



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.000071/2006-34  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-006.280 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de março de 2024  
**Recorrente** SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA. MULTA REGULAMENTAR. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS.

O prazo extintivo para a aplicação da multa por falta de apresentação de arquivos magnéticos deve seguir a regra geral de decadência do Código Tributário Nacional, prevista no artigo 173, inciso I.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DE OFÍCIO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, ainda não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração. Constituindo matéria de Ordem Pública, deve ser aplicada de ofício.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2000

MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. INFORMAÇÕES INCORRETAS.

É devida multa regulamentar quando a pessoa jurídica fornece dados em meio magnético fora dos padrões normatizados pela Administração Tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em afastar a preliminar de nulidade consistente de alegado erro de capitulação; vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar parcial provimento ao recurso para aplicar a retroatividade benigna, nos termos do voto do relator, vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que negava provimento ao recurso. O Conselheiro Lucas Issa Halah manifestou intenção em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Fredy José Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## Relatório

Trata o presente processo de lançamento de multa regulamentar.

Conforme o auto de infração de fls. 205 e ss, a penalidade foi aplicada em razão do cometimento da infração descrita como “*apresentação incorreta dos dados fornecidos em meio magnético*”, tipificada no artigo 12, inciso II, da Lei 8.218/91.

O valor lançado montou RS 10.484.997,37.

A contribuinte apresentou, em 13/02/2006, a impugnação de fls. 214 e ss.

Em sessão realizada em 28/06/2007, a 4ª Turma da DRJ/Brasília julgou procedente o lançamento, consoante o que apôs no acórdão n.º 03-21.294, de fls. 1.020 e ss.

Intimada do veredito de primeira instância em 02/10/2007 (fls. 1.028), a contribuinte interpôs, no dia 30 do mesmo mês, o recurso voluntário de fls. 1.037.

Em 14/05/2009, ocorreu o julgamento de segunda instância. Na forma do acórdão n.º 1101-00.074 (fls. 1.067 e ss), o órgão julgador deu provimento à súplica, em decisão colhida por maioria de votos e assim ementada:

MULTA REGULAMENTAR. Preliminar Impossibilidade de aplicação da multa prevista no artigo 12, II da Lei 8.218/91 em períodos cujo o crédito tributário tenha decaído.

Inconformada, a PGFN inseriu, em 26/07/2010, o recurso especial de fls. 1.076 e ss. Em síntese, manifestou entendimento pela aplicação ao caso do artigo 173, I, do CTN, para a contagem do prazo decadencial. Por suas palavras:

Trata-se de lançamento de multa regulamentar, em virtude da apresentação de arquivos magnéticos com erros em seu conteúdo, referentes ao ano-calendário de 2000. O auto de infração foi lavrado em 13/01/2006, com ciência da contribuinte na mesma data.

Sendo assim, o fato gerador perfez-se em 31 de dezembro de 2000 (data final do ano-calendário fiscalizado). Ademais, impende destacar que não houve pagamento antecipado, mesmo porque se trata de auto de infração (penalidade), cujo lançamento será sempre de ofício, não por homologação.

Por conta disso, aplica-se ao lançamento em questão o disposto no art. 173, inciso I do CTN. (...) (grifos do original omitidos)

Em 25/06/2015, por intermédio do despacho n.º 1.100 (fls. 1.112 e ss), a presidência da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso especial.

No dia 17/07/2015 (fls. 1.160), a contribuinte opôs os embargos de declaração de fls. 1.162 e ss à decisão de segunda instância, apontando vício no julgado conforme o seguinte:

(...), o vício que macula o v. acórdão ora embargado é o vício de omissão, tendo em vista que o mérito relativo à possibilidade de cobrança da multa não foi apreciado sequer de forma tangencial, eis que abordou-se e acolheu-se tão somente a preliminar de decadência para cancelar a penalidade.

Aclaratórios inadmitidos em 29/08/2016, pelas razões expostas no despacho de fls. 1.225 e ss.

Em 27/05/2015, a contribuinte havia apresentado, às fls. 1.200 e ss, contrarrazões ao recurso especial da PGFN.

Julgado o especial da Fazenda em 11/09/2018, a 1ª Turma da CSRF, pela via do acórdão n.º 9101-003.786 (fls. 1.243 e ss), conheceu do recurso por unanimidade. E, por voto de qualidade, lhe deu provimento parcial, “*para reconhecer a aplicação do art. 173, I, e determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para julgar o termo inicial*”.

Em 11/03/2019 (fls. 1.258), a contribuinte protocolou novos embargos de declaração (fls. 1.260 e ss), agora contra a decisão da instância superior. Apontou vício de contradição, sintetizado conforme o seguinte:

Ora, conforme se depreende do julgado acima trazido (Doc. 01), esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caso análogo ao presente, entendeu que a multa referente a um tributo, caso este esteja a sujeito ao lançamento por homologação, a multa possuirá o mesmo regramento para fins de lançamento.

Deste modo, resta-se claro que o r. acórdão embargado contradiz a jurisprudência desta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, de modo que não se pode aceitar que seja determinada a aplicação do artigo 173 do Código Tributário Nacional para fins de contagem do prazo decadencial, sendo imperioso a reforma do presente acórdão para que seja reconhecida a decadência da autuação fiscal ante o decurso do prazo para promover o lançamento por parte do Fisco Federal. (grifos do original omitidos)

O despacho de fls. 1.269 e ss, emitido em 14/05/2019, rejeitou os embargos.

Em sessão realizada em 16/10/2019, esta c. Turma realizou novo julgamento de segunda instância. Por maioria de votos, decidiu-se dar provimento ao recurso voluntário. Assentou-se que, embora a regra decadencial aplicável ao caso fosse a do artigo 173, I, do CTN, o lançamento teria decaído.

Naquela ocasião, o Colegiado de segunda instância entendeu que o termo inicial do prazo decadencial teria sido em 01/01/2001, de modo que o interregno se findaria em 21/12/2005, portanto antes da ciência do lançamento, ocorrida em 13/01/2006. O acórdão n.º 1201-003.206 está às fls. 1.282 e ss, de onde se extrai o seguinte trecho do voto vencedor:

Assim, diferentemente do voto do ilustre relator, entendo que o fato gerador dos arquivos digitais acontece em 31 de dezembro de 2000. Como consequência, aplicando-se a regra decadencial do artigo 173, I, do CTN, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, isto é, o termo a quo da multa imposta é o dia 01/01/2001, encerrando-se em 31/12/2005. Tendo em vista que o contribuinte foi cientificado em 13/01/2006, procede a afirmação de que a sanção imposta fora fulminada pela caducidade.

Às fls. 1.297 e ss, novo recurso especial da PGFN, cujas razões, sintetizadas no trecho abaixo transcrito, voltam-se para a consideração do dia 01/01/2002 como o termo decadencial *a quo*:

Analisando a decadência no caso concreto, observa-se que o fato gerador da obrigação acessória em questão tem seu marco em 31 de dezembro de 2000. Com isso, constata-se que o seu respectivo lançamento somente poderia ocorrer a partir de 01/01/2001.

Sendo assim, o início da contagem do prazo de caducidade se daria no primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido lançado, qual seja, 01 de janeiro de 2002, expirando-se apenas em 01 de janeiro de 2007.

Considerando que a ciência do auto de infração consolidou-se em 13/01/2006, não há que se falar em decadência para o presente lançamento. (grifos do original omitidos)

A presidência da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deu seguimento ao pleito especial, fazendo-o, nos termos do despacho de fls. 1.308 e ss, “*para que seja rediscutido a definição do termo inicial de contagem do prazo decadencial para a constituição, de ofício, do crédito tributário*”.

Às fls. 1.319 e ss, vieram as contrarrazões ao recurso especial referido acima, pela qual, em síntese, a defesa aduz que o termo inicial do prazo decadência é 01/01/2001.

Em 16/03/2021, a 3ª Turma da CSRF apreciou o feito, decidindo, por unanimidade de votos, “*dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, com retorno à turma recorrida para a análise do mérito*”. A ementa do acórdão n.º 9303-011.255 (fls. 1.333 e ss) foi a seguinte:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA. APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS. ART. 173, I, DO CTN.

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, aplicando-se o regramento do art. 173, I, do CTN, considerando que, sendo o fato gerador em 31 de dezembro, o lançamento somente pode ser realizado a partir do primeiro dia do ano seguinte.

Nesse estado, os autos vieram conclusos a mim.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele conheço.

Consoante determinação do acórdão n.º 9303-011.255, a análise do caso deve ser feita tomando-se a data inicial para o lançamento como sendo o dia 01/01/2001, conforme o seguinte trecho do voto condutor:

Penso que assiste razão à PGFN, pois, sendo um fato gerador complexivo (31 de dezembro), pode o lançamento somente ser levado a efeito a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. O próprio contribuinte, em suas Contrarrazões traz um gráfico (fls. 1.327) colocando como Fato Gerador 31/12/2000 e “**Data Inicial para lançamento 01/01/2001**”. (Grifei. Grifos do original omitidos)

Antes, a instância superior havia decidido, por via do acórdão n.º 9101-003.786 (fls. 1.243 e ss), pela aplicabilidade da regra decadencial do artigo 173, I, do CTN ao caso em tela:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

**DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS**

O prazo extintivo para a aplicação da multa por falta de apresentação de arquivos magnéticos deve **seguir a regra geral de decadência do Código Tributário Nacional, prevista no artigo 173, inciso I.** (grifei)

O aludido dispositivo estabelece o seguinte:

**Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:**

**I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;**

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (grifei)

Pois bem.

Apreciando o caso sob tais balizas, não tenho dúvidas que, tendo sido o procedimento fiscal afeto ao cumprimento de obrigação acessória relacionada ao ano-calendário 2000, a data do fato gerador a ser considerada é o dia 31/12/2000.

De tal modo, os arquivos magnéticos correspondentes aos lançamentos contábeis daquele período só estariam disponíveis para auditoria a partir do dia 01/01/2001. Por conseguinte, seria impossível ao Fisco efetuar qualquer lançamento por descumprimento da obrigação acessória em data anterior ao exercício 2001.

O artigo 173, inciso I, transcrito acima, é claro ao fixa o termo inicial da contagem do prazo decadencial como sendo o *“primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

Ora, se o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 2001, o primeiro dia do exercício seguinte é o dia 01/01/2002. Sendo assim, o prazo decadencial de cinco anos se completou em 01/01/2007.

Tendo a ciência da exação ocorrido em 13/01/2006 (fls. 205), não há que se falar em decadência do lançamento.

No mérito, a situação se resume à inconformidade dos dados entregues pela contribuinte à fiscalização, relativamente ao padrão de layout de arquivo eletrônico estabelecido para tal finalidade.

Na espécie, a fiscalização narrou no TVF (fls. 194 e ss) que, no período em questão, a contribuinte *“utilizou os meios magnéticos para escrituração fiscal e contábil e, possuía patrimônio líquido maior que R\$ 1.800.000,00, se enquadrando na obrigatoriedade dada pelo artigo 11 da lei nº 8.191/91”*.

Os fatos se desenvolveram com a fiscalização instando a contribuinte a apresentar os correspondentes arquivos magnéticos, para que fosse possível a realização de auditoria fiscal sobre os dados assim armazenados.

Após algumas intercorrências para o atendimento das intimações, os arquivos foram entregues. Não obstante, os dados lá existentes, ainda segundo relato fiscal, *“não*

*passaram pela validação do sistema SINCO (Sistema Integrado de Coleta) desenvolvido pelo SERPRO, (...) e, disponibilizado aos contribuintes, podendo ser obtido pelo site: [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), por meio de download, e nem pelo Validador do ACL (...), software (...) desenvolvido para uso interno pela COFIS (Coordenação-Geral de Fiscalização)”.*

Notificada acerca da não validação do layout dos dados, com o recebimento de arquivo contendo o rol de dados inconsistentes classificados nos cinco erros ocorridos, a contribuinte prestou esclarecimentos (fls. 62 e ss) que se pode reputar suficientes para as quatro classes de erros de menor incidência – como, p.e., o erro de “CFOP não cadastrado” estar relacionado a notas fiscais canceladas.

Não obstante os esclarecimentos aparentemente satisfatórios recaíram sobre menos de 30.000 ocorrências de erro, ao passo que, quanto ao principal erro – “código de produto não cadastrado”, com 207.837 ocorrências –, a contribuinte limitou-se a diagnosticar o erro e a formular sugestão à autoridade fiscal. Vejamos:

#### **1) Código de Produto Não Cadastrado**

O arquivo disponibilizado demonstra 207.837 ocorrências de registros rejeitados.

Conforme nossa análise, constatamos que isto ocorre devido ao código de produtos no arquivo 303 conter “zeros” a esquerda, enquanto que o código de produto no arquivo 802 não é apresentado com os “zeros” a esquerda.

**Ex.** Código do Produto no arquivo 303 “0000102” enquanto que no arquivo 802 consta o código “102”.

**Sugestão:** Considerar o Campo Código de Produto no Arquivo 303 não contendo os “zeros” a esquerda. (grifos do original).

Nesse contexto, tanto a autoridade fiscal, quanto a autoridade julgadora de primeira instância, entenderam que incumbiria à contribuinte retificar o arquivo entregue, para adequá-lo às condições necessárias à validação dos dados.

Em seu recurso voluntário, além de assinalar seu entendimento pela decadência do lançamento, questão já afastada no início deste voto, a contribuinte alegou:

- que realizou “*regular cumprimento das intimações*”;
- que “*buscando ‘solucionar’ as supostas inconsistências verificadas pelo r. Auditor-Fiscal, sugeriu que fossem desconsiderados os ‘zeros à esquerda’ contidos no Arquivo 3.3*”;
- que a decisão recorrida afirmou “*que fica a critério do contribuinte a opção pela forma de armazenamento dos dados*”;
- que é preciso assinalar a “*impropriedade da capitulação legal dada pelo r. Auditor-Fiscal à multa regulamentar imposta à Recorrente, vez que articulada em inciso relativo a (i) omissão de informações ou (ii) prestação de informação incorreta, hipóteses essas não verificadas no presente caso*”;
- que não houve lesão ao erário;
- que a multa em questão é desproporcional e desarrazoada, operando verdadeiro confisco.

Certamente, a situação em tela se inscreve dentre aquelas infrações que poderiam não ter existido, posto que todo contexto que a envolve é de uma obviedade desconcertante.

Senão, vejamos.

Situados os fatos no início dos anos 2000, seria de se esperar que a operacionalização de registros contábeis e fiscais – como atividade de extensa manipulação de dados que é – fosse alcançada por mecanismos de tratamento eletrônico da informação.

A administração tributária não deve ser alheia a tendências tecnológicas, afinal, para realizar o seu mister de justiça social pela via da arrecadação de tributos, precisa estar em linha com os instrumentos que suportam a atividade econômica contemporânea.

Decerto que, respeitadas as normas que venham a disciplinar o emprego de meios tecnológicos para o cumprimento de obrigações tributárias, o ente privado deve poder dispor de sua liberdade econômica para operacionalizar as concernentes ferramentas de informática como melhor lhe aprouver.

Não por acaso, como bem assinalou a autoridade julgadora de primeira instância, o § 2º do artigo 4º da IN SRF nº 68/95 deixou “*a critério da pessoa jurídica a opção pela forma de armazenamento dos dados nos arquivos magnéticos*” da escrituração contábil-fiscal.

Se é salutar que não se estabeleça padrões inúteis para a atuação da atividade empresária, não menos fundamental é o dever de colaboração do administrado com o Poder Público (Lei nº 9.784/99, artigo 4º, IV).

E é sob tal desígnio colaborativo que não se pode cogitar que a administração tributária tenha de tratar com múltiplas configurações tecnológicas, conforme o sujeito passivo que esteja sob procedimento fiscal.

Nesse contexto, se deve ser deferido ao contribuinte a plena liberdade para armazenar seus arquivos magnéticos do modo que melhor se adequa aos seus fins empresariais, também deve ser estabelecido um padrão que viabilize a atividade tributária estatal quando em contato com esses mesmos arquivos.

Dito de outro modo, o particular pode estabelecer o layout que melhor lhe aprouver para seus arquivos eletrônicos. Mas seria impossível à Fazenda manejar dados fiscais dispostos de infinitas formas. Daí a imprescindibilidade de fixação cogente de um padrão de formato para a entrega, pelo sujeito passivo, de informações digitais ao Fisco.

Não é por outra razão que a Receita Federal normatiza o layout dos arquivos magnéticos ou eletrônicos que a ela devem ser entregues, e por via dos quais os procedimentos fiscais são levados a efeito. Por isso, assim estabelecia a já mencionada IN SRF nº 68/95:

Art. 3º Compete à Coordenação-Geral do Sistema de Fiscalização editar, publicar e reformular o Manual de Orientação para Apresentação de Arquivos Magnéticos, que conterá Forma de Apresentação, Documentação de Acompanhamento e Especificações Técnicas dos Arquivos Magnéticos. r

Art. 4º **A critério dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, os arquivos magnéticos poderão ser exigidos na forma estabelecida no referido Manual de Orientação para Apresentação de Arquivos Magnéticos ou na forma original em que tiverem sido armazenados, obedecidas as Especificações Técnicas dos Arquivos Magnéticos.** (grifei)

Não obstante tal cenário, no caso concreto, a contribuinte:

1. Entregou arquivo não validável pela fiscalização. O fez mesmo estando disponível ao sujeito passivo, no sítio da Receita Federal, o mesmo software

de validação que a autoridade fiscal utiliza (SINCO). De sorte que os mais diligentes, assim desejando, possam proceder a uma verificação prévia.

2. Mesmo intimada acerca da oportunidade de retificar o conteúdo e/ou a forma da obrigação acessória eletrônica, preferiu ofertar “sugestão” para que a autoridade fiscal tomasse para si dever que incumbe ao sujeito passivo.

Nesse contexto, é relevante anotar a força cogente da instrução normativa de regência da matéria, posicionada como norma complementar das leis tributárias, consoante o que estabelece o CTN, art. 100, I.

Sob tal quadro, fosse a instrução normativa em questão passível de derrogação por “sugestão” do sujeito passivo, melhor seria que se chamasse instrução sugestiva. Ou, no máximo, sugestão normativa. Porém, sendo, como é, norma vinculante e com natureza jurídica de legislação tributária em sentido amplo, revela-se pueril a expectativa da contribuinte em poder deixar de atender ordem da autoridade fiscal fundada em ato normativo infralegal em vigor à época dos fatos.

Resta claro, assim, que a contribuinte não atendeu à requisição fiscal. Afinal houve a regular intimação fiscal, necessária para a incidência do inciso II do artigo 12 – e não do inciso I – bem assim do artigo 11, ambos da Lei nº 8.218/91, assim vazados em suas redações à época dos fatos:

**Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária.**

§ 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 pela 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 pela 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;**

(...) (grifei)

A propósito, impende frisar que a inocorrência de prejuízo ao erário é algo que não se pode afirmar. Afinal, ao menos pelo que consta dos autos, a imprestabilidade dos arquivos magnéticos inviabilizou – ou, no mínimo, retardou – a execução de procedimento fiscal tendente a apurar potencial diferença tributária em favor do erário.

Mas nem é necessário perquirir a eventual ocorrência de dano ao erário, posto que, em se tratando o caso em tela de multa regulamentar decorrente de descumprimento de dever acessório, a repercussão tributária da violação normativa em questão é elemento neutro à análise.

De outro bordo, a contribuinte argui questões de proporcionalidade e razoabilidade que intentam afastar a penalidade aplicada.

Ocorre que não é facultado ao julgador administrativo deixar de aplicar determinação legal contida em diploma regularmente inserido no ordenamento jurídico. Ademais, tais aspectos defensivos desafiam temas de constitucionalidade, situados fora do escopo de apreciação deste Tribunal, conforme sua súmula n.º 2 (“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”).

Não obstante, a penalidade ora em julgamento, após incidir no caso concreto, foi objeto duas alterações legislativas. A primeira lhe minorou, a segunda a restabeleceu.

Diante de tal quadro, impende avaliar se incidiu, na espécie, a retroatividade benigna. O fato de a contribuinte não ter suscitado tal aspecto, em nada obsta tal análise. Afinal, aspectos materiais afetos à pretensão punitiva estatal – como é o caso da presente multa regulamentar – são questões tidas como matéria de ordem pública e que, por tal natureza, podem ser conhecidas de ofício pela autoridade julgadora. Neste sentido se apresenta a melhor jurisprudência deste Sodalício:

RETROATIVIDADE BENIGNA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DE OFÍCIO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, ainda não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração. Constituindo matéria de Ordem Pública, deve ser aplicada de ofício. (Acórdão CARF n.º 3402-007.583)

Sobre o tema, já se pronunciou, com a habitual e inigualável agnição, o preclaro Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, que assim explanou acerca da penalidade inscrita no inciso I, artigo 12, da Lei n.º 8.218/91, em raciocínio que *mutatis mutandis* é inteiramente aplicável ao caso em tela. Vejamos:

50. A MP n.º 2.158-35, de 2001, alterou os arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, bem como estabeleceu em seu art. 57 penalidades por descumprimento de obrigações acessórias previstas na Lei n.º 9.779, de 1999. Posteriormente, o referido art. 57 foi alterado pelas Leis n.º 12.766, de 2012, e 12.873, de 2013.

51. O que interessa ao caso em análise é verificar se a multa prevista no art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei 12.766, de 2012, tem o mesmo pressuposto material dos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, de forma a atrair a retroatividade benigna.

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

**MP n.º 2.158-35, de 2001 (redação original)**

Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

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

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

53. As obrigações acessórias previstas na Lei n.º 9.779, de 1999, referem-se aos impostos e contribuições administrados pela Receita Federal, veja-se:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

54. Posteriormente, com a alteração promovida pela Lei n.º 12.766, de 2012, a multa genérica pelo descumprimento de obrigação acessória passou a ser exigida no caso de o sujeito passivo "deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital" ou que "os apresentar com incorreções ou omissões". Observe-se que esta nova redação tratou especificamente de arquivos digitais e reduziu o valor das multas.

**MP n.º 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei n.º 12.766, de 27 de dezembro 2012**

Art. 57. O sujeito passivo que **deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital** exigidos nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, **ou que os apresentar com incorreções ou omissões** será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

**I - por apresentação extemporânea:**

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

**b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração,** relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;

**II - por não atendimento à intimação** da Secretaria da Receita Federal do Brasil, **para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos**, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;

**III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas:** 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços. (Grifo nosso)

55. Ocorre que, conforme visto acima, a Lei n.º 8.218, de 1991, estabelece que as pessoas jurídicas "ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas" e no caso de inobservância quanto à manutenção de tais arquivos e sistemas à disposição do Fisco, também estabelece multas para condutas semelhantes às previstas no art. 57 da MP n.º 2.158, de 1991, redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012, porém, mais gravosas. Veja-se:

**Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991**

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, **ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas**, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

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

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que **não atenderem à forma** em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que **omitirem ou prestarem incorretamente as informações** solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que **não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas**. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Grifo nosso)

56. Instada a se manifestar sobre a convivência dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, com o art. 57 da MP nº 2.158, de 2001, com redação dada Lei nº 12.766, de 2012, a Administração Tributária manifestou-se inicialmente no Parecer Normativo RFB nº 3, de 2013.

57. Após analisar a regra matriz dos referidos mandamentos legais, assentou que a multa prevista na Lei nº 12.766, de 2012, abarca quaisquer sujeitos que não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica. Já a penalidade prevista na Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que não escrituram e, concomitantemente, não mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da Receita Federal de maneira contínua.

58. Ressalta que o aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser comprovado de forma inequívoca. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral, que se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012. Veja-se:

#### **Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2013**

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

4.5. Caso a Fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital **por não ter escriturado e, concomitantemente, não mantêm os arquivos à disposição de maneira contínua à RFB**, tal conduta se amolda no aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Ressalte-se que a falta de existência de comprovação da

falta de escrituração digital de maneira contínua quando seja obrigatória (caso da Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo) deve ser demonstrada e comprovada.

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

[...]

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; (Grifo nosso)

59. Posteriormente, com o advento da Lei nº 12.873, de 2013, o art. 57 da MP nº 2.158, de 2001, retomou o escopo genérico da redação original ao estabelecer penalidades no caso de o contribuinte “*deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999*” ou as “*cumprir com incorreções ou omissões*”. Com efeito, suprimiu-se as infrações relativas à não apresentação de “*declaração, demonstrativo ou escrituração digital*”. Veja-se:

**MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.783, de 24 de outubro de 2013**

Art. 57. O sujeito passivo que **deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei 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:

I - ..... [por apresentação extemporânea]

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais **pessoas jurídicas**;

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

II - **por não cumprimento à intimação** da Secretaria da Receita Federal do Brasil **para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos** nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

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

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

60. Instada a se manifestar novamente sobre o mesmo tema ante a alteração promovida pela Lei nº 12.783, de 20013, que retomou o escopo genérico da norma originária, a Receita Federal, por meio do Parecer Normativo nº 3, de 2015, assentou que o aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, não mais encontra óbice no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, de modo que abarca, novamente (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Todavia, confirmou o entendimento fixado no PN nº 3, de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

#### **Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2015**

5. A novel alteração, desta feita pelo art. 57 da **Lei nº 12.783, de 2013**, ao reintroduzir no art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, **uma redação assemelhada à redação originária** ? eliminando as remissões a “declaração, demonstrativo ou escrituração digital” ?, **retomou o escopo genérico do dispositivo, a fim de ser aplicado a quaisquer situações que decorram do descumprimento de uma obrigação acessória, quando inexista norma específica.** Também foi eliminado o texto que determinava que os prazos para a apresentação dos documentos não poderiam ser inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias da intimação, bem como foram tratadas situações que envolvam 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;

[...]

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. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível; (Grifo nosso)

61. Como se vê, a multa genérica por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 57 da MP nº 2.158, de 1991, tanto na sua redação original quanto na redação atual, dada pela Lei nº 12.783, de 2013, teve seu escopo alterado durante a vigência da Lei nº 12.766, de 2012, no período de **28.12.2012 até 24.10.2013**, ao estabelecer como pressuposto material específico a não apresentação de escrituração digital nos prazos fixados.

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

63. Oportuno destacar que se trata de interpretação, com a qual concordo, dada pela própria Administração tributária que, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, conforme visto acima, detém a competência para dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições sob sua administração, bem como sobre a forma, prazo e condições para o seu cumprimento.

64. Visto que durante a vigência do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, a não apresentação de arquivos digitais estava sujeita à penalidade menos severa, esse dispositivo deve ser aplicado ao ato não definitivamente julgado em razão retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, nos seguintes termos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

65. Observe-se que se o contribuinte tivesse optado por efetuar o pagamento da multa ora lançada durante a vigência da Lei nº 12.766, de 2012, é inequívoco que poderia usufruir do benefício da retroatividade benigna. Assim, o fato de a legislação menos severa ter sido revogada por lei mais gravosa, não impede a aplicação daquela. É dizer, *“aplica-se a lei que, posterior à infração, seja mais benéfica, esteja ou não ainda em vigor por ocasião da aplicação”*<sup>1</sup>. Veja-se:

Superveniência de uma terceira lei mais gravosa.

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 905.

Como regra, aplica-se à infração a lei vigente quando da sua ocorrência. **Quando lei posterior à infração comine penalidade menos severa, torna-se aplicável ao caso, independentemente de sobrevir, ainda, uma terceira lei mais gravosa antes da aplicação efetiva pela autoridade ou juiz. Aplica-se a lei que, posterior à infração, seja mais benéfica, esteja ou não ainda em vigor por ocasião da aplicação.** (Grifo nosso)

66. No mesmo sentido já se posicionou o Carf nos julgados a seguir:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 12/03/2010

ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. ERROS E OMISSÕES.

O disposto no art. 57, inciso III, da MP 2.15835/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12 prevalece em relação ao art. 12, I, da Lei 8.218/91, na hipótese em que o contribuinte entrega com erros ou omissões à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato leiaute definido por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

Cabe refletir que não há que se distinguir, a conduta de “deixar de apresentar” e a conduta de “não manter os arquivos”, para fins de aplicação da retroatividade benigna, pois a tipificação dada pela Lei 12.783/13 é “deixar de cumprir as obrigações acessórias de forma regular e correta”, o que incluiu tanto a conduta de não apresentar os documentos, não manter os arquivos à disposição, bem como apresentar com omissões e incorreções.

Revogação tácita do art. 12 da Lei 8.212/91 pelo art.57 da MP 2.15835/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012.

Aplicação da retroatividade benigna em matéria apenatória art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

MULTA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA OU COM INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PENALIDADE. MENOS GRAVOSA.

A luz do art. 106 do CTN, às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica ao contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação. Assim, deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº. 2.15835/2001, com redação atribuída pela Lei n.º 12.766/2012, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.212/91, que comina pena mais severa ao Contribuinte que apresentou arquivo magnético com incorreção nas informações ou perdeu o prazo para apresentação dos mesmos. (Acórdão Carf nº 9303-008.133, de 21 de fevereiro de 2019)

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 30/09/2003

MULTA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA OU COM INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PENALIDADE. MENOS GRAVOSA.

A luz do art. 106 do CTN, às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica ao contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação. Assim, deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº. 2.15835/01, com redação atribuída pela Lei n.º 12.766/12, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.212/91, que comina pena mais severa ao Contribuinte que apresentou arquivo magnético com incorreção nas

informações ou perdeu o prazo para apresentação dos mesmos. (Acórdão Carf n.º **9303-006.872**, de 12 de junho de 2018)

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

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

Em se tratando de ocorrências havidas antes da entrada em vigor da Lei n.º 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 n.º 12.766/2012, e não a prevista no art. 12 da Lei n.º 8.218/91. (Acórdão Carf n.º **9303-011.101**, de 19 de janeiro de 2021)

67. Isso posto, em razão de o ato não se encontrar definitivamente julgado e da norma pretérita cominar penalidade menos severa, deve-se aplicar à espécie a multa prevista no art. 57, inciso I, “b”, da MP n.º 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012, no valor de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, por apresentação extemporânea dos arquivos digitais. (grifos do original)

Ante o exposto, ainda que tenha restado induidoso o cometimento da infração, de modo que em nada merece reproche a acusação fiscal, é mandatário que a liquidação desta decisão – que, frise-se, está mantendo a imposição de multa regulamentar – se faça pelo menor dos valores entre:

- 5,0% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, (..), limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período – já quantificado originariamente (valor lançado) em RS 10.484.997,37 e resultante da aplicação do inciso II, artigo 12, da Lei n.º 8.218/91 em sua redação vigente à época dos fatos:

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

(...)

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**; (grifei)

- 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega do arquivo magnético não validado – quantificação resultante da aplicação do inciso III, artigo 57, da MP n.º 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei n.º 12.766, de 27 de dezembro 2012:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei n.º 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:

(...)

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.** (grifei)

### Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário,  
para:

- Afastar a preliminar de nulidade do lançamento;
- Reduzir a exigência fiscal de RS 10.484.997,37 (em valor original) para 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega do arquivo magnético não validado.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra

### Declaração de Voto

Conselheiro Lucas Issa Halah

Manifestei a intenção de apresentar Declaração de Voto para consignar a razão de minha divergência quanto ao afastamento da preliminar de nulidade material por erro de qualificação jurídica da conduta.

Concretamente, verificou-se que o contribuinte, intimado a apresentar os arquivos contendo sua escrita contábil, apresentou-a em desconformidade com o *layout* normatizado pela Receita Federal e, intimado retificar tais inconformidades para viabilizar a validação do arquivo e sua leitura pelos sistemas de auditoria da Receita Federal, justificou 4 das 5 inconsistências de maneira considerada satisfatória pelo Fisco, mas para a 5ª inconsistência, limitou-se a esclarecer que tratava-se de erro decorrente de zeros a esquerda inseridos nos códigos de produtos, sem retificar os arquivos.

Vejamos os seguinte excerto do voto vencedor:

“Notificada acerca da não validação do layout dos dados, com o recebimento de arquivo contendo o rol de dados inconsistentes classificados nos cinco erros ocorridos, a contribuinte prestou esclarecimentos (fls. 62 e ss) que se pode reputar suficientes para as quatro classes de erros de menor incidência – como, p.e., o erro de “CFOP não cadastrado” estar relacionado a notas fiscais canceladas.

Não obstante os esclarecimentos aparentemente satisfatórios recaíram sobre menos de 30.000 ocorrências de erro, ao passo que, quanto ao principal erro –

“código de produto não cadastrado”, com 207.837 ocorrências –, a contribuinte limitou-se a diagnosticar o erro e a formular sugestão à autoridade fiscal. Vejamos:

1) Código de Produto Não Cadastrado

O arquivo disponibilizado demonstra 207.837 ocorrências de registros rejeitados.

Conforme nossa análise, constatamos que isto ocorre devido ao código de produtos no arquivo 303 conter “zeros” a esquerda, enquanto que o código de produto no arquivo 802 não é apresentado com os “zeros” a esquerda.

**Ex.** Código do Produto no arquivo 303 “0000102” enquanto que no arquivo 802 consta o código “102”.

**Sugestão:** Considerar o Campo Código de Produto no Arquivo 303 não contendo os “zeros” a esquerda. (grifos do original).”

Esse fato é incontroverso, mas entendo que a falha em questão subsume-se ao inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218/91, e não inciso II. Explico.

O §2º do artigo 4º da IN SRF nº 68/95 deixou “a critério da pessoa jurídica a opção pela forma de armazenamento dos dados nos arquivos magnéticos” da escrituração contábil-fiscal. Vale dizer, a informação pode ser arquivada pelo contribuinte na forma que melhor lhe aprouver.

Entretanto, solicitado a apresentá-la ao fisco, o *caput* do artigo 4º atribui à autoridade fiscal o poder de exigir que as informações lhe sejam prestadas formatadas segundo o *layout* determinado pelo Manual de Orientação para Apresentação de Arquivos Magnéticos.

A forma não é inútil, serve para permitir a leitura dos arquivos pelos sistemas de auditoria da Receita Federal, mas trata-se inquestionavelmente que erro quanto à forma de apresentação dos arquivos, como preconiza o próprio *acapat* do artigo que atribui ao Fisco tal poder. Vejamos:

Art. 4º A critério dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, os arquivos magnéticos poderão ser exigidos **na forma** estabelecida no referido Manual de Orientação para Apresentação de Arquivos Magnéticos ou na forma original em que tiverem sido armazenados, obedecidas as Especificações Técnicas dos Arquivos Magnéticas. (grifei)

E o erro na forma de apresentação dos respectivos arquivos encontra penalidade própria no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218/91, e não no inciso II.

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;

(...) (grifei)

A redação é conceitualmente lapidar, pois se há erro de forma na apresentação dos arquivos, o intérprete (o auditor, valendo-se dos sistemas de auditoria da RFB), não consegue

extrair dos dados contidos nos respectivos arquivos a informação necessária. Apena-se esta conduta pelo inciso I. Por outro lado, se os arquivos são apresentados na forma correta, de maneira que ao ler tais arquivos, acessar as informações neles contidas e interpretá-los a auditoria verifica erro de conteúdo, a informação prestada foi incorreta, e aplica-se a penalidade do inciso II.

O inciso II, portanto, parte da premissa de que *os dados* foram apresentados *na forma* correta, mas de sua leitura que permite extrair a *informação*, verificou-se que estas informações estavam incorretas.

Por estas razões, entendo que no caso não houve prestação de informações incorretas, mas sim a apresentação dos arquivos magnéticos com erro de forma que impediu que dos dados neles contidos se extraísse a informação desejada, conduta apenada na forma do inciso I.

Deste vício material insanável de qualificação jurídica do lançamento, emana a nulidade por desatendimento aos ditames do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah