



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10860.721925/2013-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.954 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2015
Matéria IPI
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS
AUTOMOTORES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 31/12/2008

ARQUIVOS MAGNÉTICOS. EXAME. DECADÊNCIA.

O prazo para a Fazenda Pública fiscalizar os arquivos magnéticos é o prazo previsto no art. 173 do CTN, extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo.

MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O MPF- Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração.

MULTA REGULAMENTAR. ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS COM OMISSÕES E/OU INCORREÇÕES. FATO GERADOR ANTERIOR À 24/10/2013. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 57, III DA MP 2.158-35/2001, EM ATENDIMENTO A RETROATIVIDADE BENÍGNA DO ART. 106 DO CTN. PARECER RFB Nº 3/2013. PARECER COSIT Nº 3/2015.

Comprovado que o contribuinte possuía escrituração digital para o ano de 2008, mas apresentou a escrituração com omissões e/ou incorreções, deve-se

aplicar a penalidade prescrita no art.57, III, da art. 57, III, da MP nº 2.158-35, com a redação da Lei nº 12.766/2012.

A multa prevista para a apresentação de arquivos digitais com erros e/ou inconsistências para os fatos geradores até a data de 24/10/2013 é aquela prevista no art. 57, III, da MP nº 2.158-35, com a redação da Lei nº 12.766/2012 por ser menos gravosa que a multa aplicada com base no art. 12, II, da Lei nº 8.218/91.

Esta posição consta do item 4.4 do Parecer RFB nº 3/2013, com aplicação da retroatividade benigna, prevista no art. 106 do CTN.

Posição confirmada no item 6 do Parecer COSIT nº 3/2015.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário. Fez sustentação oral pela Recorrente, o advogado Douglas Guidini, OAB/SP nº 202535.

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

Winderley Moraes Pereira - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Mércia Helena Trajano Damorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Winderley Moraes Pereira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Tatiana Josefovicz Belisario.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

"Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 03/05, lavrado em 12/12/2013, com ciência da contribuinte em 13/12/2013, totalizando o crédito tributário de R\$ 58.815.102,22.

Segundo a descrição dos fatos de fl. 05 e o relatório fiscal de fls. 08/26 foi infligida a multa regulamentar de que tratam os artigos 11 e 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e o art. 504, inciso II, do

RIPI/2002, pela prestação incorreta, em arquivos magnéticos (art. 318), de informações solicitadas: 5% sobre o valor da operação informada incorretamente, limitada a multa a 1% do montante da receita bruta no período.

A fiscalização relata que no curso da fiscalização das obrigações relativas ao IPI, a contribuinte foi intimada a disponibilizar os arquivos digitais referentes ao ano de 2008.

Várias intimações fiscais foram expedidas ao longo do procedimento.

Após prorrogação de prazo pleiteado e concedido, e de apresentação de arquivos para os quais a fiscalização reintimou a contribuinte a apresentar novos arquivos por inconsistências e erros encontrados, a contribuinte apresentou em 30/08/2012, arquivo magnético, o qual ainda apresentou erros e incorreções:

- os valores dos créditos de IPI constantes dos arquivos não conferem com os valores escriturados no Livro Registro de Apuração de IPI;*

- erros no campo da “Classificação Fiscal da Mercadoria”, que traziam uma enormidade de registros (entradas/saídas) indicando uma única classificação – 8703.21.00 correspondendo a automóveis de passageiros de cilindrada não superior a 1.000 cm³;*

- foram constatados erros nos campos “Quantidade”, “Valor Unitário” e “Valor do item”;*

- erros e omissões na Tabela de Mercadorias/Serviços no campo “Códigos de Mercadorias”;*

- erros e omissões nos campos “Unidade”, “Descrição da Mercadoria” e “Descrição Complementar”.*

Como a aplicação da multa calculada sobre 5% do valor das operações informadas incorretamente ultrapassaria o limite legal, foi calculada a multa com base em 1% da receita bruta da contribuinte no ano de 2008.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 10041/10081, alegando, em síntese, que:

- o auto de infração é nulo porque não havia Mandado de Procedimento Fiscal – MPF específico para a avaliação da regularidade dos arquivos digitais; a atribuição dada à fiscalização estava restrita à revisão da regular apuração e recolhimento do IPI;*

- as operações escrituradas pela impugnante até cinco anos antes da intimação da exação não poderiam ter sido objeto de avaliação e lançamento por meio de autuação promovida em 13/12/2013, haja vista o transcurso do prazo decadencial;*

- a exigência é improcedente porque não foi concedido o prazo de 45 dias para disponibilização dos arquivos digitais estabelecido pela Lei nº 12.766/2012;*

- em razão de a sanção prevista no inciso II ser passível de aplicação somente após o Fisco identificar as transações omitidas ou incorretamente registradas e conceder prazo ao sujeito passivo para que as apresente corretamente, a inobservância do rito pela fiscalização enseja a declaração de insubsistência da exigência;*

- estava dispensada de preencher o arquivo relacionado aos créditos de IPI por ter transmitido ao fisco a sua Escrituração*

Contábil Digital – ECD, conforme consta no art. 6º das INs SRF nº 787/2007 e nº 1.420/2013;

- não é possível a imputação de sanção por erro no preenchimento do campo “Unidade” do arquivo de notas fiscais de entrada e saída, pois a alimentação do campo é opcional, tanto assim que a ausência de seu preenchimento não impediu a validação do arquivo no sistema de dados da Receita Federal;
- eventual imprecisão na indicação dos campos “Código de Mercadoria /Serviço”, “Código da Mercadoria/Produto/Insumo/Serviço”, “Descrição” e “Descrição Complementar” não impediu o Fisco de auditar as operações objeto das notas fiscais que enumerou.”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de manteve integralmente o lançamento. A decisão foi assim ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 31/12/2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ARQUIVOS MAGNÉTICOS.

O Mandado de Procedimento Fiscal que determina a fiscalização das obrigações relativas ao IPI, abrange a verificação da regularidade dos arquivos magnéticos.

ARQUIVOS MAGNÉTICOS. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para a manutenção e disponibilização de arquivos magnéticos é o prazo previsto no art. 173 do CTN, de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ARQUIVOS MAGNÉTICOS APRESENTADOS COM INCORREÇÕES.

Constatada a incorreção nas informações constantes nos arquivos magnéticos disponibilizados à fiscalização, é cabível a aplicação da multa prevista no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Cientificada, a empresa interpôs recurso voluntário, repisando as alegações já apresentadas na impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

A matéria que se discute nos autos diz respeito a exigência da multa por apresentação dos arquivos digitais com erros e inconsistências. A matéria sofreu diversas alterações normativas no decorrer do tempo o que gerou dúvidas quanto a aplicação da penalidade, ensejando a emissão de parecer normativo da Receita Federal para dirimir dúvidas quanto aos diplomas normativos a serem utilizados quando da existência de infrações ligadas a apresentação de arquivos digitais. Tais pontos serão abordados durante este voto quando for tratar especificamente do mérito da exigência, entretanto, considerando a existência de questões preliminares suscitadas na impugnação e reapresentadas no recurso voluntário, estas questões serão abordadas antes de adentrarmos ao mérito da exigência fiscal.

A primeira preliminar suscitada no recurso diz respeito a decadência para exigência do lançamento.

A análise do prazo decadencial necessita de duas definições claras quanto a obrigação tributária, inicialmente definir qual a data do fato gerador e posteriormente o momento em que se inicia o prazo para que seja formalizado o lançamento tributário.

O lançamento controlado no presente processo, diz respeito a multa por apresentação com erros de arquivos digitais. Tal exigência se revela como uma obrigação acessória, pois trata de obrigação tributária a cargo do contribuinte, mas que não se revela em exigência de tributos.

A obrigação de manter a escrituração digital dos seus registros fiscais e contábeis cumpre ao contribuinte esta prevista na legislação referente a escrituração e se assemelha à exigência para a escrituração padrão de registros comerciais e fiscais, portanto, possíveis irregularidades quanto a escrituração digital ocorrem no momento em que o contribuinte trona-se obrigado a registra tais informações.

Com estas premissas, o fato gerado que enseja a exigência é o momento em que ocorreram os fatos referentes a escrituração digital. No caso em análise nos autos os arquivos digitais em que a Fiscalização identificou irregularidades referem-se ao ano-calendário de 2008 e portanto, este é o fato gerador da irregularidade.

Considerando que trata-se de exigência de cumprimento de obrigação acessória, não há que se falar em recolhimento de tributos e somente pode ser aplicado as definições do art. 173, I do CTN para o termo inicial da contagem do prazo decadencial. No caso em tela, a data inicial é 01/01/2009, encerrando-se o prazo decadencial em 31/12/2013. O lançamento foi lavrado em 12/12/2013 com ciência em 13/12/2013, portanto não procede a alegação da decadência do lançamento.

O contribuinte alega a seguir, ainda em sede preliminar, a ausência de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

Não vislumbro assistir razão as alegações do Recurso. O Mandato de Procedimento Fiscal foi instituído pelo Receita Federal como um instrumento administrativo e não possui o condão de servir de limitador do trabalho fiscal. O conhecimento das atividades envolvidas na fiscalização é feito por meio de Intimações e outros documentos com a ciência do fiscalizado.

No mesmo entendimento ora exposto, caminha o voto do e. conselheiro Walber José da Silva, emitido no Acórdão nº 3302.00.60 da Terceira Seção do CARF, que peço vênica para incluir e fazer parte da minhas razões de decidir.

“O MPF foi disciplinado pela Portaria SRF 1.265/1999, com as alterações incluídas pelas Portarias SRF nº 1.614/2000, nº 407/2001, nº 1.020/2001, compilada na Portaria nº 3.007/2001 e, atualmente, na Portaria SRF nº 6.087/2005.

O referido mandado consiste em uma ordem administrativa, emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal do Brasil para que seus auditores executem as atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

Sendo, portanto, o MPF um instrumento interno de planejamento e gerência das atividades de fiscalização, praticado por autoridade competente (Coordenador, Superintendente, Delegado ou Inspetor, conforme o caso) e dirigido ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Eventuais irregularidades verificadas no seu trâmite, ou mesmo na sua emissão ou prorrogação, não têm o condão de invalidar o auto de infração decorrente do procedimento fiscal relacionado, conforme determinação expressa do art. 16 da Portaria SRF 6.087/2005, abaixo reproduzido:

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso lido artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.

Cabe ressaltar, no que toca à ciência do MPF, que a necessidade de cientificar o contribuinte da existência do instrumento prende-se tão somente a questões relacionadas à segurança do sujeito passivo contra pseudo-ações fiscais que poderiam ocorrer. Assim, o contribuinte pode, por precaução, praticar as medidas que julgar pertinentes para sua segurança durante o procedimento de fiscalização, enquanto não lhe for apresentado o MPF correspondente.

Contudo, tratando-se os eventuais vícios relativos ao uso do MPF de meras irregularidades formais, sabe-se que estas, quando supríveis, não podem elidir a atividade regada e obrigatória do lançamento de ofício.

Nesse sentido, é importante reproduzir a Lei nº 9.784/1999, art. 55, que assim preconiza:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/01/2016 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 11/01/2016 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 19/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração". Por sua vez, o Decreto d- 70.235/1972, art. 60, é redigido nos seguintes termos:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

É imprescindível destacar que o regramento acerca do Mandado de Procedimento Fiscal não se sobrepõe à atividade vinculada e obrigatória a que.. estão submetidos os agentes tributários. A obrigatoriedade do lançamento tributário, sob pena de responsabilidade funcional, constatada irregularidade cometida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, deflui do Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142, §único, conforme transcrição a seguir.

"Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

"Art.142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, (...)Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

Ainda no que diz respeito ao MPF, ressalte-se que tem se sedimentado nos extintos Conselhos de Contribuintes, entendimento no mesmo sentido, isto é, sendo o MPF instrumento de mero controle administrativo, eventuais irregularidades em sua emissão ou utilização não têm o condão de macular o auto de infração. Citam-se as seguintes ementas extraídas do repertório daquele tribunal:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária.

Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade.

Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não têm o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos

ditames do art. 142 do CTN. (Ac. 1º CC nº107-06820, sessão de 16/10/2002, Relator Luiz Martins Valero)

NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. (Ac. 1º CC nº 108-07079, Sessão de 22/08/2002, Relator Luiz Alberto Cava Maceira)

MPF - O Mandado de Procedimento Fiscal, é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade dos procedimentos fiscais as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento. (Ac. nº 105-14070, Sessão de 19/03/2003, Relator Nilton Pess)

PRELIMINAR - NULIDADE - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário (Ac. nº106-12941, Sessão de 16/10/2002, Relator Luiz Antonio de Paula).

NORMAS PROCESSUAIS - VÍCIO A ENSEJAR A DECRETAÇÃO DA NULIDADE DO LANÇAMENTO - O vencimento do prazo do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não se constitui hipótese legal de nulidade do lançamento. Recurso de ofício provido, determinando que, ultrapassada a preliminar de nulidade do lançamento, deve a autoridade julgadora a quo continuar o julgamento do mesmo quanto ao seu mérito (Ac. nº 201-76449, Sessão 19/09/2002, Relator Gilberto Cassui)”

Por fim, a Recorrente alega em sede preliminar a ausência de intimação da Recorrente para prestar informações sobre os erros identificados nos arquivos magnéticos.

Também para esta matéria não vislumbro assistir razão as alegações do recurso. O auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram à lavratura do auto de infração.

A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou impugnação que foi apreciado em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento da autoridade a quo, interpôs recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas pela primeira instância, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto quanto ao lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Afastada as questões preliminares, passemos as razões de mérito.

Mérito

Inicialmente, a Recorrente alega não estar obrigada a prestar informações em arquivos digitais, pois a transmissão da Escrituração Contábil Digital - ECD afastaria a exigência prevista na IN 86/2001, e ainda, que erros no preenchimento do campo "Unidade" e eventual imprecisão na indicação dos campos nos arquivos não impediria que a Fiscalização realizasse os trabalhos de auditoria.

Não procede os argumentos do recurso. As empresas que utilizam a ECD estão desobrigadas de enviar os Livros Diário e Razão e os Balancetes Diários. As informações referentes ao IPI não constam deste rol, conforme pode ser verificado nos arts. 2º e 6º da IN SRF nº 787/2007, transcritos abaixo, com a redação vigente na data do fato gerador.

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

I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;

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

...

Art. 6º A apresentação dos livros digitais, nos termos desta Instrução Normativa, supre, em relação aos arquivos correspondentes, a exigência contida na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e na Instrução Normativa MPS/SRP nº 12, de 20 de junho de 2006.

Quanto a alegação que os erros no preenchimento dos arquivos magnéticos permitiriam que a Fiscalização realiza-se os trabalhos de auditoria. Também para esta alegação não assiste razão à Recorrente. As dificuldades ao trabalho fiscal foram relatadas pela Fiscalização e mesmo que assim, não fosse entendido, a aplicação da penalidade é prevista para a situação em que arquivos digitais são entregues com omissões e/ou incorreções, não existindo nenhuma exclusão da penalidade em razão do prejuízo que as omissões e incorreções possam ocasionar as auditorias fiscais.

Por fim, resta para apreciação o base legal para a exigência da penalidade, que originalmente consta do Auto de Infração, como lastreada no art. 12, II da Lei nº 8.218/91.

Conforme já citado no início deste voto, a legislação que rege a matéria, sofreu diversas alterações no decorrer do tempo que serão detalhadas a seguir:

Inicialmente a exigência para a apresentação de arquivos digitais e a multa por falta ou erro na apresentação dos arquivos foi prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991.

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, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

§ 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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 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 nº 2.158-35, de 2001)

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

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)(grifo nosso)

As penalidades por falta de apresentação de arquivos digitais sofreu significativa alteração com a edição da Lei nº 12.766/2012, que alterou o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 e posteriormente com a edição da Lei nº 12.873/2013, que promoveu nova alteração no art 57 da MP 2.158-35/2001. Este artigo tratava de penalidades aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias e não tratava até o advindo destas alterações, penalidades por problemas na apresentação de arquivos em meio magnético.

Entretanto, com as alterações promovidas pelo Lei nº 12.766/2012 foram incluídos penalidades a serem aplicadas em razão da não apresentação da escrituração digital. Assim, ficou a redação do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, com o histórico das alterações.

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

~~II - por não 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 15 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)~~

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

~~III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)~~

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento). (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

~~§ 3º A multa prevista no inciso I será reduzida à metade, quando a declaração, demonstrativo ou escrituração digital for~~

~~apresentado após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)~~

§ 3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício. (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea a do inciso I, no inciso II e na alínea b do inciso III. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013)

Com as alterações promovidas na legislação durante o período em que foi vigente a Lei nº 12.766/2012, existiam para o mesmo fato, duas penalidades referentes a entrega de arquivos digitais. A multa prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/91 e a multa prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35. A Receita Federal elucidando a questão editou o Parecer RFB nº 3/2013 discorrendo sobre quais situações se aplicavam a cada uma das normas. Transcrevo abaixo trecho do referido parecer que contempla a matéria tratada no presente processo.

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

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

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

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

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

4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. A simples não apresentação de documentos sem a comprovação de que faltou a escrituração não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral de que trata o novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei nº 12.766, de 2012, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

4.7. Caso tais arquivos não sejam apresentados pela pessoa jurídica na forma que deveriam ser feitos, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei nº 12.766, de 2012, aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Isso porque é uma conduta cuja sanção não se encontra na multa da Lei nº 12.766, de 2012, mas na do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Esse último dispositivo continua em vigência e deve ser aplicado quando não haja divergência com a nova lei.

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

Segundo o Parecer RFB nº3/2013, no seu item 4.4, a penalidade por não entrega de arquivo digital a ser utilizada, quanto a empresa possui a escrituração, mas apresenta à Receita Federal, com erros ou inconsistências é aquela prevista na Lei nº 12.766/2012, que alterou o art. 57 da Lei nº 2.158-35/2001.

De outro giro, para as empresas que não mantêm a disposição da Receita Federal os seus arquivos deverá ser aplicado as penalidades previstas na Lei nº 8.218/91.

A multa aplicada no presente lançamento refere-se a multa por informação omitida ou cuja informação solicitada tenha sido prestada incorretamente, ou seja, existe a escrituração digital, entretanto, as informações foram apresentadas com omissões e/ou incorreções, implicando assim, na aplicação da penalidade prevista no art. 57, III da Lei nº 2.158-35/2001.

Entretanto, a questão não fica resolvida com o Parecer RFB nº 3/2013, faz-se necessário analisar os efeitos da mudança na legislação realizada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013.

O estudo do arcabouço normativo que trata da matéria apresenta três períodos claramente determinados. O primeiro a partir da definição da multa por não apresentação ou apresentação com erro de arquivo digital prevista na Lei nº 8.218/91 até a edição da Lei nº 12.766/2012. A partir deste momento tem início o segundo período até a edição da Lei nº 12.873/2013 e por fim, o terceiro período a partir da vigência deste novo diploma legal até o momento atual.

O fato gerador da penalidade aplicada no presente lançamento ocorreu em 31/12/2008, conforme consta do Auto de Infração (fl. 5), data anterior às alterações na legislação. O lançamento fiscal foi lavrado em 12/12/2013, data posterior a todas as alterações da legislação.

Diante dos fatos, resta definir qual a implicação das alterações normativas e qual a legislação a ser aplicada ao caso em tela.

A Receita Federal enfrentou a matéria no Parecer Cosit nº 3, de 28 de agosto de 2015. Onde foram discutidas as questões aqui colocadas, especificamente as penalidades referentes a escrituração digital. Transcrevo abaixo trecho do Parecer que esclarece a penalidade a ser aplicada para os fatos geradores anteriores a edição da Lei nº 12.766/2012.

"6. Dessa forma, sem prejuízo da aplicação do entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, com observância do princípio "tempus regit actum" (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - Lindb), e sem olvidar a aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, devem ser feitas as seguintes considerações em decorrência da nova redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, tendo-se em vista, ainda, a atualização de várias normas infralegais já adotadas pela Receita Federal do Brasil, em consonância com esta mais recente alteração legal:

a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013, retomou o escopo genérico de sua redação originária, e não contém mais, em seu aspecto material, as infrações relativas à não apresentação de "declaração, demonstrativo ou escrituração digital";

b) O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, e não mais se encontra limitado pelo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, de modo a abarcar, novamente (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital;

b.1) Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, em nenhum momento foram revogados e, portanto, mantiveram sua vigência mesmo no período de vigência da redação dada ao art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.766, de 2012 ? conforme item 4.8. do Parecer Normativo Nº 3, de 2013 ?, o que implica (observadas as considerações do contido nos itens 4.1. a 4.7. do Parecer Normativo nº 3, de 2013) a validade, em tese, dos lançamentos efetuados com esse suporte legal no referido período;

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

d) O prazo previsto no § 1º do art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, na redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, considerado derogado tacitamente para a apresentação de arquivo, demonstração ou escrituração digital ou para prestar esclarecimento sobre eles (na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, conforme alínea “g” do item 10 do Parecer Normativo nº 3, de 2013), não poderá ser invocado para essas mesmas situações, haja vista que a reprimendação há que ser expressa (art. 2º, § 3 da Lindb), o que incorreu, na espécie;

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

Conclusão

7. Em conclusão:

a) Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível;

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

A Posição do Parecer COSIT nº 3/2015 que se coaduna com o meu entendimento, caminha no sentido de manter as posições definidas no Parecer RFB nº 3/2013 para as infrações que tenham fato gerador até a data de 24/10/2013, quando foi editada a Lei nº 12.783/2013. Considerando que o fato gerador da multa controlada no presente processo é 31/12/2008, resta aplicável o item 4.4 do Parecer RFB nº 3/2013, com aplicação da retroatividade benigna, prevista no art. 106 do CTN, em razão da multa prevista no art. 57, III, da MP nº 2.158-35, com a redação da Lei nº 12.766/2012 ser menos gravosa que a multa aplicada com base no art. 12, II, da Lei nº 8.218/91.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para aplicar a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, afastando a aplicação da multa do art. 12, II da Lei nº 8.218/91 e aplicar a multa prevista no art. 57, III, da MP nº 2.158-35/2001, com a redação da Lei nº 12.766, de 0,2% (dois décimos por cento) sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega dos arquivos digitais.

Winderley Moraes Pereira