



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.000071/2006-34
ACÓRDÃO	9101-007.572 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de maio de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO.

Uma vez ausente a similitude fático-jurídica entre os acórdãos cotejados (*recorrido e paradigma*), o recurso especial não deve ser conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram pelo conhecimento

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Efigênio de Freitas Junior (substituto integral), Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial (fls. 1.375/1.392) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) contra o Acórdão nº **1201-006.280** (fls. 1.355/1.373), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

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. INFORMAÇÕES INCORRETAS. ARQUIVOS MAGNÉTICOS.

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

Em resumo, trata-se de Auto de Infração que exige multa regulamentar, no valor de R\$ 10.484.997,37, sob a alegação de que o sujeito passivo teria prestado incorretamente informações nos arquivos magnéticos a que se refere o artigo 11 da Lei nº 8.212/91.

Segundo a Autoridade Fiscal, *“os arquivos não foram validados por apresentarem erros quanto ao seu conteúdo, onde foram constatadas divergências de código de produto nos arquivos ‘Códigos de Produtos’ e ‘Itens Mercadoria Saída’, referentes ao ano-calendário de 2000”*.

Diante de tal fato, o Fisco impôs à Recorrida multa de 5% (cinco por cento) do valor das operações, limitada a 1% (um por cento) da receita bruta auferida no período, com fundamento no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91.

Intimada da referida decisão de segunda instância, que determinou a redução da exigência fiscal de R\$ 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, a PGFN interpôs o recurso especial, que foi admitido nos seguintes termos (fls. 1.396/1.400):

Em seu apelo especial, a Recorrente suscita a existência de divergência jurisprudencial quanto à seguinte matéria:

- **impossibilidade de aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106 do CTN na hipótese da penalidade estabelecida no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, frente à alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 2.158, de 2001.**

Segundo a Recorrente, o entendimento que prevaleceu no Acórdão recorrido diverge daquele que, em caso semelhante, fundamentou o **Acórdão nº 1302-001.218**.

[...]

De fato, da contraposição dos fundamentos expressos nos votos que conduziram a decisão recorrida e o paradigma, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois, sob situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Primeiramente, cumpre observar que, nos dois casos, encontrava-se sob apreciação exigência de penalidade prevista no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, e também em ambos os casos discutiu-se os efeitos da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 2.158, de 2001, e eventual aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106 do CTN.

E sob esse mesmo contexto fático, no voto que conduziu a **decisão recorrida** prevaleceu entendimento no sentido de que “o disposto no art. 57, inciso III, da MP 2.158-35/01 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”, concluindo, dessa forma, pela “aplicação da retroatividade benigna em matéria apenatória prevista no art. 106, inciso II, alínea ‘c’, do CTN”.

Por outro lado, no voto vencedor do **paradigma** sustentou-se entendimento diametralmente oposto, no sentido de que “as penalidades de que trata o art. 57 da MP nº 2.158- 35/2001, mesmo após as modificações introduzidas pela Lei nº 12.766/2012, se aplicam exclusivamente ao descumprimento de obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999”, o que não é o caso da obrigação acessória criada pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991. Por conseguinte, concluiu-se que, “não se tratando da superveniência de fixação de penalidade menos gravosa para a mesma infração, não se há de cogitar da aplicação da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, alínea ‘c’)”.

Ante o exposto, entendo que restou caracterizada a divergência de interpretação suscitada pela Recorrente. E uma vez atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, com fundamento no art. 118 do RICARF, proponho que seja dado seguimento ao Recurso Especial.

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões às fls. 1.411/1.428. Ataca o conhecimento recursal, pugnando, no mérito, pela manutenção da *retroatividade benéfica*.

Também apresentou recurso especial (fls. 1.434/4.446) quanto à questão sobre a *nulidade do auto de infração por erro na capitulação*

Despacho de fls. 1.487/1.494 não admitiu o recurso, o que ensejou a apresentação de Agravo (fls. 1.504/1.513), tendo sido este rejeitado (fls. 1.516/1.531).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, relator

CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a analisar a caracterização o não do alegado dissídio jurisprudencial.

Segundo o voto condutor do acórdão recorrido:

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, 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.

[...]

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.

[...]

Não obstante, a penalidade ora em julgamento, após incidir no caso concreto, foi objeto de 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 nº 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 nº 8.218/91, em raciocínio que *mutatis mutandis* é inteiramente aplicável ao caso em tela. Vejamos:

50. A MP nº 2.158-35, de 2001, alterou os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, bem como estabeleceu em seu art. 57 penalidades por descumprimento de obrigações acessórias previstas na Lei nº 9.779, de 1999. Posteriormente, o referido art. 57 foi alterado pelas Leis nº 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 nº 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 nº 8.218, de 1991, de forma a atrair a retroatividade benigna.

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

MP nº 2.158-35, de 2001 (redação original)

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**. (Grifo nosso)

53. As obrigações acessórias previstas na Lei nº 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 nº 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 nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 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 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:

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 nº 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 nº 2.158, de 1991, redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, porém, mais gravosas. Veja-se:

Lei nº 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 20012, 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 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).

[...]

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 **peessoas 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 inexistia 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. 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”*.

[...]

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

[...]

(Acórdão Carf nº 9303-008.133, de 21 de fevereiro de 2019)

[...]

(Acórdão Carf nº 9303-006.872, de 12 de junho de 2018)

[...]

(Acórdão Carf nº 9303-011.101, de 19 de janeiro de 2021)

[...]

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 nº 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 nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 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 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:

(...)

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 R\$ 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.

Como se nota, em autuação que exige multa com fundamento no art. 12, II, da Lei nº 8.218/1991, o Colegiado *a quo*, após rechaçar o argumento de nulidade do lançamento por erro de capitulação legal, manteve a infração tal como foi fundamentada, determinando, porém, a aplicação da *retroatividade benéfica* da penalidade prevista no art. 57, III, da MP nº 2.158/2001, com redação dada pela Lei nº 12.766/2012.

O *paradigma* (Acórdão nº 1302-001.218), por sua vez, analisou autuação fiscal que exigiu a multa prevista no art. 12, III, da Lei nº 8.218/1991, em situação fática na qual a contribuinte deixou de apresentar os arquivos digitais após sucessivas intimações.

Veja-se, a propósito, os seguintes excertos, respectivamente, do relatório e do voto vencedor desse precedente:

Relatório

[...]

Na origem foi lavrado auto de infração em razão da falta de entrega dos arquivos digitais, relativos aos anos-calendários 2007 e 2008, constituindo a obrigação tributária no valor de R\$ 5.348.476,71 (fls. 02), com base nos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 (fls. 70/78).

Em resumo, a verificação de cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte iniciou-se através do MPF n.º 0720100.2009.00824, quando se intimou a recorrente para apresentação de documentos necessários para a realização do procedimento fiscal (fls. 61/64), havendo ciência pela recorrente em 27/04/2009 através do envio postal da intimação ao seu domicílio fiscal.

A primeira intimação não foi atendida. Foi expedida reintimação (fls. 65/68), da qual a recorrente teve ciência em 17/06/2009, também através do envio postal da intimação ao seu domicílio fiscal. Novamente, não houve qualquer manifestação da recorrente.

Assim, não havendo atendimento das intimações, o AFRFB procedeu ao lançamento da multa prevista no art. 12, III, da Lei 8.218/2001, consoante narra o Auto de Infração (fls. 70/78), onde se encontra a seguinte fundamentação, em síntese:

[...]

Vovo vencedor

[...]

O exposto pode ser sintetizado como segue:

- A multa do presente processo, aplicada com base no art. 12 da Lei nº 8.218/1991, resultou do atraso na apresentação dos arquivos digitais e sistemas, obrigação estabelecida pelo art. 11 do mesmo diploma legal.
- As penalidades de que trata o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 se aplicam exclusivamente ao descumprimento de obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, o que não é o caso dos presentes autos.
- A obrigação acessória criada pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991 não se confunde com aquela criada pela IN RFB nº 787/2007, com base na delegação de competência do art. 16 da Lei nº 9.779/1999. Em se tratando das mesmas informações, a apresentação da segunda pode suprir a primeira, mas não a substitui nem extingue.
- Não se tratando da superveniência de fixação de penalidade menos gravosa para a mesma infração, não se há de cogitar da aplicação da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, alínea "c").

Verifica-se, contudo, que os acórdãos ora cotejados, embora possam aparentar possuir um ponto em comum, a *retroatividade benéfica*, debruçaram-se sobre infrações previstas

em diferentes dispositivos legais (recorrido: art. 12, II, da Lei nº 8.218/91; e paradigma: art. 12, III, da Lei nº 8.218/91), que foram aplicados inclusive em situações que não guardam semelhanças (recorrido: *entrega de parte de arquivo não validável*) e *paradigma: não entrega de arquivos digitais no prazo estipulado pela fiscalização*).

Daí a não caracterização da divergência, na linha, aliás, do que já restou decidido por esta E. 12 Turma da CSRF no Acórdão nº **9101-005.225**¹, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2004

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.CONTEXTOS JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto legislativo distinto, concernente a penalidade aplicada com fundamento no art. 12, I da Lei nº 8.218, de 1991, e não referente à multa prevista no art. 12, inciso II da Lei nº 8.218, de 1991, examinada no acórdão recorrido.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do recurso especial.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira, Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).