A norma que delegou competência à RFB para dispor sobre obrigações acessórias não previu penalidades para o caso de seu descumprimento. As sanções, contudo, foram estabelecidas na MP nº 2.158-35/2001, inicialmente com a seguinte redação:

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.

Posteriormente, a Lei nº 12.766/2012 conferiu a seguinte redação ao dispositivo:

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)

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, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

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; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

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

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. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 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 será reduzida à metade, quando a declaração, demonstrativo ou escrituração digital for apresentado após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012).

O voto vencido no recorrido escorou-se nesta redação para concluir que a sanção nela prevista veio substituir aquela disciplinada no art. 12 da Lei nº 8.218/1991. De acordo com o relator:

foi inserida uma norma com escopo de sancionar o descumprimento das obrigações acessórias relativas ao descumprimento da escrituração digital que culminou em uma penalidade mais branda e razoável em caso de atraso na entrega de escrituração em arquivo magnético.

Ocorre que a redação que fundamentou o voto vencido foi alterada em outubro de 2013, mesmo mês e ano da sessão de julgamento, resultando na seguinte redação atual do *caput* do dispositivo:

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)

Observa-se que a expressão “escrituração digital” da MP nº 2.158-35/2001, utilizada como fundamento no voto vencido para concluir que a sanção substituíra a anterior prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/1991, não consta mais do texto legal, que sanciona o descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999.

O deslinde da questão passa, necessariamente, pela compatibilidade entre as exigências previstas no art. 16 da Lei nº 9.779/1999 e a obrigação instituída pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991.

E a única conclusão possível é que são exigências diferentes. O voto vencedor do recorrido foi bastante feliz ao abordar a questão.

A previsão da Lei nº 8.218/1991 é específica, dirigida a uma pessoa jurídica determinada por intimação fiscal a cumprir uma ordem, está prevista diretamente na própria lei, onde igualmente consta a sanção aplicável.

Ademais, a autoridade fiscal pode exigir, de acordo com a previsão, qualquer arquivo digital que possa lhe interessar, não apenas aqueles a que estão obrigadas as pessoas jurídicas em geral, ou as obrigações acessórias previstas na Lei nº 9.779/1999.

As disposições previstas no art. 57 da MP nº 2.158 são dirigidas às obrigações acessórias a que se obrigam as pessoas jurídicas em geral. No caso de arquivos digitais, sancionam aqueles que devem ser apresentados pelas empresas obrigadas ao SPED e, sabidamente, são arquivos predeterminados e devem ser apresentados independentemente de intimação fiscal.

Por fim, a discussão parece estar superada hoje, posto que o art. 12 da Lei nº 8.218/1991 sofreu alterações em 2018 pela Lei nº 13.670/2018 o que, evidentemente, sepulta a interpretação de que teria sido revogado tacitamente ou que as sanções nele previstas haviam sido substituídas pelas da MP nº 2.158/2001, com a redação conferida pela Lei nº 12.766/2012.

A multa foi originalmente prevista no dispositivo com o seguinte texto:

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

[...]

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)

Com a alteração promovida pela Lei nº 13.670, de 30/05/2018, o texto legal passou a ter a seguinte redação:

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

[...]

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)

O novo texto legal estabelece a forma de cálculo da multa em moldes similares ao texto que fundamentou a autuação fiscal, excepcionando, desde 2018, as pessoas jurídicas que utilizam o SPED.

Assim, eventualmente, poderia ser aplicado a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, c do CTN, com a aplicação das reduções previstas com a nova redação do dispositivo.

Sob tal perspectiva, a multa poderia ser reduzida à metade, se cumprida após o prazo, mas antes do procedimento de ofício, ou em 25%, se cumprida no prazo fixado na intimação.

Ocorre que, no caso dos autos, havia procedimento de ofício em curso e os arquivos foram apresentados após o prazo fixado em intimação (aliás, intimações) fiscal, não se vislumbrando qualquer hipótese que pudesse ensejar sua redução.

Para além disso, verifica-se que a multa se refere à não apresentação dos arquivos digitais da escrituração contábil do ano-calendário 2005, sendo certo que nesta época ainda não havia sido introduzido o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED que foi instituído pelo Decreto 6.022, de 22 de janeiro de 2007, com base nos art. 10 e 11 da Medida Provisória nº 2.200-2/2001, não sendo aplicável, portanto, as disposições do novel parágrafo único do art. 12, introduzido pela Lei nº 13.670/2018 ao caso concreto.

Assim não há como este colegiado negar validade ao dispositivo legal mediante a substituição pela penalidade prevista no art. 57 da MP nº 2158-35, pois além de não ter sido revogado expressa ou tacitamente por aquela lei, como sobejamente demonstrado, manteve-se vigente ao longo do tempo, tanto que foi reafirmado pela sua alteração por meio da Lei nº 13.670/2018, que tão somente criou hipóteses específicas de redução quando aplicado em face das pessoas jurídicas que utilizam o SPED.

No mesmo diapasão, não cabe invocar o art. 112 do CTN² para justificar a aplicação da penalidade mais favorável, prevista no art. 57 da Lei nº 8.981/1995, por que não há dúvida que a penalidade aplicável ao caso concreto é aquela estabelecida no art. 12, inc. III da Lei nº 8.218/1991, conforme indicado na autuação.

Por fim, quanto ao questionamento relativo ao Parecer Normativo RFB nº 3/2013, o exame do seu conteúdo revela entendimento alinhado ao quanto acima analisado. Senão vejamos.

O referido parecer refuta textualmente a existência de revogação tácita dos art. 11. e 12 da Lei nº 8.218/1991 e afirma a possibilidade de aplicação conjunta com as disposições do art. 57 da MP. 2158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766/2012, dependendo do caso concreto. É o que se extrai dos fundamentos contidos no tópico 4, *verbis*:

[...]

Fundamentos

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

² Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação

4. Para responder o primeiro questionamento, utilizar-se-ão os elementos da regra-matriz de incidência para verificar se as multas tratam do mesmo objeto. A regra-matriz possui no antecedente da norma os elementos material, espacial e territorial, enquanto o consequente possui o quantitativo (base de cálculo e alíquota) e o pessoal. Vide o quadro abaixo:

[...] omitido

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

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

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

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

4.5. 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

continua 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 2.158-35, 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 nº 2.158-35, 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).

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 nº 12.766, de 2012, aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Isso porque é uma conduta cuja sanção não se encontra na multa da Lei nº 12.766, de 2012, mas na do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Esse último dispositivo continua em vigência e deve ser aplicado quando não haja divergência com a nova lei.

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

[...]

(grifos nossos)

E mais.

A própria Cosit cuidou de atualizar e reforçar o entendimento apresentado no Parecer Normativo 3/2013, após a publicação da Lei nº 12.783/2013, que novamente modificou a redação do art. 57 da MP. 2.158-35/2001, apontando para a validade, em tese, dos lançamentos dos lançamentos efetuados com esse suporte legal 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 se extrai, *verbis*:

Fundamentos

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 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, 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;

c) Os prazos de entrega para entrega de escrituração, demonstração e arquivo digital de forma ordinária não sofreram alteração quando da vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, tampouco na redação atual;

d) O prazo previsto no § 1º do art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, na redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, considerado

derrogado tacitamente para a apresentação de arquivo, demonstração ou escrituração digital ou para prestar esclarecimento sobre eles (na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, conforme alínea “g” do item 10 do Parecer Normativo nº 3, de 2013), não poderá ser invocado para essas mesmas situações, haja vista que a repristinação há que ser expressa (art. 2º, § 3 da Lindb), o que inocorreu, na espécie;

e) Quanto às pessoas jurídicas omissas, como elas não optaram pelo regime presumido de apuração do lucro, tampouco do Simples Nacional, aplica-se a elas a multa relativa “às demais pessoas jurídicas” de que trata a alínea “b” do inciso I do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Conclusão

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;

b) A partir de 25 de outubro de 2013, com a publicação da Lei nº 12.783, de 2013, a aplicação dos dispositivos em comento deve estar em consonância com as atualizações contidas neste Parecer Normativo.

(grifos nossos)

Não é demais reprimir que as próprias conclusões do Parecer Normativo Cosit nº 3/2013 já validavam as premissas do lançamento sob análise, sendo mais uma vez reafirmada tal conclusão diante das conclusões do Parecer Normativo Cosit nº 3/2015.

[...]

Naquele caso deu-se destaque à conclusão contida no subitem 4.8 do PN Cosit 3/2013 no sentido de que *“não houve revogação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Eles continuam em vigência juntamente com o novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001”*, sem abordar outros aspectos do referido parecer, como o levantado pela recorrente de que não se configurou o aspecto material indicado naquele parecer para a aplicação da hipótese legal dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, consoante analisado nos subitens 4.1 a 4.7 do referido parecer, e reafirmado nas conclusões descritas no item 10, alíneas a, b e c, *verbis*:

[...]

4.1. O legislador poderia ter dado nova redação ao art. 72 da MP nº 2158-35, de 2001, o qual deu a atual redação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, em vez de ter alterado o art. 57 da MP. Se não o fez, **chega-se à conclusão que tais dispositivos continuam vigentes, com exceção das situações de incompatibilidade com o novo art. 57.** Isso tendo em vista o critério

cronológico, já que eles têm o mesmo grau hierárquico e são normas específicas. Analisam-se de forma comparada, portanto, os elementos do atual art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, com os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991;

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

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

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

4.5. 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 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 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 nº 2158-35, 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).

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 nº 12.766, de 2012, aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Isso porque é uma conduta cuja sanção não se encontra na multa da Lei nº 12.766, de 2012, mas na do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Esse último dispositivo continua em vigência e deve ser aplicado quando não haja divergência com a nova lei.

[...]

10. Em 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;**

[...]

Com todas as vênias, discordo desse racional, consoante exposto no voto no Acórdão nº 9101-006.678, transcrito anteriormente.

Não obstante, não posso deixar de observar que as disposições do Parecer Normativo Cosit nº 03/2013, aprovada pelo Secretário a Receita Federal do Brasil integram a legislação tributária, nos termos do art. 100, inc. I do CTN³, sendo de observância obrigatória pelos demais servidores da administração tributária.

Ainda que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não esteja vinculado às interpretações emanadas da Secretaria da Receita Federal, entendo que tais atos normativos quando impliquem em interpretação mais favorável aos contribuintes, devem ser observados pelo órgão julgador, em respeito aos princípios da boa fé, da confiança recíproca e da segurança jurídica.

³ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

[...]

Dito isto, há que se analisar se a autoridade fiscal se desincumbiu de comprovar o aspecto material previsto nos art. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991 que conduziria à aplicação da penalidade prevista no inc. III, qual seja a comprovação de que a contribuinte não mantinha a escrituração exigida à disposição da Receita Federal.

Nesse sentido, a autoridade fiscal apontou no TVF:

[...]

Os arquivos digitais foram entregues mais de um ano após a primeira intimação e a partir da última prorrogação, que ocorreu em 22/04/2010, transcorreram os seguintes dias:

> 21/06/2010 - 60 dias solicitados pelo contribuinte, sem entrega de arquivos, findando o prazo estabelecido para entrega dos arquivos;

> de 22/06/2010 a 10/08/2010 - 50 dias após o prazo impreterível para entrega dos arquivos, foi apresentada escrituração contábil de 2007;

> de 22/06/2010 a 13/10/2010 - 114 dias após o prazo Improrrogável para entrega dos arquivos, foi apresentado os arquivos digitais da folha de pagamento de janeiro a abril de 2007;

> de 22/06/2010 a 12/11/2010 - 144 dias após o prazo estabelecido para entrega dos arquivos, foi apresentado os arquivos digitais da folha de pagamento de maio a dezembro de 2007;

Coletado os dados entregues para simples verificação, foi constatada, ainda, que o arquivo da folha de pagamento do ano de 2008 não foi entregue.

Ressalte-se, ainda, que a empresa no ano de 2007 já possuía arquivos eletrônicos de sua escrituração contábil, conforme cópia do Livro Diário 241, registrado na JUCERJA, em 27/08/2008, sob o nº 1389, em anexo.

[...]

E, sem outras considerações adicionais no TVF a autoridade fiscal concluiu pela aplicação da penalidade prevista no inc. III do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, calculando os percentuais correspondentes de acordo com o período de atraso no atendimento.

Como se vê, não houve a indicação da ausência da escrituração digital solicitada. Registrou, inclusive, que *a empresa no ano de 2007 já possuía arquivos eletrônicos de sua escrituração contábil, conforme cópia do Livro Diário 241, registrado na JUCERJA.*

No tocante ao ano de 2008 apontou que a empresa não entregou os arquivos relativos à folha de pagamento, o que poderia ser um indicativo de que poderia não ter escriturado e mantido à disposição do Fisco, embora isto não seja afirmado no TVF.

Desta feita, entendo que a situação descrita no TVF se amolda à hipótese prevista na alínea c do item da do PN Cosit 3/2013, acima transcrito:

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;

Não obstante, entendo que não é o caso de declarar a nulidade da autuação pela não caracterização da hipótese prevista no art. 12, inc. III da Lei nº 8.218/1991, como pleiteia inicialmente a recorrente, cabendo a observância do art. 112, inc. I e II do CTN⁴, de sorte a imputar a penalidade menos gravosa que seria a prevista no art. 57 da MP nº 2158-35/2001 com as alterações promovidas pela Lei 12.766/2012, uma vez que não há dúvidas que a contribuinte tenha deixado de apresentar nos prazos fixados pela autoridade fiscal os demonstrativo ou escrituração digital exigidos de que resultou a aplicação da penalidade.

Contudo, uma nova alteração legislativa foi dada pela Lei nº 12.873/2013 ao art. 57 da MP. Nº 2158-2001-35, com disposição mais genérica, praticamente retomando o escopo original daquele dispositivo, verbis:

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

⁴ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

[...]

Dada a aplicação de penalidade menos severa que a estabelecida pela redação introduzida pela Lei nº 12.873/2013 ao art. 57 da MP. Nº 2158-2001-35, entendo que este deve ser o limite das penalidades aplicáveis ao caso concreto.

Quanto à alegação subsidiária de que a multa aplicada é confiscatória, é vedado à autoridade julgadora para afastar a aplicação da lei sob o fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e da Súmula CARF nº 2:

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

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a penalidade aplicada para aquela prevista no art. 57, inc. II da MP nº 2158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873/2013.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado