



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.007465/2008-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-006.149 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de setembro de 2023
Recorrente TENDA ATACADO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

LEI Nº 11.218, DE 1991, ART. 11, INCISO III. MP Nº 2.158-35, ART. 57, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.766, DE 2012. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS E SISTEMAS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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 e sistemas estava sujeita à penalidade menos severa; portanto, esse dispositivo deve ser aplicado ao ato não definitivamente julgado, em razão retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN.

Aplica-se a lei que, posterior à infração, seja mais benéfica, esteja ou não ainda em vigor por ocasião da aplicação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o valor da multa aplicada, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, José Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Lucas Issa Halah e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-006.149 - 1ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.007465/2008-85

Relatório

Trata-se de auto de infração para exigência de multa por atraso na entrega de arquivos magnéticos e sistemas, referente ao ano-calendário 2004, lavrada em 14.11.2008, no montante de R\$ 4.326.461,85, com fundamento nos arts. 11 e 12, inciso III, da Lei n.º 8.218, de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória (MP) n.º 2.158-34/2001 e reedições.

2. Por bem descrever e resumir os fatos, transcrevo parcialmente o Relatório do acórdão recorrido, complementando-o ao final com o necessário.

1) Dos fatos

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) N.º 03 (fls. 160-165), em ação fiscal empreendida junto à contribuinte supramencionada, a fiscalização apurou os fatos descritos a seguir:

O procedimento fiscal teve início em 24/12/2007, quando a contribuinte foi intimada a apresentar, entre outros elementos, a cópia do Contrato Social e de todas as alterações subsequentes, a procuração de quem representará a pessoa jurídica perante a fiscalização, os arquivos digitais (padronizados de acordo com o Anexo Único do Ato Declaratório Executivo - ADE COFIS n.º 15/2001 e Instrução Normativa - IN SRF n.º 86/2001) que contenham as informações relativas às operações contábeis do AC 2004, devendo também disponibilizar os livros fiscais e comerciais relativos ao AC 2004: Diário e Razão, Registro de Entradas e de Saídas de Mercadorias, Apuração do ICMS, LALUR e Registro de Inventário.

Em 10/03/2008 a fiscalizada foi re-intimada a apresentar os arquivos magnéticos de sua escrituração contábil e, também, intimada a apresentar o arquivo de notas fiscais, previstos na IN SRF 86/2001 e ADE COFIS 15/2001, do ano-calendário 2004.

Em 26/03/2008 a fiscalizada respondeu às intimações, indicando a entrega dos arquivos magnéticos contábeis segundo a IN SRF 86/2001 e ADE COFIS 15/2001.

Em 29/05/2008 a contribuinte entregou os arquivos de notas fiscais 4.31, 4.32 e 4.91, para o estabelecimento de CNPJ 01.157.555/0011-86 (filial GUARULHOS). Em 05/06/2008 houve a entrega dos arquivos de notas fiscais 4.3.2, 4.3.3 do mesmo estabelecimento.

Dos arquivos entregues, foi lavrado auto de infração em 19/06/2008, por erro quanto à forma de entrega desses arquivos, conforme consta na descrição dos fatos do Termo de Verificação Fiscal (TVF) n.º 01, lavrado na mesma data e parte integrante do auto de infração constante do Processo Administrativo (PA) 19515.002348/2008-25.

Em 20/08/2008 a contribuinte entregou a esta fiscalização os arquivos magnéticos 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3 e 4.3.4, para os estabelecimentos filiais 0010-03 (CEASA CAMPINAS), 0009-61 (AMOREIRAS - CAMPINAS) e 0011-86 (GUARULHOS - SÃO PAULO), recebidos sem conferência de seu conteúdo, juntamente com os relatórios de acompanhamento. Nessa ocasião foram elaborados os Termos de Constatação e Intimação Fiscal (TCIF) n.º 01 e n.º 02, lavrados em 04/09/2008.

Em 29/08/2008 a contribuinte entregou os arquivos magnéticos 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3 e 4.3.4, para os estabelecimentos filiais 0003-76 e 0006-19, correspondentes às filiais São José e Guarapiranga. Requisitou-se novamente o arquivo de estabelecimento 0003-76, pois não foi possível a sua leitura.

Em 19/09/2008 a contribuinte entregou novamente os arquivos magnéticos 4.31, 4.3.2, 4.3.3 e 4.3.4 para o estabelecimento 0011-86 (GUARULHOS), sem conferência do seu conteúdo, corrigido.

Em 07/10/2008 a contribuinte entregou os arquivos magnéticos 4.31, 4.3.2, 4.3.3 e 4.3.4 para o estabelecimento 0006-19 (GUARAPIRANGA), sem a conferência do seu conteúdo, de forma a contemplar o "PDV" nas saídas.

Em 09/10/2008 a contribuinte foi regularmente intimada (TCIF n.º 04 - Meios Magnéticos) a apresentar os arquivos magnéticos 4.8.1 (arquivo de folha de pagamento), 4.8.2 (arquivo cadastro de empregados), 4.9.1 (arquivo de cadastro de pessoas jurídicas e físicas), 4.9.4 (tabela de natureza da operação) e 4.9.5 (tabela de mercadorias/serviços). Foram solicitados também os arquivos de inventário de mercadorias em 31/12/2003 e 31/12/2004 - 4.5.1 (arquivo de controle de estoque) e 4.5.2 (arquivo de registro de inventário).

Em 20/10/2008 a contribuinte foi intimada (TCIF n.º 05 – Meios Magnéticos), conforme aviso de recebimento entregue em 24/10/2008, a justificar as diferenças entre informações de dois arquivos que deveriam indicar o mesmo valor, de acordo com o Anexo Único do ADE COFIS n.º 15, de 23/10/2001: o campo 8 - valor total das mercadorias, no arquivo 4.3.1, e o campo 15 - valor total do item, no arquivo 4.3.2.

Da análise desses dois arquivos observou-se que para os estabelecimentos 0006-19 (GUARAPIRANGA), 0009-61 (AMOREIRAS - CAMPINAS), 0010-03 (CEASA) e 0011-86 (GUARULHOS) existem vários registros cujos valores são diferentes.

Em resposta ao TCIF n.º 04 – COFINS, a contribuinte afirmou que *a geração dos arquivos das filiais, da soma dos itens, não foram considerados os valores quando os itens apresentavam mais de um CFOP* (fls.159). Em 18/11/2008 a contribuinte foi reintimada a apresentar a justificativa da inconsistência.

Em razão do exposto, foi aplicada multa proporcional pela apresentação incorreta dos dados fornecidos em meio magnético (processo 19515.007339/2008-21).

Em relação à apresentação de documentos, os arquivos das filiais 0003 e 0006 foram entregues após 169 dias da ciência da intimação, e os arquivos das filiais 0009 e 0010 foram entregues após 160 dias da ciência, conforme protocolos de entrega de fls.31-32.

Observe-se ainda que os arquivos da filiais GUARAPIRANGA-ANEXO A, KENNEDYS. PAULO, EXTREMA-MG E ESP. SANTO não foram entregues, inviabilizando a auditoria das notas fiscais desses estabelecimentos.

2) Do Direito

Com base nos arts. 11 e 12, inciso III, da Lei n.º 8.218/91, com redação do art.72 da MP n.º 2.158-34/2001, e reedições, quando verificada infração quanto às normas referentes à apresentação de arquivos magnéticos, aplica-se a seguinte penalidade:

Prazo para apresentação de informações – penalidades

Infração	Descrição da Infração	Penalidade Aplicável		Base de Cálculo	Observações
		Até 27/07/2001	A partir de 28/07/2001		
Quanto ao prazo para apresentação das informações	Descumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas	Multa equivalente a R\$115,27 por dia de atraso, até o máximo de R\$4.173,00	0,02% por dia de atraso	Receita bruta da pessoa jurídica no período	A partir de 28/08/2001, a multa fica limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período

Assim, a contribuinte sujeita-se à multa de 0,02% da receita bruta do período, por dia de atraso, até o limite de 1%, pelo descumprimento do prazo para apresentação dos arquivos e sistemas.

3) Do valor tributável

O valor tributável, tendo em vista o atraso verificado, é o limite de 1% da receita bruta do período, conforme valores informados na ficha 06 da DIPJ do ano-calendário 2004 (fls.13), ou seja:

Receita de exportação (linha 05)	R\$12.791.644,35
Receita da rev. de mercadorias (linha 07)	R\$422.474.734,44
(-) vendas canceladas (linha 11)	(R\$2.620.194,00)
Receita bruta	R\$432.646.184,79
Multa – 1% s/ receita bruta	R\$4.326.461,85

3. Em impugnação, a contribuinte alegou, em síntese, dever de investigação e ofensa aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, da verdade material e ao art. 142 do CTN.

4. A decisão recorrida assentou ser “*correta a aplicação da multa em análise, visto que a impugnante não entregou os arquivos relativos às filiais 0001-04, 0008-80, 0012-67 e 0013-48, e não cumpriu o prazo estabelecido para a apresentação dos arquivos relativos às filiais 0003-76, 0006-19, 0009-61 e 0010-03 à fiscalização*”.

5. Nesses termos, a Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2008

MULTA REGULAMENTAR. CABIMENTO.

Correta a aplicação da multa, legalmente prevista, pelo descumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE DE NORMAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

6. Cientificada da decisão de primeira instância em 03.07.2014, a recorrente interpôs recurso voluntário em 04.08.2014 e aduz, em síntese, as alegações a seguir:

Preliminar de prevenção

i) este feito deve ser julgado em conjunto com os processos nº 19515.007339/2008-21 e nº 19515.002348/2008-25, porquanto as matérias discutidas nos três autos são prejudiciais e o resultado de um dos processos influenciará diretamente no julgamento dos demais;

Preliminar de nulidade por preterição ao direito de defesa

ii) não consta dos autos a totalidade dos documentos apresentados à fiscalização, o que caracteriza cerceamento do seu direito de defesa;

Erro na capitulação legal

iii) a multa a ser aplicada é a prevista no inciso II do art. 12 da Lei n.º. 8.128/91, em razão de os arquivos não terem sido apresentados em sua totalidade; houve duplicidade de penalização em razão dessa mesma conduta ter sido autuada no processo n.º 19515.007339/2008-21;

Concomitância de multas

iv) em razão do princípio da consunção, a fiscalização não poderia ter lavrado três autos de infração: i) atraso/falta de apresentação dos arquivos; ii) omissão/erro nos dados fornecidos; e iii) não atendimento à forma em que devem os arquivos ser apresentados; conforme quadro abaixo:

Processo	Valor	Infração	Penalidade
19515.007339/2008-21	R\$4.236.461,85	Omissão / erro nos dados fornecidos em meio magnético	1 % da receita bruta (teto) art. 12, inc. II da Lei n.º. 8.218/91
19515.002348/2008-25	R\$2.163.230,92	Não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros magnéticos	0,5% da receita bruta - art. 12, inc. I da Lei n.º. 8.218/91
19515.007465/2008-85	R\$4236461,85 (1% da receita bruta)	Falta / atraso na entrega de arquivo magnético	1 % da receita bruta (teto) - art. 12, inc. III da Lei 8.218/91

Retroatividade benigna

v) deve ser aplicado ao caso a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, em razão de as penalidades impostas pelo art. 12, da Lei n.º 8.218, de 1991 terem sido revogadas tacitamente pelo artigo 57, da Medida Provisória n.º 2.158, de 2001.

vi) por fim, requer seja declarada nulidade do lançamento, e no mérito, seja dado provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração.

7. Em julgamento anterior, por meio da Resolução n.º 1201-000.705, de 15/10/2020, esta Turma resolveu, por maioria de votos, sobrestar o julgamento deste processo, de forma a aguardar a decisão do processo n.º 19515.002348/2008-25, com a finalidade de verificar a ocorrência de consunção das multas.

8. Ocorrido o julgamento daquele processo, conforme Acórdão n.º 9303-012.807, de 14/02/2022, este feito retomou a marcha processual.

9. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

10. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

11. Trata-se de auto de infração para exigência de multa de valor fixo pelo não

cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas referentes ao ano-calendário 2004.

12. Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar a higidez do lançamento efetuado.

Preliminares

Preliminar de prevenção

13. Aduz a recorrente que este feito deve ser julgado em conjunto com os processos n.º 19515.007339/2008-21 e n.º 19515.002348/2008-25, porquanto as matérias discutidas nos três autos são prejudiciais e o resultado de um dos processos influenciará diretamente no julgamento dos demais. Vejamos a situação destes processos.

Processo n.º 19515.007339/2008-21

14. Nos autos do processo n.º 19515.007339/2008-21 imputou-se ao contribuinte a penalidade correspondente a 5% do valor da operação limitado a 1% da receita bruta, prevista no inciso II do art. 12 da Lei 8.218/91, em razão de prestação incorreta da informação.

15. Conforme Acórdão n.º 1103-001.196, de 24/05/2015, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso voluntário por entender tratar-se de consunção, conforme ementa e trechos a seguir:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário:2004

APLICAÇÃO CUMULATIVA DE MULTAS REGULAMENTARES

1 - Sobre o mesmo pressuposto material e sobre conteúdo de pressuposto material continente **houve aplicação cumulativa das multas do inciso I, do inciso II e do inciso III do art. 12 da Lei 8.218/91**, infligidas em três processos distintos. **Caso de consunção**. Ademais, quando a lei sancionatória quis, ela disse expressamente sobre a aplicação cumulativa de penas. Insubsistência da multa aplicada objeto deste feito.

2 Esclarecida pela recorrente a razão da divergência sobre campo de dois arquivos, a isso nada contrastou nem controverteu o autuante. Não houve a perfeita concreção de informações inexatas no cumprimento de obrigações acessórias, sob a interpretação funcional e teleológica da norma apenatória.

[...]

Acordam os membros do colegiado, dar provimento ao recurso, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e Carlos Mozart Barreto Vianna.

[...]

Daí ter dito antes que se pode, inclusive, falar em **consunção**, à vista da **aplicação concomitante e cumulativa da multa do inciso III** do art. 12 da Lei 8.218/91 (auto do TVF n.º 3), e da multa do **inciso I** desse artigo, infligida no presente auto (que é do TVF n.º 2).

Essas razões são bastantes para se extrair o juízo de que se impõe o **afastamento da multa em jogo, remanescendo a discussão** quanto às multas dos TVF n.ºs 2 e 3 - nos autos dos processos administrativos n.º **19515.002348/2008-05** e n.º **19515.007465/2008-85**.

16. O recurso especial da Fazenda Nacional não fora conhecido. Portanto, restou extinta a penalidade prevista no inciso II do art. 12 da Lei 8.218/91, objeto do processo n.º

19515.007339/2008-21.

Processo n.º 19515.002348/2008-25

17. Nos autos do processo n.º 19515.002348/2008-25 imputou-se ao contribuinte a penalidade de 0,5% sobre a receita bruta, prevista no inciso I do art. 12 da Lei 8.218/91, pelo não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos.

18. Conforme Acórdão n.º 1402-004.588, de 12/03/2020, a Turma negou provimento ao recurso voluntário e manteve a multa regulamentar.

19. Em sede de recurso especial do contribuinte, nos termos do Acórdão n.º 9303-012.807, de 14/02/2022, a Turma deu parcial provimento ao recurso para: i) por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, aplicar o princípio da consunção; ii) por unanimidade, aplicar retroativamente o art. 57 da MP n.º 2.158/01 (retroatividade benigna), conforme ementa e trechos a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

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.

[...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento parcial apenas para aplicar a retroatividade benigna.

[...]

Veja-se que foi imputado a Contribuinte a **multa de 0,5% sobre a receita bruta, prevista no inciso I do art. 12 da Lei 8.218/91**, pelo não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos. Além desta multa, de forma cumulativa, a Fiscalização aplicou a multa pela falta/atraso na entrega de arquivos magnéticos, uma penalidade mais abrangente do que a anterior, conteúdo objeto de todas as penalidades impostas é o mesmo.

Penaliza o contribuinte cumulativamente por uma penalidade (inciso I do art. 12 da Lei 8.218/91) [19515.002348/2008-25] cujo conteúdo está inserido em outra penalidade (inciso III do art. 12 da Lei n.º 8.218/91) [19515.007465/2008-85].

Diante do exposto dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte para aplicar o princípio da Consunção no presente caso.

[...]

No caso dos autos, a multa se refere ao Ano-Calendário de 2004, anteriormente, portanto, à entrada em vigor da Lei n.º 12.873/2013, dia 24 de outubro de 2013, a

autoridade julgadora deverá aplicar a penalidade menos gravosa, que é a prevista no art. 57 da MP 2.158-35/01.

Diante do exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, para apenas aplicar a multa prevista no art. 57 da MP 2.158-35/01.

20. Como se vê, também extinta a penalidade prevista no inciso I do art. 12 da Lei 8.218/91, objeto do processo n.º 19515.002348/2008-25, por consunção, em razão de a penalidade (inciso III do art. 12 da Lei n.º 8.218/91) lançada nestes autos - 19515.007465/2008-85 - ser mais abrangente.

21. Encerrado os demais processos (19515.002348/2008-25 e 19515.007339/2008-21), com a extinção da penalidade, por consunção, verifica-se não haver óbice para o julgamento deste feito, o qual estava até então sobrestado.

22. Com efeito, resta prejudicado o pedido de prevenção por perda de objeto.

Preliminar de nulidade por preterição ao direito de defesa

23. A recorrente consigna que este processo iniciou-se por meio do MPF/RFB n.º 0819000-2008-00.324-5 e resultou em mais dois autos de infração, além deste, relativos a arquivos magnéticos, quais sejam: i) 19515.007339/2008-21; ii) 19515.002348/2008-25. Informa ainda que várias intimações e documentos apresentados durante o procedimento fiscal não constam dos autos, o que caracteriza cerceamento do seu direito de defesa.

24. Em razão de tratar-se de preliminar que se relaciona com o mérito, com este será analisada mais adiante.

Mérito

Multa por falta/atraso na entrega de arquivos magnéticos

25. Vejamos inicialmente a legislação sobre o tema.

26. Nos termos da Lei n.º 8.218, de 1991, com alterações da Medida Provisória (MP) n.º 2.158-35, de 2001, 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 Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. Referida lei delegou à Receita Federal a expedição de atos regulamentares referentes à forma e ao prazo em que os arquivos digitais e sistemas devem ser apresentados.

27. A Receita Federal, por sua vez, por meio da IN SRF n.º 86, de 2001¹, estabeleceu que essas pessoas jurídicas, quando intimadas, deveriam apresentar, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, conforme orientações contidas no Ato Declaratório Cofis n.º 15, de

¹ IN SRF n.º 86, de 2001. Art. 2º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1º, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

2001.

28. No caso de inobservância quanto à manutenção dos arquivos digitais e sistemas à disposição da Receita Federal, a referida Lei n.º 8.218, de 1991, estabelece três penalidades distintas de acordo com a conduta praticada:

- i) multa de 0,5% do valor da receita bruta: não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;
- ii) multa de 5% sobre o valor da operação correspondente limitada a 1% por cento da receita bruta: omissão ou prestação incorreta da informação solicitada;
- iii) multa equivalente a 0,02% por dia de atraso, sobre a receita bruta, limitada a 1% desta: não cumprir o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

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 n.º 2.158-35, de 2001)

[...]

§ 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. (Incluído pela Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 2.158-35, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001) (Grifo nosso)

29. Como se vê, o art. 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, prevê para cada conduta – não atender à forma dos registros, omissão ou prestação incorreta e não cumprimento de prazo – uma penalidade distinta. Quisesse o legislador estabelecer penalidade única não teria feito tal divisão. Para melhor entendimento destas três condutas, analisemos de forma mais detida o Ato Declaratório Cofis n.º 15, de 2001, que estabelece as regras para apresentação dos arquivos digitais.

30. No ponto, não se pode perder de vista que a formatação inadequada desses arquivos digitais inviabiliza o procedimento de auditoria fiscal. Nesse sentido, optou o legislador por estabelecer multas tendo como referencial a receita bruta ou operações realizadas pelo sujeito passivo.

31. De acordo com o referido Ato Declaratório Cofis nº 15, de 2001, os arquivos devem obedecer regras de armazenamento e formatação específicas. Veja-se:

1. Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos

Os arquivos digitais solicitados por AFRF deverão obedecer às regras de armazenamento estabelecidas neste Ato. e formatação

1.1 Codificação de Dados e Organização dos Arquivos

Codificação	Texto codificado em ASCII - ISO 8859-1 (Latin-1). Não se aceitam campos compactados (packed decimal), zonados, binários, ponto flutuante (float point), etc., ou quaisquer outras codificações de texto, tais como EBCDIC.
Organização	Seqüencial.
Tipo de registro	LINHA terminando com os caracteres especiais CR/LF (carriage return / line feed = retorno do carro / alimentação de linha = hexa 0D0A).

1.2 Regras de Formatação

Cada registro deve estar contido em uma linha e todas as linhas devem ter o mesmo tamanho.

TIPO DE CAMPO	CONTEÚDO	FORMATO	OBSERVAÇÕES
Númerico	Alinhado à direita, suprimidos vírgulas e pontos, com posições não significativas zeradas. Se comportar sinal, este deve estar em campo próprio e preenchido com "+" (hexa 2B) ou "-" (hexa 2D) .	N	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com zeros (hexa 30).
Alfanumérico	Alinhado à esquerda, com posições não utilizadas preenchidas com brancos .	C	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com brancos (hexa 20).

32. Além da formatação, os registros devem ser apresentados em uma estrutura adequada. A título de exemplo, o arquivo de lançamentos contábeis deve ser considerado com partida simples; o arquivo de fornecedores deve indicar cada operação em um registro, distinto para fornecedores e clientes. Veja-se:

4.1 Registros Contábeis

A estrutura deste arquivo deve ser utilizada para os lançamentos registrados no Livro Diário Geral e em Diários Auxiliares. Havendo escrituração de Diários Auxiliares, estes deverão ser apresentados em arquivos distintos.

Os arquivos deste sistema deverão ser acompanhados da Tabela de Plano de Contas (4.9.2) e da Tabela de Centro de Custo/Despesa (4.9.3).

4.1.1 Arquivo de Lançamentos Contábeis

O registro no arquivo de lançamentos contábeis será considerado como partidas simples. Desta forma, tem-se:

- no caso de um lançamento com um débito e um crédito, utiliza-se um registro que represente o débito e um registro que represente o crédito. O campo "Código da Contrapartida" deve ser preenchido em ambos os registros;
- no caso de um lançamento com um débito e diversos créditos, utiliza-se um registro que represente o débito e tantos registros quantos sejam necessários para

representar os créditos, deixando em branco o campo "Código da Contrapartida" no registro correspondente ao débito.

4.1.2 Arquivo de Saldos Mensais

O arquivo de saldos mensais deve conter apenas registros que representem contas analíticas movimentadas ou que possuam saldo diferente de zero no período.

4.2 Fornecedores e Clientes

Serão indicadas as operações efetuadas com clientes e fornecedores. Assim, cada operação será objeto de um registro, devendo ser fornecidos arquivos distintos para fornecedores e clientes. Desta forma, tem-se:

- o pagamento de um título com desconto será representado por um registro que informe o valor líquido no campo "Valor da Operação" e o valor sem desconto no campo "Valor Original do Título";
- a emissão de uma duplicata será representada por um registro que informe o valor da mesma nos campos "Valor da Operação" e "Valor Original do Título". Os arquivos deste sistema deverão ser acompanhados do Arquivo de Cadastro de PJ/PF (4.9.1) e da Tabela de Plano de Contas (4.9.2).

33. Nesse contexto, o contribuinte pode não atender à forma em que os arquivos devem ser apresentados, conforme exposto acima (inciso I), bem como pode omitir ou prestar informação incorreta nos arquivos apresentados (inciso II). Por fim, é possível ainda que o contribuinte não atenda o prazo para apresentação desses arquivos, incorrendo na terceira infração (inciso III).

34. No caso em análise, o contribuinte foi autuado por incorrer nas três infrações acima referenciadas, conforme quadro a seguir:

Processo	Infração	Penalidade	Base legal
19515.002348/2008-25	Não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;	multa de 0,5% do valor da receita bruta:	Art. 12, I, da Lei 8.218, de 1991
19515.007339/2008-21	Omissão ou prestação incorreta de arquivo digital e sistemas	multa de 5% sobre o valor da operação correspondente limitada a 1% por cento da receita bruta	Art. 12, II, da Lei 8.218, de 1991
19515.007465/2008-85	Não cumprir o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas	multa equivalente a 0,02% por dia de atraso, sobre a receita bruta, limitada a 1% desta	Art. 12, III, da Lei 8.218, de 1991

35. O julgamento destes autos refere-se somente à multa por atraso na entrega dos arquivos e sistemas (inciso III), conforme visto acima.

Nulidade, erro na capitulação legal e concomitância de multas

36. No caso em análise, a recorrente foi intimada a apresentar os arquivos magnéticos contábeis e notas fiscais, relativos ao ano-calendário 2004, em 10.03.2008 (e-fls. 17-19).

37. As filias 0009-61 (Campinas - Amoreiras) e 0010-03 (Campinas - Ceasa), apresentaram os arquivos, com 160 dias de atraso, em 20.08.2008 (e-fls. 31); e as filias 0003-76 (São José dos Campos) e 0006-19 (Guarapiranga - S. Paulo), com 169 dias de atraso, em 29.08.2008 (e-fls. 32).

38. As filiais 0001-04 (Guarapiranga - Anexo A); 0008-80 (Kennedy - S. Paulo), 0012-67 (Extrema/MG) e 0013-48 (Esp. Santo) não entregaram os arquivos (e-fls. 164, item 14.3).

39. Com efeito, em razão do não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos digitais e sistemas, a autoridade fiscal aplicou a 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 desta, prevista na Lei n.º 8.218/91, art. 12, inciso III, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001.

40. Como se vê, a penalidade aplicada pela fiscalização refere-se à entrega extemporânea de arquivos digitais e sistemas, cujas provas do atraso constam dos autos. Esses documentos são suficientes para provar a materialidade da multa aplicada. Portanto, não há falar-se em nulidade do feito por preterição ao direito de defesa por não constar dos autos a totalidade dos documentos apresentados à fiscalização.

41. Note-se ainda, conforme elencado pela própria recorrente, que a penalidade auçada no processo n.º 19515.007339/2008-21 refere-se ao inciso II do art. 12 da Lei n.º 8.128/91, que trata de omissão ou prestação incorreta de informações em arquivos digitais e sistemas; infração diversa da apurada nestes autos. Portanto, também não há falar-se em erro de capitulação legal tampouco em duplicidade de penalização.

42. Alega a recorrente ainda que, em razão do princípio da consunção, a fiscalização não poderia ter lavrados três autos de infração: i) atraso/falta de apresentação dos arquivos; ii) omissão/erro nos dados fornecidos; e iii) não atendimento à forma em que devem os arquivos serem apresentados.

43. Novamente não lhe assiste razão.

44. A despeito de os demais processos terem sido cancelados em razão da aplicação do princípio da consunção, entendo de forma diversa.

45. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.** Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase

ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente². (Grifo nosso)

46. Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente.

47. A meu ver, não há falar-se em consunção, porquanto, a Lei nº 8.218, de 1991, estabelece penalidades distintas e independentes para condutas diversas. No caso destes autos, a fiscalização apurou não apresentação de arquivos e entrega em atraso; entretanto, a penalidade aplicada referiu-se somente à última infração.

48. Em relação aos demais lançamentos a matéria já foi julgada por este Carf, conforme elencado no tópico referente à preliminar de prevenção.

Retroatividade benigna

49. Postula a recorrente a aplicação da retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, ao argumento de que as penalidades impostas pelo art. 12, da Lei nº 8.218, de 1991 teriam sido revogadas tacitamente pelo artigo 57, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

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 “*peças 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)

² BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 2.158-35, de 2001) (Grifo nosso)

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

57. Após analisar a regra matriz dos referidos mandamentos legais, assentou que a multa prevista na Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012. Veja-se:

Parecer Normativo Cosit n.º 3, de 2013

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

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

4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP n.º 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 n.º 2158-35,**

de 2001. **Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei 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 **persona 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 n.º 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei n.º 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 n.º 2.158, de 1991, tanto na sua redação original quanto na redação atual, dada pela Lei n.º 12.783, de 2013, teve seu escopo alterado durante a vigência da Lei n.º 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 comprovem 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 n.º 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei n.º 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 da 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 n.º 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*”³. Veja-se:

Superveniência de uma terceira lei mais gravosa.

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,**

³ PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 905.

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 nº **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 nº 12.873/2013, no dia 24 de outubro de 2013, no caso de infração por falta de apresentação de dados armazenados em meio digital/magnético exigidos pela Secretaria da Receita Federal, em não havendo comprovação de que o sujeito passivo não cumpria o dever de escriturar tais dados, por força do disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional, a autoridade julgadora deverá aplicar a penalidade mais branda, que é a prevista na Lei nº 12.766/2012, e não a prevista no art.12 da Lei nº 8.218/91. (Acórdão Carf nº **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 nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 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.

Conclusão

68. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa aplicada para R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, conforme previsto no art. 57, inciso I, “b”, da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior