



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

Processo nº 10860.721978/2013-65
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-003.460 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2018
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente VALE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

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, 2009 e 2010, mas apresentou a escrituração com omissões e/ou incorreções, deve-se aplicar a penalidade prescrita no 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 de Ofício Negado e Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que dava integral provimento ao recurso voluntário e o Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, que negava provimento ao recurso voluntário. Acompanhou o julgamento o patrono Dr. Paulo Ayres Barreto, OAB/SP 80.600 e OAB/RJ 187.140, escritório Aires Barreto Advogados Associados.

Winderley Moraes Pereira - Presidente substituto e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, e Marcelo Giovani Vieira.

Relatório

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

A contribuinte acima identificada teve contra si lavrado o auto de infração relativo à cobrança de multa regulamentar, cuja infração está assim descrita (fl. 70):

0001 DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES OMISSÃO/ERRO NOS DADOS FORNECIDOS EM MEIO MAGNÉTICO

Apresentação de arquivos digitais referentes a operações efetuadas nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 com omissões e incorreções, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração, sujeitando-se à aplicação de multa regulamentar, equivalente a 5 (cinco) por cento sobre o valor da operação omitida ou cuja informação solicitada tenha sido prestada incorretamente, limitada a 1 (um) por cento da receita bruta do período nos termos do parágrafo único do artigo 12 da Lei 8.218 de 1991.

Foi constituído o crédito tributário no valor total de R\$ 1.146.668.845,52, sendo R\$ 344.454.755,81 relativos ao ano-calendário 2008, R\$ 273.123.171,73 quanto ao ano-calendário

2009 e R\$ 529.090.917,98 no que se refere ao ano de 2010 (fl. 71).

Consta no Termo de Constatação Fiscal (fl. 59):

No caso em questão, em que pese a empresa ter apresentado tanto os arquivos digitais exigidos para a transmissão dos pedidos de ressarcimento, como os solicitados na intimação fiscal, restou constatada a existência de omissões e incorreções de dados.

Entre as omissões e incorreções detectadas pela Fiscalização destacam-se a falta da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, que em nenhuma das operações de compra e venda de mercadorias foi mencionada, e a insuficiência na descrição de itens, que conforme especificações técnicas do ADE Cofis n.º 25, de 2010, deveriam especificar: marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e demais informações necessárias a clara identificação do produto ou do serviço (no caso de produtos seriados ou de produtos idênticos, que abrangem uma faixa de números de série, tais informações também deveriam constar obrigatoriamente na descrição).

Nesse mesmo termo (fls. 55 a 67) estão descritas detalhadamente as infrações, dele constando, ainda, os demonstrativos relativos à apuração efetuada.

A ciência quanto aos autos de infração ocorreu em 14 de novembro de 2013 (fl. 69).

Em 13 de dezembro de 2013, foi registrada a solicitação da juntada de documentos (termo à fl. 162), dentre os quais a impugnação que foi acostada às fls. 90 a 125, tendo sido nesta alegado, em apertada síntese, que:

a) o autuante fundamentou a multa nos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91, mas deve ser aplicada a retroatividade benigna, em face da Lei nº 12.766/12, que alterou o art. 57 da MP nº 2.158-35, nos termos do art. 106, inc. II, do Código Tributário Nacional (CTN);

b) “... em razão da impossibilidade de as multas atingirem patamares desarrazoados e exorbitantes - como no caso um tela - deve-se aplicar a multa somente tomando por base um dos períodos e não todos aqueles nos quais verificou-se supostamente o descumprimento da conduta imposita. Fazendo-se um paralelo com o direito penal, é como se estivéssemos diante de infração continuada e, portanto, sujeito a única pena em relação ao tema”, conforme jurisprudência administrativa colacionada, aplicando-se ao caso as prescrições do art. 112 do CTN;

c) “... quando as multas ultrapassarem a proporcionalidade e a razoabilidade, constantes do artigo 2º da Lei 9.784/99 como ocorreu no presente caso” a aplicação delas há de ser mitigada, coibida;

d) na análise dos pedidos de ressarcimento, que deram origem à fiscalização, foi afastada a necessidade de se considerar os códigos da NCM, conforme se vê no processo nº 16682.720412/2012-10 (relativo a pedido de ressarcimento de

Cofins do 3º trimestre de 2010) e reproduzido em todas as demais decisões;

e) nas notas fiscais analisadas nos pedidos de ressarcimento, os códigos NCM estavam nitidamente estampados, mas não foram utilizados pela autoridade fiscal que se baseou, para os cálculos, nos códigos CFOP e CST;

f) a autoridade fiscal baseou-se em universo ínfimo de amostras, no que tange ao segundo fundamento da multa que é a descrição insuficiente das mercadorias;

g) a mesma descrição insuficiente considerada como infração para fins de aplicação da multa serviu para a análise dos créditos requeridos, sendo que tanto nos processos de pedidos de ressarcimento, quanto neste de aplicação de multa, foi utilizada como base a mesma planilha;

h) "... não há que se falar em qualquer imposição de multa, pois a descrição dos itens promovidas pela Impugnante revela-se adequada para os fins aos quais se preordena tendo o fisco, uma vez mais, em prol de sua sanha impositiva, fundamentado sua pretensão punitiva em argumentos frágeis, contraditórios e paradoxais. Desta forma, impõe-se a anulação do auto de infração perpetrado uma vez que não obedece aos cânones basilares do processo administrativo veiculados pelo artigo 2º da Lei 9.784/99, notadamente: (i) a razoabilidade da conduta fiscal pois adota parâmetros diferentes para deferir parcialmente o crédito e lavrar o presente auto de infração: (ii), a segurança jurídica da Impugnante que está sujeita a observar condutas diametralmente opostas nas decisões que analisaram os créditos de PIS e COFINS requeridos e no auto de infração objeto desta impugnação; e (iii) a própria motivação dúbia e contraditória do auto de infração lavrado";

i) "O auto de infração lavrado contra a Impugnante também não respeita a proporcionalidade, cuja necessária observância encontra respaldo no artigo 2º da Lei 9.784/99;

j) o valor da multa aplicada é desproporcional em comparação com os valores dos créditos requeridos;

k) "... é clarividente a desproporção da multa imputada à Impugnante, não podendo, sob qualquer hipótese, prevalecer sua imputação, sendo imperiosa sua relevação";

l) a impugnante foi triplamente apenada em face dos seus pedidos de ressarcimentos: a multa deste processo, no percentual de 1% sobre a receita bruta; a multa de 50% sobre as compensações não homologadas, prevista na Lei nº 9.430/96, art. 74, § 15; e a multa de mora de 20% em face das cobranças dos débitos cujas compensações não foram homologadas;

m) impõe-se a nulidade da multa lançada em face da tripla apenação o que revela ser o lançamento desproporcional, descabido e desarrazoado.

Ao final, é requerido:

a) o acatamento da presente impugnação declarando-se a nulidade do auto de infração;

b) na hipótese de assim não se entender, o reconhecimento da retroatividade benigna, nos termos do artigo 106, II "c" do CTN para aplicação da conduta prevista no artigo 57, inciso III, da MP 2.158-35 com a redação dada pela Lei 12.766/12;

c) a caracterização de infração continuada e a consequente imputação da sanção tomando-se por base um único período (o primeiro requerido — 1º trimestre de 2008), tendo por base o

valor das operações realizadas no período, limitada a 1% da receita bruta do mesmo período, observando-se a retroatividade benigna constante do artigo 57, III, da Medida Provisória 2.158-35 com a redação 12.766/2012 (0,2% do faturamento incidente sobre a receita de venda de bens e serviços).

Requer-se, ainda, a produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a juntada de novos documentos.

Em 5 de junho de 2014, a contribuinte protocolou a petição e os documentos de fls. 170 a 192. Naquela, pleiteou a aplicação retroativa do art. 8º-A, § 2º, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, na redação da Lei nº 12.973/2014.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil deu parcial provimento a impugnação para reduzir o percentual da multa de 1% do valor das operações para 0,2% sobre essa mesma base de cálculo. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PRODUÇÃO DE PROVAS.

A manifestação de inconformidade deverá ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar.

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. OBSERVÂNCIA DE PRINCÍPIOS. LEGALIDADE, RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA.

Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador e, existente a norma, sua aplicação se impõe de forma objetiva, sem espaço para juízos discricionários por parte de quem a ela deve obediência.

ARQUIVOS DIGITAIS COM INEXATIDÕES E OMISSÕES. FALTA DE CÓDIGO NCM E DESCRIÇÃO INSUFICIENTE DAS MERCADORIAS.

O fato motivador da multa é a apresentação de arquivos digitais com inexatidões e omissões, o que se concretizou com a falta de código NCM e pela descrição insuficiente das mercadorias.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei intermediária, se mais benéfica, mesmo que não vigente à data do fato nem à data da lavratura do auto de infração ou do julgamento, é a que deve ser aplicada.

MULTA. INFRAÇÕES CIRCUNSCRITAS AO PERÍODO DE APURAÇÃO.

A multa deve incidir sobre as infrações de cada um dos períodos a que se referem os arquivos digitais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada, a empresa interpôs recurso voluntário, repisando as alegações já apresentadas na impugnação e a Delegacia de Julgamento o competente recurso de ofício, em razão do valor exonerado superar o limite legal de alçada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

Os recurso são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, serem conhecidos.

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.

Ofensa aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica.

As alegações de ofensa aos princípios constitucionais não são possíveis de apreciação por parte deste colegiado, em razão da sua incompetência para decidir sobre a constitucionalidade de lei tributária. Conforme a súmula CARF nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009.

“Súmula CARF nº 2

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

Infração continuada

Pede a Recorrente que a multa seja aplicada somente sobre o 1º Trimestre do ano de 2008 e não sobre a totalidade dos trimestres referentes aos anos de 2008, 2009 e 2010.

A matéria será enfrentada quando for analisada o mérito da exigência e a base de cálculo a ser utilizada para aplicação da penalidade a ser enfrentada em momento posterior deste voto.

Ausência de dano ao erário

A aplicação da penalidade é objetiva não existindo na sua tipificação a exigência da ocorrência de dano ao erário, portanto quanto a esta matéria não pode prosperar o recurso, visto que, a exigência da penalidade aplicada, independe da comprovação da existência de dano ao erário.

Redução da penalidade ao patamar de cinco milhões, nos termos previstos na Lei nº 12.973/2014

Ainda em sede preliminar a Recorrente pede a aplicação da multa no patamar máximo de cinco milhões, diante da restrição imposta pela Lei nº 12.973/2014, que incluiu o art 8º- A no Decreto nº 1.598/77.

“Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3º, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas:

I - equivalente a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento) relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro; e

II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.

§ 1º A multa de que trata o inciso I do caput será limitada em:

I - R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior tiverem auferido receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais);

II - R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem na hipótese de que trata o inciso I deste parágrafo.

§ 2º A multa de que trata o inciso I do caput será reduzida:

I - em 90% (noventa por cento), quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo;

II - em 75% (setenta e cinco por cento), quando o livro for apresentado em até 60 (sessenta) dias após o prazo;

III - à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e

IV - em 25% (vinte e cinco por cento), se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação.

§ 3o A multa de que trata o inciso II do caput:

I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e

II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

§ 4º Quando não houver lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social, no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizado o lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social do último período de apuração informado, atualizado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração.

§ 5º Sem prejuízo das penalidades previstas neste artigo, aplica-se o disposto no art. 47 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, à pessoa jurídica que não escriturar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8o da presente Lei de acordo com as disposições da legislação tributária.”

O Art. 8º A determina no seu inciso III, a aplicação máxima de cinco milhões para a penalidade, entretanto, consultando o caput do artigo, a limitação prevista é aplicada nos casos de não apresentação do Livro de apuração do Lucro Real, previsto no inciso I do caput do art. 8º, transcrito abaixo:

Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I - de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital, e no qual: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;

b) será transcrita a demonstração do lucro real e a apuração do Imposto sobre a Renda; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de

exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

Portanto, não se aplica a limitação pleiteada pela Recorrente ao presente caso, em razão da exigência não estar vinculada a apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real.

Afastada as questões preliminares, passemos as razões de mérito.

Da penalidade aplicada em razão de insuficiência de informações nos arquivos magnéticos apresentados à Fiscalização

Quanto ao mérito da exigência, a Recorrente afirma que a ausência do código da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM e da descrição incompleta das operações suscitadas pela Autoridade Fiscal para o lançamento da multa isolada não causaram prejuízo a fiscalização dos pedidos de Compensação e que a Fiscalização na auditoria dos processos referentes ao pedido de compensação entendeu por bem realizar a fiscalização considerando certas premissas na análise das operações que poderiam ser supridas em razão da ausência da NCM e da insuficiência da descrição, entretanto, a decisão da Fiscalização foi por negar o direito creditório da Recorrente para as operações que entendeu não estarem corretamente descritas ou comprovadas, portanto, a existência de omissões/incorrekções nos registros digitais da Recorrente foram considerados na não homologação dos créditos pleiteados pela Recorrente.

A discussão no presente processo, em que pese a Fiscalização ter sua origem em pedidos de compensação de créditos de PIS e COFINS, foi lavrada contra a Recorrente em razão de fato distinto da fiscalização dos pedidos de compensação que tiveram seus procedimentos realizados em outros Processo Administrativos, a presente autuação cinge-se a aplicação da penalidade prevista no art. 12, II da Lei nº 8.218/91 e não guarda relação direta com a análise dos pedidos de compensação, portanto, entendo que os procedimentos adotados nas auditorias dos pedidos de compensação não interferem na discussão do presente lançamento no que concerne a verificar a existência de omissões e incorrekções na apresentação dos arquivos magnéticos.

Partindo desta premissa é necessário esclarecer que a Recorrente apresentou seus arquivos magnéticos. Posteriormente, sendo identificado que os arquivos estavam com erros e omissões, a Recorrente foi intimada a apresentar os arquivos magnéticos, que foram novamente entregues com as mesmas inconsistência já identificadas pela Auditoria da RFB. O trabalho realizado pela Auditoria Fiscal, consta descrito em detalhes no Termo de Verificação Fiscal.

O procedimento fiscal relativo ao MPF em epígrafe tinha por escopo, tanto verificar o cumprimento da legislação das Contribuições Sociais mencionadas, como instruir e analisar os referidos Pedidos de Ressarcimento. Para possibilitar tais

objetivos, esta fiscalização acessou os arquivos digitais transmitidos pela empresa para embasar os ressarcimentos pleiteados.

A auditoria verificou no momento do processamento dos referidos dados eletrônicos que a interessada apresentou vários arquivos com campos em branco e/ou com informações insuficientes e codificadas. Para contornar o problema, durante o procedimento fiscal, foi elaborado o Termo de Intimação III (fls. 04/06) solicitando da VALE S/A "a apresentação de arquivos digitais referentes aos registros contábeis, documentos fiscais e auxiliares (conforme o leiaute definido no ADE-Cofis nº 15, de 2001, com as alterações introduzidas pelo ADE-Cofins 25, de 2010)".

Em decorrência da solicitação fiscal, em 26/09/2012 e em 05/10/2012, a empresa apresentou os arquivos requeridos em mídia digital (fls. 07/29).

Os arquivos digitais apresentados em resposta ao Termo de Intimação III também continham ausência e deficiências.

Observando as omissões e incorreções apresentadas pela Fiscalização, a Recorrente não refuta a ausência dos códigos de NCM nos arquivos magnéticos. Quanto a descrição incompleta dos itens, alega que as descrições permitem a correta identificação dos bens e produtos.

Quanto a ausência dos códigos NCM a situação é confirmada pela Recorrente, neste ponto não merece mais discussões. Quanto as descrições é necessário verificar que nas amostras utilizadas pela Fiscalização, foram selecionados os valores mais relevantes, conforme consta da tabela elaborada a fls. 7 a 10 do Termo de Verificação Fiscal. Observando a lista de bens e produtos selecionados pela fiscalização é possível identificar diversos produtos com valores expressivos, que trazem descrições sucintas ou mesmo genéricas, como por exemplo, o item mangueira, que mostra operações no valor de R\$ 17.946.827,98, sem ao menos detalhar quais seriam os tipos de mangueira, classificação fiscal, ou qualquer outra descrição que pudesse permitir a verificação da fiscalização. Em diversos outros itens, com valores significativos, a descrição é sumária, impedindo a correta identificação das mercadorias e serviços e configurando a omissão das informações nos termos identificado pela Fiscalização da Receita Federal, portanto, entendo, que a ausência da identificação da NCM para os produtos e também as descrições sumárias com operações de elevado montante configuram a penalidade prevista no art. 12, II da Lei nº 8.218/91.

Das alterações na legislação que trata das penalidades por descumprimento das regras para apresentação de arquivos magnéticos

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 45 (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 repristinação há que ser expressa (art. 2º, § 3 da Lindb), o que inocorreu, na espécie;

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

Conclusão

7. Em conclusão:

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

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

Da penalidade aplicada e do Recurso de Ofício

A decisão da primeira instância deu parcial provimento a impugnação, reduzindo a penalidade a aplicação do percentual de 0,2 % da base de cálculo apurada pela Fiscalização referentes ao faturamento anual dos anos de 2008, 2009 e 2010.

Concordo plenamente com a decisão de piso quanto a aplicação da penalidade. Entretanto, é necessário verificar a base de cálculo a ser considerada para aplicação do percentual de 0,2%%. O inciso III, do art. 57, da MP nº 2.158-35/2001 traz a seguinte redação.

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)(grifo nosso)

A base de cálculo a ser considerada para aplicação do percentual de 0,02% sobre o faturamento do mês anterior a entrega dos arquivos magnéticos, em que pese a exigência abarcar as operações referentes aos anos de 2008, 2009 e 2010, entendo, que a base de cálculo deva seguir a previsão legal e utilizar o faturamento do mês anterior à entrega dos arquivos magnéticos, lembrando que os arquivos foram entregues em conjunto, em obediência ao Termo de Intimação da Fiscalização e a multa tem origem na auditoria destes arquivos entregues uma única vez pela Recorrente e não sobre auditoria de declarações que deveriam ser entregues mensalmente. Assim, entendo que a penalidade deva ser aplicada uma única vez, tendo como base de cálculo, o faturamento do mês anterior a entrega dos arquivos magnéticos, objeto das intimações da Auditoria da Receita Federal.

Conclusão

Diante do exposto voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a penalidade ao percentual de 0,2% sobre o faturamento do mês anterior à entrega dos arquivos digitais.

Winderley Moraes Pereira



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por WINDERLEY MORAIS PEREIRA em 29/03/2018 15:07:00.

Documento autenticado digitalmente por WINDERLEY MORAIS PEREIRA em 29/03/2018.

Documento assinado digitalmente por: WINDERLEY MORAIS PEREIRA em 29/03/2018.

Esta cópia / impressão foi realizada por VALERIA JOSE VIEIRA DA COSTA em 20/06/2018.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP20.0618.15502.DEA7

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:
C0F3FF327ECD62C2D78C7D55AA78675F7CA29A648ED275FA91115DE6AAEC3BD0