



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720321/2017-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.275 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrente PLATLOG IMPORTAÇÃO, LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2014

MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE AUTUAÇÃO.

Não há nulidade da autuação, quando a fiscalização, com base em MPF emitido para verificar a regularidade da apuração e recolhimento de determinado tributo, identifica e constitui penalidade por eventuais falhas nas obrigações acessórias cumpridas pelo contribuinte.

MULTA REGULAMENTAR. ARTIGO 57, INCISO III, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº2.158-35/2001. OMISSÃO. INTIMAÇÃO PRÉVIA. ECD E FCONT.

Não há que se falar em aplicação da multa estabelecida para apresentação de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas, prevista no inciso III do artigo 57 da MP nº2.158-35/2001, quando o contribuinte, devidamente intimado, sanar, nos prazos estipulados nas intimações expedidas, os vícios apontados pela fiscalização.

MULTA PREVISTA NO ARTIGO 8º-A, INCISO II, DO DECRETO-LEI 1.598 DE 26/12/1977. ECF.

Nas obrigações acessórias reguladas pela Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013, em especial a ECF, o contribuinte ficará sujeito à penalidade prevista no Artigo 8º-A, inciso II do Decreto nº 1.598/77, caso sejam identificadas inexatidões, incorreções ou omissões nas declarações apresentadas.

Caso os vícios sejam sanados no curso da fiscalização, a penalidade deverá ser reduzida em 50%, como determina o comando do inciso II, do § 3º, do Artigo 8º-A do Decreto nº 1.598/77.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto à aplicação da multa aplicada em face de omissões na apresentação dos arquivos ECD e FCONT, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que lhe negaram provimento neste ponto. Acordam, ainda, por

unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à multa pela entrega de ECF com informações omitidas.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Ausente o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, substituído pelo conselheiro Marcelo José Luz de Macedo.

Relatório

Trata-se o presente de processo administrativo de Auto de Infração lavrado em face do contribuinte PLATLOG IMPORTAÇÃO, LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA., ora Recorrente, através do qual foi aplicada, pela fiscalização, multa regulamentar no valor originário de R\$85.226.314,50, sob o fundamento de que houve a apresentação de escrituração digital, arquivos ou sistemas com informações inexatas, incompletas ou omitidas, relativas ao exercício 2015 (ano-calendário 2014). Os arquivos supostamente apresentados em sentido contrário ao que determina a legislação foram a ECD, a ECF e o FCONT.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal de fls. 527 a 535, em 03/02/2017, ao iniciar fiscalização junto ao contribuinte, o agente fiscal solicitou documentos societários da entidade e informou que “*acessaria arquivos SPED CONTABIL e FCONT*”.

Contudo, em seguida, constatou-se que nos arquivos ECD - Escrituração Contábil Digital e ECF - Escrituração Contábil Fiscal do SPED do contribuinte constavam apenas “*três lançamentos a débito e três a crédito*”, sendo o Recorrente “*intimado a explicar por escrito os fatos relatados e a situação da contabilidade da empresa, e a agendar reunião com a fiscalização para explicar pessoalmente os fatos, a situação da contabilidade e eventual substituição dos arquivos do SPED*”.

Em manifestação apresentada à fiscalização, o Recorrente deixou claro que os arquivos digitais foram apresentados apenas com as suas informações cadastrais. Veja-se o que constou daquele Termo, *in verbis*:

Em 09/03/2017 o contribuinte apresentou manifestação onde informa que “entregou a ECD – Escrituração Contábil Digital e a ECF – Escrituração Fiscal do SPED basicamente apenas com suas informações cadastrais devido ao fato de, no mencionado exercício, já ser considerada empresa de grande porte, diante de seu elevado faturamento anual. Desta forma, para que fosse possível a transmissão das mencionadas obrigações acessórias, necessitava ter seu balanço devidamente auditado”. **Entretanto, a empresa “estava passando por grandes dificuldades financeiras, o que perdurou por alguns anos, e, por esse motivo, não tinha condições financeiras para contratar empresa de auditoria para realizar a necessária auditoria”**. Informou que “apesar de não ter conseguido transferir os arquivos, a requerente possui sua contabilidade devidamente registrada”. Apresentou CD com a ECD referente ao ano calendário de 2014. Informou que havia contratado empresa de auditoria recentemente, com trabalho em andamento, e que ao final entregaria balanço auditado e transmissão das obrigações

acessórias. Na mesma data foi cientificado pessoalmente do Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal n.º 0003, sendo informado da prorrogação de prazo para atendimento ao termo de início. (destacou-se)

E os atos que se sucederam, conforme relato do próprio agente autuante, é que o contribuinte retificou os arquivos no curso da fiscalização, apresentando os recibos de transmissão dos arquivos digitais nas seguintes datas:

- 03/07/2017: apresentação do recibo de transmissão da ECD;
- 26/07/2017: apresentação do recibo de transmissão da ECF;
- 22/08/2017: apresentação do recibo de transmissão da FCONT;

Ao fazer a análise das informações constantes naquelas escriturações digitais, já retificadas, a fiscalização solicitou alguns esclarecimentos e documentos, mas, pelo o que se denota do Termo de Verificação Fiscal, antes do vencimento do prazo concedido ao contribuinte, foi formalizada a dispensa para o atendimento das intimações, uma vez que a fiscalização conseguiu acessar as informações solicitadas nos arquivos digitais.

Contudo, mesmo tendo sido retificadas as informações prestadas – via ECD, ECF e FCONT – a fiscalização entendeu que houve, por parte do contribuinte, o cometimento de 03 infrações distintas, relativas ao descumprimento de obrigações acessórias, o que ensejou na aplicação de multa regulamentar.

As infrações constatadas pela fiscalização foram as seguintes:

- (i) apresentação da **ECD** com incorreções ou omissões, sendo aplicada multa prevista no artigo 57, inciso III, alínea a), da Medida Provisória n.º 2.158-35 (com redação, dada pela Lei n.º 12.873, de 2013);
- (ii) apresentação da **FCONT** com incorreções ou omissões, sendo aplicada multa prevista no artigo 57, inciso III, alínea a), da Medida Provisória n.º 2.158-35 (com redação, dada pela Lei n.º 12.873, de 2013);
- (iii) apresentação da **ECF** com incorreções ou omissões, sendo aplicada multa prevista no artigo 8º-A, inciso II, § 3º, inciso II e §4º, do Decreto-Lei 1.598 de 26/12/1977 (com redação dada pela Lei n.º 12.873/13 de 13/05/2014). Neste caso, houve redução da multa aplicada, com base no que dispõe o §3º, II, do artigo 8º-A, do Decreto-Lei 1.598/77.

Não concordando com a aplicação da penalidade, o Recorrente apresentou Impugnação Administrativa, na qual alegou, em síntese (resumo constante na própria Impugnação):

2.1. Nulidade. Inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF específico. Preliminarmente, não houve a concessão de MPF para avaliar a regularidade do preenchimento e transmissão dos arquivos digitais da IMPUGNANTE. A atribuição dada à Fiscalização estava restrita à revisão da regular apuração e recolhimento do IRPJ (e este era possível de ser feito, uma vez que a IMPUGNANTE apresentou durante a auditoria os documentos relacionados à apuração dos lucros contábil e tributário). A avaliação da regularidade dos preenchimento e transmissão dos arquivos digitais foi feita espontaneamente pela Fiscalização sem ter sido autorizada para tanto, configurando desvio de finalidade no exercício da função pública.

2.2. Inexistência dos pressupostos de fato para a imposição das penalidades relativamente à ECD e à FCONT. Ambas foram refeitas atendendo à solicitação fiscal. A sanção prevista na alínea “a” do inciso III do artigo 57 da MP 2.158-35/2001,

fundamento legal para as multas impostas relativamente à ECD e à FCONT, é passível de aplicação somente se, após o Fisco identificar as transações omitidas ou incorretamente registradas e determinar que o sujeito passivo as apresente corretamente, ainda assim o particular descumpra a obrigação. No caso, a Fiscalização identificou que os arquivos originais estavam preenchidos apenas com os dados cadastrais, pediu explicações que justificassem referido comportamento, intimou a IMPUGNANTE para que os rerepresentasse corretamente e esta o fez. Logo, os arquivos não restaram preenchidos e enviados incorretamente, mas, ao inverso, tiveram suas falhas sanadas a pedido da Fiscalização. Como consequência, as alegadas omissões foram superadas, de modo que a situação de fato para a imposição de penalidade por declaração incompleta não mais subsistia quando do lançamento, impedindo assim a imposição de multa relacionada a tal situação, na esteira da SCI 20/2012.

2.3. Contrariamente à conclusão que constou da autuação, ECD e FCONT foram corrigidas e rerepresentadas. O fato foi reconhecido pela própria Fiscalização. Depois de explicar as razões pelas quais os arquivos digitais originais estavam incorretos, a IMPUGNANTE os retificou, substituindo-os por arquivos com todas as informações exigidas (primeiro os entregou em CD e posteriormente os transmitiu, cf. documentação existente nos autos). A Fiscalização reconheceu que assim se deu ao afirmar no TVF que os acessou depois de retificados (p. 3). Dessa forma, a conclusão por impor multa por omissão de informações configura conduta contraditória com a própria descrição dos fatos que afirmou terem ocorrido.

2.4. Demonstração de correção dos erros nos arquivos ECD e FCONT a partir do reconhecimento da entrega da ECF sem omissões. A elaboração da ECF só é possível após o preenchimento e entrega da ECD e da FCONT. Isso porque, tratando-se de lucro real, como no caso, o IRPJ e a CSLL, em 2014, só eram passíveis de serem calculados após serem determinados o lucro líquido (espelhado na ECD) e realizados os ajustes em função das diferenças de critérios contábeis antes e após a entrada em vigor da Lei 11.638/2007 (objeto da FCONT). Como no caso concreto a Fiscalização reconheceu que a ECF foi alterada no curso da auditoria, isso significa, por extensão, que previamente à sua retificação, necessariamente foram alteradas a ECF e a FCONT, o que tornam prejudicadas as penalidades por omissão, inexatidão ou incompletude de informações.

2.5. Erro no cálculo da penalidade imposta. Mesmo que as supostas omissões mencionadas pela Fiscalização tivessem ocorrido, o que se aceita a título de argumentação, a autuação ora impugnada deve ser cancelada, em razão do erro no cálculo da sanção imposta. Os alegados erros, quando muito, autorizariam a imputação de multa em valor fixo de R\$ 100,00 por rubrica que integra as demonstrações contábeis. Jamais sobre a importância constante das rubricas envolvendo as receitas de venda de mercadorias e prestação de serviços, bem como a de compra de produtos para revenda como que se representando o “valor das transações comerciais ou das operações financeiras” omitidas, inexatas ou incompletas. Até porque “transações comerciais” e “operações financeiras” não se resumem às aquisições de mercadorias para venda e ao faturamento, mas aos dados de todas as contas que tenham tido lançamentos no período, o que só corrobora a interpretação de que a multa deveria ser calculada considerando montante fixo por rubrica. E não o total que delas constavam ao final de 2014.

2.6. Inexistência de prejuízo à auditoria do resultado tributável. Por fim, caso superados os argumentos acima, premissa aceita para argumentar, a pena ainda assim deve ser afastada, na medida em que, com a disponibilização dos arquivos refeitos no curso da auditoria, quer em CD, quer por sua transmissão no SPED, foi possível à Fiscalização identificar o lucro líquido do período, os registros feitos em função da aplicação do RTT e o resultado tributável. Enfim, permitiu-se a promoção de auditoria dos atos praticados, tornando injustificada a imputação da penalidade de quase R\$ 100 milhões em procedimento fiscal que não impugnou nenhum item do resultado tributável tal como declarado.

Ao apreciar o apelo do contribuinte, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, por maioria de votos, entendeu por bem julgar a Impugnação como improcedente. O acórdão de fls. 648 a 667 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2014

MULTA REGULAMENTAR. ARTIGO 57 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº2.158-35/2001. OMISSÃO. INTIMAÇÃO PRÉVIA.

Aplica-se a multa estabelecida para apresentação de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas, prevista no inciso III do artigo 57 da MP nº2.158-35/2001, quando o contribuinte entregar EFD basicamente somente com dados cadastrais. A multa deve ser imposta pelo Fisco mesmo que a impugnante tenha corrigido a falta depois de intimada pelo Auditor-Fiscal.

MULTA POR INFORMAÇÃO INEXATA. MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. BASE DE CÁLCULO.

No caso de informação omitida, inexata ou incompleta, a base de cálculo é o valor das transações comerciais ou das operações financeiras omitidas, inexatas ou incompletas, nos termos do inciso III do artigo 57 da MP nº2.158-35/2001 com redação dada pela Lei nº12.873, de 2013

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2014

MPF. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. VÍCIO. NULIDADE. AUSÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de fiscalização. Eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento.

PENALIDADE. DOLO. PREJUÍZO.

As penalidades tributárias devem ser impostas caso verificada a conduta infracional descrita em lei, independentemente da intenção do contribuinte ou da extensão dos efeitos do ato, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN).

INDEPENDÊNCIA ENTRE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E PRINCIPAL.

A obrigação acessória não guarda qualquer dependência em relação à obrigação principal e eventuais relações existentes entre fatos ou causas que lhes são comuns somente são relevantes na medida de suas repercussões na caracterização das correspondentes hipóteses legais

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimado, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual, em síntese, repisa os argumentos formulados em sede de Impugnação Administrativa.

Ato contínuo, os autos foram distribuídos a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, a Recorrente foi intimada do teor do acórdão recorrido em 11/05/2018 (fl. 671), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 08/06/2018 (fl. 674), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DO MPF. DA AUSÊNCIA DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Em sede preliminar, a Recorrente pugna pelo reconhecimento da nulidade da autuação, argumentando que não houve a expedição de MPF específico “*para avaliar a regularidade do preenchimento e transmissão dos arquivos digitais*”.

Afirma, assim, que o Mandado de Procedimento Fiscal expedido só deu autorização para a fiscalização verificar a regularidade da “*apuração e recolhimento do IRPJ*” e que “*a avaliação da regularidade dos preenchimento e transmissão dos arquivos digitais foi feita espontaneamente pela Fiscalização sem ter sido autorizada para tanto, configurando desvio de finalidade no exercício da função pública.*”

Não assiste razão à Recorrente.

Em primeiro lugar, não se pode olvidar que há muito a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem proferido o entendimento de que o MPF é mero instrumento de controle administrativo. Assim, a ausência do MPF, bem como eventuais vícios no documento, quando emitido, não tem o condão de macular o lançamento de ofício do crédito tributário realizado pela fiscalização, caso não seja comprovado, pelo contribuinte, o cerceamento do seu direito de defesa. Neste sentido, veja-se recente julgado proferido:

VÍCIO NO MPF. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

De acordo com a jurisprudência dominante do CARF, eventuais omissões ou vícios na emissão do MPF não acarretam a automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa. (Acórdão 3402-007.027 – Sessão de 22/10/2019).

Apenas para argumentar, mesmo em caso de vencimento do prazo do MPF, a jurisprudência do CARF tem se posicionado pela ausência de nulidade da autuação, já que, como mencionado, o MPF é um instrumento de controle interno da Receita Federal do Brasil e ele não dá competência ao agente fiscal autuante, muito menos a retira quando do seu vencimento. Veja-se, neste sentido, a ementa de julgado proferido:

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO NA EXECUÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA. O Mandado de Procedimento Fiscal-MPF de que trata o Decreto n.º 6.104/2007, regulamentado pela Portaria n.º 4.066, de 02 de maio de 2007 e Portaria n.º 11.371, de 12 dezembro de 2007, tem apenas a função de planejamento e controle interno da Administração Tributária e não tem o condão de modificar a competência legal, privativa, do Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento de ofício (CTN, art. 142 e Lei n.º 10.593/2002, art. 6º, com redação dada pela Lei n.º 11.457/2007). O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) foi prorrogado sem lapso temporal, e com a regular cientificação do sujeito passivo, **inocorrendo pois qualquer vício ou irregularidade. Mesmo que houvesse ocorrido o vencimento do prazo do MPF, sem sua regular prorrogação, isso não constituiria hipótese legal de nulidade do lançamento, visto que o MPF é instrumento de**

planejamento, controle interno da atividade de fiscalização da Administração Tributária e de informação ao contribuinte de que está sendo objeto de fiscalização pela RFB. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração. (...) (destacou-se) (Acórdão n.º 1802-002.539 – Sessão de 08/06/2015).

Por outro lado, mesmo que se considerasse que eventual vício do MPF teria o condão de macular o lançamento, no presente caso, a alegação da Recorrente é de que, no MPF expedido, só foi dada autorização para o agente fiscal verificar a regularidade da “*apuração e recolhimento do IRPJ*” e não do cumprimento das suas obrigações acessórias.

Contudo, não se pode dar guarida a este argumento. Entende-se que não há como vislumbrar a verificação da regularidade da apuração e recolhimento de determinado tributo, sem que se analise as obrigações acessórias a ele inerentes. Assim, uma vez aberta a fiscalização, esta deve abarcar tanto as obrigações principais, como as acessórias. É ilógico pensar que haveria necessidade de expedição de MPF específico para que a fiscalização possa verificar o cumprimento das obrigações acessórias.

Há de se ressaltar, ainda, que, nos apelos apresentados – Impugnação e Recurso Voluntário –, o contribuinte não demonstrou como o suposto vício do MPF alegado teria lhe cerceado, de alguma forma, o direito à ampla defesa, que pudesse acarretar a nulidade do Auto de Infração, com base no que dispõe o artigo 59 do Decreto 70.235/72. Não há qualquer argumentação neste sentido.

Assim, REJEITA-SE a preliminar de NULIDADE DA AUTUAÇÃO, arguida no Recurso Voluntário ora analisado.

DAS PENALIDADES APLICADAS.

Como demonstrado no relatório alhures, a fiscalização constatou o cometimento de três infrações distintas por parte do contribuinte, quais sejam:

- (i) apresentação da **ECD** com incorreções ou omissões, sendo aplicada multa prevista no artigo 57, inciso III, alínea a), da Medida Provisória n.º 2.158-35 (com redação, dada pela Lei n.º 12.873, de 2013);
- (ii) apresentação da **FCONT** com incorreções ou omissões, sendo aplicada multa prevista no artigo 57, inciso III, alínea a), da Medida Provisória n.º 2.158-35 (com redação, dada pela Lei n.º 12.873, de 2013);
- (iii) apresentação da **ECF** com incorreções ou omissões, sendo aplicada multa prevista no artigo 8º-A, inciso II, § 3º, inciso II e §4º, do Decreto-Lei 1.598 de 26/12/1977 (com redação dada pela Lei n.º 12.873/13 de 13/05/2014). Neste caso, houve redução da multa aplicada, com base no que dispõe o §3º, do inciso II, do artigo 8º-A, do Decreto-Lei 1.598/77.

O que se verifica é que embasamento legal para as penalidades é distinto. A autuação para a ECD e FCONT se deu com base no artigo 57, inciso III, alínea a), da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 (com redação, dada pela Lei n.º 12.873, de 2013). Já a penalidade quanto à ECF foi aplicada com o que restou previsto no artigo 8º-A, inciso II c/c § 3º, inciso II e § 4º do mesmo artigo do Decreto-Lei 1.598 de 26/12/1977.

Assim, entende-se que, neste momento, para fins didáticos, deve-se analisar individualmente cada uma das penalidades aplicadas, em especial os textos legislativos afetos a

cada uma delas, para, ao final de cada uma das análises, verificar se devem ser mantidas ou não as sanções impostas ao contribuinte pela fiscalização.

DA PENALIDADE PREVISTA NO ARTIGO 57, INCISO III, ALÍNEA a), DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35. DA ECD E DA FCONT.

As mudanças que a MP 2.158 e suas diversas reedições promoveram no sistema tributário brasileiro são as mais variadas e, desde o momento que entraram em vigor, tem gerado inúmeros conflitos entre os contribuintes e o fisco federal.

Dentre estas alterações, esta a previsão de aplicação de penalidade em caso de descumprimento, total ou parcial, de obrigações acessórias por parte do contribuinte. Neste sentido, de pronto, transcreve-se o artigo 57 da mencionada Medida Provisória, já com as alterações promovidas pela Lei nº 12.873/13:

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 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 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 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 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 n.º 12.873, de 2013)

Pela leitura do dispositivo transcrito, pode-se verificar que foram estipuladas 03 penalidades distintas, que deverão ser aplicadas de acordo com as características do contribuinte e de suas condutas.

A primeira penalidade, prevista no inciso I do artigo 57, deverá ser aplicada quando houver atraso no cumprimento das obrigações acessórias por parte do contribuinte. Neste caso, o critério é temporal e independe da “qualidade” da informação prestada pelo contribuinte. Ou seja, caso haja o cumprimento intempestivo de uma obrigação acessória, devidamente estipulada pela Receita Federal do Brasil, deverá ser aplicada a referida penalidade, que será calculada de acordo com a especificidade de cada contribuinte (aplicar-se-á o valor estipulado nas alíneas a, b ou c) e, principalmente, de acordo com o tempo de atraso no cumprimento da obrigação (mês-calendário ou fração).

Já a segunda penalidade, estipulada no inciso II do dispositivo ora em análise, será aplicada, basicamente, caso não haja atendimento de intimação promovida pela fiscalização, para que o contribuinte cumpra eventual obrigação acessória ou que preste esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal. Neste caso, também fixou-se um valor (atualmente de R\$500,00), que será multiplicado pelo número de meses (“mês-calendário”) em que houver omissão por parte do contribuinte.

Por fim, a terceira penalidade, prevista pelo legislador no inciso III, do artigo 57 da MP, será aplicada quando houver o “*cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas*”. O valor da penalidade será calculado, em síntese, com a aplicação de um percentual sobre o valor “*das transações comerciais ou das operações financeiras*” do contribuinte.

Neste passo, o que se verifica da análise do dispositivo em comento é que o legislador trouxe hipóteses distintas de penalidades, que serão aplicadas de acordo com a condutas – comissivas ou omissivas – do contribuinte.

No presente caso, a fiscalização entendeu que a Recorrente teria incorrido nas condutas previstas no inciso III, por supostamente ter entregue a ECD e a FCONT com informações inexatas, incompletas ou omitidas. Contudo, não se pode concordar com esse entendimento.

De pronto, por lealdade aos demais julgadores que compõe esta Turma de Julgamento, não se pode deixar de mencionar que este conselheiro relator, em caso análogo ao presente, acompanhou o voto do ilustre Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, proferido nos autos de n.º 13971.721576/2016-44 (acórdão n.º 1302-003.563), em que foi desenvolvido entendimento contrário ao que restará demonstrado a seguir. Entretanto, em novas reflexões, entendeu-se que, com toda venia, a interpretação então dada pela maioria do colegiado ao dispositivo sancionatório em comento não é a mais correta. Explica-se:

De fato, em um primeiro momento, ao iniciar o processo de fiscalização do contribuinte, o agente autuante verificou que a ECD e a FCONT entregues não tinham nenhuma outra informação, além dos dados cadastrais do Recorrente e “*três lançamentos a débito e três a crédito*”.

Desta forma, de acordo com o comando do *caput* do artigo 57, se promoveu a intimação do contribuinte para que fossem dadas explicações sobre ocorrido, em especial sobre a ausência de informações obrigatórias que deveriam conter nos arquivos transmitidos.

Prontamente, a Recorrente atendeu a intimação, deixando claro, como consta do Recurso Voluntário, que não poderia justificar com precisão a motivação para as incorreções detectadas pela fiscalização, uma vez que, à época em os arquivos foram transmitidos, a entidade era administrada por pessoas diversas da então atual administração da sociedade. Justificou-se, apenas, que, provavelmente, as informações foram entregues de forma indevida, por conta da grave crise financeira que a entidade passou no período em que as informações foram prestadas.

Ademais, a Recorrente, mesmo entregando mídia digital (CD) com a ECD e a FCONT nos termos exigidos pela fiscalização, requereu a esta, em mais de uma oportunidade, prazo para o envio eletrônico dos arquivos, uma vez que, tal como consta no TVF, *“havia contratado empresa de auditoria recentemente, com trabalho em andamento, e que ao final entregaria balanço auditado e transmissão das obrigações acessórias”*.

Os requerimentos do contribuinte de prorrogação de prazo foram deferidos pelo agente fiscal, como se pode verificar, como exemplo, nos termos de fls. 341 e 346.

Ato contínuo, dentro do prazo concedido pela fiscalização, a ECD foi devidamente transmitida, pelo contribuinte, em 29/06/2017 e a FCONT retificada foi entregue à fiscalização eletronicamente em 22/08/2017. O próprio agente atuante, no Termo de Verificação Fiscal, atestou a entrega dos arquivos eletrônicos devidamente retificados. Confira-se o que constou daquele TVF:

Em 03/07/2017 o contribuinte apresentou manifestação onde apresentou recibo de transmissão da ECD. Na mesma data o contribuinte foi cientificado pessoalmente do Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos nº 0006, que prorrogou o prazo para atendimento da entrega da EFC Escrituração Contábil Fiscal por vinte dias.

Em 26/07/2017 o contribuinte apresentou manifestação e recibo de entrega da Escrituração Contábil Fiscal – ECF. Na mesma data o contribuinte foi cientificado pessoalmente do Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos nº 0007, em que foi informado de que se entendesse que deveria retificar o arquivo SPED – FCONT, prorrogaríamos o prazo de entrega por vinte dias.

Em 02/08/2017 o contribuinte foi cientificado do Termo de Intimação Fiscal nº 0008, que o intimou a identificar nos lançamentos contábeis da empresa, e apresentar, o registro das notas fiscais constantes da planilha anexa àquele termo "NOTAS FISCAIS DE FORNECEDORES NÃO LOCALIZADAS NA CONTABILIDADE" (entrada da mercadoria e pagamento). Nos casos em que não exista o registro, esclarecer o motivo. A representante da empresa informou que estava com dificuldades de proceder à pesquisa e solicitou verbalmente que a fiscalização solicitasse aos fornecedores as informações. As notas não haviam sido localizadas pela fiscalização na conta de "Compra de mercadorias para revenda". A fiscalização pesquisou uma amostra de notas em outras contas, como compra de mercadoria para entrega futura, materiais secundários e matéria prima, e arquivos SPED de entradas nos fornecedores, onde poderiam estar registradas eventuais devoluções e mercadorias recusadas que não chegaram a entrar no estabelecimento do contribuinte. **Dispensamos a entrega dos elementos solicitados.**

Em 22/08/2017 o contribuinte apresentou manifestação e recibo de entrega da FCONT. (destacou-se)

Note-se, do trecho transcrito acima, que a fiscalização, além de atestar o recebimento dos arquivos eletrônicos, deixou claro que dispensou o contribuinte de prestar

esclarecimentos solicitados, uma vez que conseguiu localizar as informações em pesquisa realizada em “*uma amostra de notas em outras contas*”.

Contudo, mesmo tendo recebido os arquivos eletrônicos retificados e, a princípio, com as informações corretas, já que a própria fiscalização dispensou o contribuinte de prestar esclarecimentos, o agente autuante aplicou penalidade pelo fato de o contribuinte ter apresentado “*obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas*”, nos termos do comando do artigo 57, inciso III, a) da MP 2.158-35/2001.

Pois bem.

O que se verifica é que, quando devidamente intimado, nos termos do comando do caput do artigo 57 da MP n.º 2.158-35/2001, o contribuinte atendeu as solicitações da fiscalização, retificou os seus arquivos e, mesmo não sendo demonstradas qualquer incorreção nos documentos enviados (reitere-se: a própria fiscalização o dispensou de prestar esclarecimentos), sofreu penalidade, com base no inciso III daquele dispositivo legal.

Aqui, deve-se pontuar que não há nos autos qualquer informação de constituição de crédito tributário em face do contribuinte, com base nas informações constantes nos arquivos eletrônicos (obrigações acessórias) retificados, o que só reforça a afirmação de que as informações prestadas, mesmo que posteriormente ao recebimento da intimação, estavam corretas.

Ocorre que, *data venia*, ao contrário do que restou assentado pela DRJ de Curitiba (PR), a multa em comento não pode ser aplicada quando o contribuinte efetuar as correções devidas nos arquivos eletrônicos, mesmo que estas correções tenham sido motivadas pela intimação do Auditor-Fiscal.

O que se questiona, neste ponto, é a função da intimação da fiscalização para correção dos arquivos: por que o contribuinte deve ser intimado para corrigir eventuais falhas nos arquivos eletrônicos se, mesmo os corrigindo, ficará sujeito a uma penalidade? Neste caso, não seria melhor deixar de atender as intimações da fiscalização e ficar sujeito à penalidade prevista no inciso II do artigo 57 da MP, que, a princípio, é bem menos gravosa do que a prevista no inciso III?

Neste passo, não se pode deixar de citar as lições de Paulo de Barros Carvalho, quando o renomado professor deixa claro que as normas que estipulam as sanções não podem trazer tipologia aberta, deixando ao interprete liberdade para eleger os fatos que poderão ser considerados como ilícitos e passíveis de penalidade. A norma sancionatória não admite interpretação extensiva. Em caso de dúvida, como ensina aquele doutrinador, deve se privilegiar a aplicação mais restrita do dispositivo. Veja-se as suas colocações:

Vale a lembrança final, porém de extrema importância, de que tratando-se de sanção, ainda que meramente material, a norma que delinea esse fato “antijurídico” não pode apresentar tipologia aberta. Arquétipo aberto é o que constitui as hipóteses das normas que regem o direito privado, já que as garantias e os direitos individuais não de ser interpretados com amplitude semântica. Norma sancionadora com tipo aberto restringe, de maneira incontrolável, a liberdade e a propriedade, ferindo e comprometendo a segurança do sistema jurídico. Este, substancialmente, o motivo pelo qual o ‘tipo’ das normas sancionadoras há de ser sempre preciso e restrito. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21 ed. São Paulo: Saraiva. 2009. Pág. 575)

Por outro lado, a penalidade pecuniária não pode ser utilizada como meio de arrecadação pelo fisco federal. Veja-se a lição de Luciano Amaro neste sentido:

(...) No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo da arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para arrecadação de tributos), mas **a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou a ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.** (AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. págs. 439 e 440) (destacou-se)

Assim, é temerário admitir que a fiscalização intime o contribuinte a sanar determinadas inconsistências de obrigação acessória e, mesmo o contribuinte atendendo todas as intimações e sanando as inconsistências levantadas pelo próprio fisco, haja uma penalização por uma conduta (prestar informações inexatas, incompletas ou omitidas) que não mais existia à época da lavratura do Auto de Infração.

Não se pode perder de vista, neste sentido, que a relação entre o fisco e o contribuinte deve ser regida, dentre outros princípios, pelos princípios da boa-fé e da confiança. A professora Mizabel Derzi, com precisão cirúrgica, deixa claro como a boa-fé e a confiança criam expectativas nas partes e não podem ser frustradas pelo comportamento de uma delas. Veja-se:

Assim, em toda hipóteses de boa-fé existe confiança a ser protegida. Isso significa que uma das partes, por meio de seu comportamento objetivo criou confiança em outra, que, em decorrência da firme crença na duração dessa situação desencadeada pela confiança criada, foi levada a agir manifestar-se externamente, fundada em suas legítimas expectativas, que não podem ser frustradas. (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. pag. 378).

No presente caso, veja-se que contrassenso: o contribuinte é intimado pela fiscalização a regularizar suas obrigações acessórias e o faz dentro dos prazos fixados pelo agente fiscal, confiando, de alguma forma, que as irregularidades apontadas foram sanadas, na medida em que o próprio auditor-fiscal o dispensa de prestar esclarecimentos acerca das informações constantes naquelas obrigações. Posteriormente, com base nestas informações, prestadas pelo próprio contribuinte, o agente autuante aplica uma penalidade, como se as informações prestadas estivessem inexatas, incompletas ou omitidas.

Se a penalidade já seria aplicada, desde o início da fiscalização, quando se identificou as inconsistências nos arquivos do contribuinte, por qual motivo este foi (ou deveria ser) intimado? Será que a intenção da intimação, emitida originariamente, era apenas obter informações necessárias para a quantificação da penalidade, já que esta é calculada, como demonstrado alhures, com a aplicação de um percentual sobre o “valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário”? Teria agido com boa-fé o agente, que requereu as informações e esclarecimentos, já sabendo que aplicaria a penalidade ora em debate?

A própria Receita Federal do Brasil, na Solução de Consulta Interna Cosit nº 20-2012 (citada no Recurso Voluntário), a princípio, já se posicionou pela necessidade de a fiscalização agir em boa-fé com o contribuinte, afirmando que descabe a aplicação de sanção

pela falta de entrega de arquivos magnéticos, quando o contribuinte é intimado em mais de uma vez para entregá-los e atende à requisição da fiscalização. Confira-se o que restou decidido pela COSIT:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Quando o sujeito passivo cumpre a reintimação para apresentar arquivos digitais, mesmo que não tenha cumprido a intimação original, não incide a multa do art. 12, inciso III, da Lei nº 8.218, de 1991.

Nos casos em que não sejam apresentados os arquivos, ou os sejam intempestivamente à intimação originária sem ter havido reintimação, incide a multa em tela.

Havendo a reintimação, e ela também seja descumprida, incide a multa, cujo termo inicial para calculá-la é a última intimação.

Dispositivos Legais: art. 11 e inciso III do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, na redação dada pela Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001; art. 2º da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 86, de 2001 e art. 49 da IN da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971, de 2009; Lei nº 9.784, de 1999.

Confira-se, inclusive, a fundamentação constante da Solução de Consulta Interna em apreço:

4.3.4. No caso concreto, caso o AFRFB intime um sujeito passivo a apresentar arquivos magnéticos no prazo de 20 (vinte) dias e esse fique inerte, não os apresentando nem justificando o fato, tampouco requerendo dilação de prazo, aquele pode de imediato lavrar auto de infração para a aplicação da multa em tela. A aplicação da sanção e a forma da sua contagem têm como objetivo imediato coagir o sujeito a demonstrar os arquivos.

4.3.5. Contudo, caso o AFRFB faça nova intimação para a apresentação dos arquivos, ele expressamente preferiu tal caminho à sanção. Note-se que, a depender do caso concreto, esta escolha é plenamente justificável e até mesmo preferível. Não se está aqui dizendo que a atuação da autoridade fiscal não é vinculada, mas sim que há margem na sua atuação para se chegar à norma concreta, qual seja, o lançamento tributário, que então é um ato vinculado.

4.3.6. Neste último caso, se o sujeito passivo entrega os arquivos, seria uma atuação contraditória da Administração Pública proceder dessa maneira e também aplicar a multa pela falta de entrega dos arquivos. Até porque a conduta requerida pela Administração Pública foi feita por parte do sujeito passivo, no prazo por ela determinado, por mais que não tenha feito isso anteriormente. **Caso o objetivo da Administração Pública fosse sancionar o sujeito passivo por não ter cumprido a primeira intimação, ela deveria ter procedido de acordo com o disposto no tópico 4.3.4.** (destacou-se)

Não se pode perder de vista que, no presente caso, a Recorrente não deixou de atender nenhuma intimação da fiscalização, além de ter regularizado todas as inconsistências apontadas em seus arquivos digitais. E a regularização se deu antes da lavratura do Auto de Infração.

É bom deixar claro: a ECD retificada foi entregue em 03/07/2017 e a FCONT, com os devidos ajustes, em 22/08/2017. Já o Auto de Infração foi lavrado em 13/11/2017, sendo o contribuinte intimado do seu teor em 17/11/2017 (comprovante de intimação às fls. 546).

Assim, também se questiona: qual informação estava inexata, incompleta ou foi omitida? Em que momento – no início da fiscalização ou na lavratura do Auto de Infração – foi detectada a conduta do contribuinte, a ensejar a aplicação da penalidade ora em debate?

A princípio, o que se percebe é que a fiscalização se utilizou de dois momentos. O primeiro, para caracterizar que houve omissão, uma vez que os arquivos originários foram transmitidos apenas com os dados cadastrais do contribuinte. O segundo, para quantificar a penalidade, já que os dados prestados pelo contribuinte foram utilizados para calcular a penalidade aplicada.

Contudo, entende-se que, no presente caso, à época em que foi lavrado o Auto de Infração não havia mais qualquer ato do contribuinte a ensejar a aplicação da penalidade prevista no inciso III do já citado artigo 57 da MP nº 2.158-35/01.

A única interpretação que se pode fazer do dispositivo em comento, até mesmo pela forma que colocada pelo legislador, é a seguinte:

O contribuinte será penalizado se cumprir intempestivamente as obrigações acessórias, determinadas pela Receita Federal do Brasil. Como mencionado, a penalidade, neste caso, é objetiva e não se analisa a “qualidade” das informações prestadas. O critério é apenas temporal.

Caso a fiscalização identifique o não cumprimento da obrigação ou veja a necessidade de se prestar alguns esclarecimentos sobre a obrigação acessória, o agente fiscal deverá intimar o contribuinte. Sendo este silente, ou seja, deixando o contribuinte de atender a intimação, ficará sujeito à penalidade prevista no inciso II.

Por fim, a penalidade prevista no inciso III só poderá ser aplicada caso, mesmo sendo intimado a sanar vícios das obrigações acessórias, o contribuinte incorra em erro, prestando informações inexatas, incompletas ou omitidas, que, de alguma forma, tragam dificuldades para a fiscalização verificar o cumprimento da obrigação principal.

Assim, a penalidade para cumprimento de obrigação acessória com “*informações inexatas, incompletas ou omitidas*” só poderá ser aplicada se, e somente se, o contribuinte, mesmo intimado para sanar as irregularidades detectadas pela fiscalização, preste as informações com algum vício, que deverá ser expressamente apontado pelo agente autuante quando da lavratura do Auto de Infração.

Entende-se, neste ponto, para que não restem dúvidas quanto à tipicidade da conduta, para fins de aplicação ou não da penalidade, que é importante demonstrar a regra-matriz sancionatória prevista no artigo 57, inciso III, a) da MP 2.158-35/01.

Neste passo, deve-se deixar claro, desde já, que tendo em vista que a obrigação tributária será sempre decorrente do cometimento de um ato lícito, a regra-matriz de incidência se diferencia da regra-matriz sancionatória na medida em que esta prescreve, em seu critério material, o cometimento de um ato ilícito, contrário ao direito. Se assemelham na estrutura, mas semanticamente são diferentes¹. Assim, a regra-matriz da sanção em comento deve ser assim construída:

¹ A importância do estudo da regra-matriz sancionatória e sua estrutura é assim demonstrada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho:

"No terreno do estudo das infrações e sanções também é utilíssimo o esquema metodológico da regra-matriz, permitindo uma análise minuciosa do suposto, que traz a descrição hipotética do fato ilícito ou infração, e bem assim do consequente, que nos leva à prescrição dos elementos que compõem o nexo sancionatório. Tudo o que dissemos sobre os critérios da hipótese tributária vale para o antecedente da norma sancionatória, que tem o seu critério material - uma conduta infringente de dever jurídico -, um critério espacial - a conduta há de ocorrer em certo lugar - e um critério temporal - o instante em que se considera cometido o ilícito. Na consequência, depararemos com um critério pessoal - o sujeito ativo será aquele investido do direito subjetivo de exigir a multa, e o sujeito passivo o que

- Critério Material – No atendimento de obrigação acessória exigidas nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, prestar informações inexatas, incompletas ou omitidas, após ser intimado a esclarecer e a sanar vícios apontados pela fiscalização.
- Critério Espacial – Local de domicílio do contribuinte;
- Critério Temporal – Data em que a fiscalização fixar para que os vícios da obrigação acessória sejam sanados;
- Critério Pessoal – União Federal (sujeito ativo) e contribuinte obrigado a cumprir as obrigações acessórias, nos termos exigidos pela administração tributária federal (sujeito passivo).
- Critério quantitativo: 3% (alíquota) do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário (base de cálculo).

Não se pode deixar de registrar que, em casos análogos ao presente, em que a legislação determina a intimação prévia do contribuinte, para fins de aplicação ou não da penalidade, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou no sentido de que a sanção não pode ser aplicada naquelas hipóteses em que o contribuinte, quando intimado, presta os esclarecimentos à fiscalização e, quando necessário, retifica a obrigação antes da lavratura do Auto de Infração. Veja-se a ementa de um julgado neste sentido:

IRPJ - MULTA PELA NÃO APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS - As pessoas jurídicas não estão obrigadas a utilizarem processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil, mas se utilizarem devem seguir a forma e o prazo no qual os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados estabelecidos pela SRFB.(Lei n.º 8.218/91 art. 11 – MP 2.158-35/2001) -PENALIDADES LEI 8.218/91 ART.12 MP 2.158-35/2001. INCISO I – A multa de meio por cento da receita bruta tem aplicação quando o contribuinte apresenta os arquivos e sistemas, porém, os registros e arquivos não atendem à forma estabelecida, impossibilitando a auditoria. INCISO II - A multa de 5% (cinco por cento), sobre o valor da operação, é aplicada quando a empresa apresentar os arquivos magnéticos e no curso da auditoria for intimada sobre determinada operação – lançamento contábil e omitir ou prestar incorretamente a informação solicitada. Indevido o lançamento da multa pela não apresentação de arquivos e sistemas calcada no inciso II supra mencionado. INCISO III – A multa equivalente a dois centésimo por cento por dia de atraso, sobre a receita bruta, visa sancionar aqueles que não cumprirem os prazos para apresentação dos arquivos e sistemas. Nas hipóteses dos incisos II e III, o valor da penalidade está limitado a 1% (um por cento) da receita bruta. **Tendo a empresa apresentado os arquivos e sistemas, dentro do prazo prorrogado pelo AFRF conforme confirmado por ele mesmo, na forma estabelecida pela SRF e quando encontradas inconsistências o AFRF se recusado a receber resposta à intimação, improcedente a aplicação da multa exigida.** Recurso provido. (Acórdão n.º 105-16.369 – Sessão de 28/03/2007)

Desta feita, não se pode admitir a imposição da penalidade por supostos vícios nos arquivos digitais - ECD e FCONT – que, se existentes, foram devidamente solucionados pelo contribuinte, em atendimento de intimação específica da fiscalização para tanto e que não mais existiam quando da lavratura do Auto de Infração.

deve pagá-la - e um critério quantitativo - a base de cálculo da sanção pecuniária e a percentagem sobre ela aplicada (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21 ed. São Paulo: Saraiva. 2009. Pág. 551 e 552)

Por todo exposto, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a penalidade aplicada com relação às supostas incorreções nos arquivos ECD e FCONT apresentados pela Recorrente.

DA PENALIDADE PREVISTA NO ARTIGO 8º-A, INCISO II, § 3º, INCISO II E §4º, DO DECRETO-LEI 1.598 DE 26/12/1977. DA ECF.

Como se depreende da Auto de Infração em análise, para fundamentar a penalidade pela apresentação incorreta da ECF, o agente fiscal se utilizou de um regramento especial, qual seja: o artigo 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei 1.598/1977 (com redação dada pela Lei nº 12.873/13 de 13/05/2014). Neste caso, houve redução da multa aplicada, com base no que dispõe o §3º, inciso II, do mesmo artigo daquele Decreto. Veja-se a redação do dispositivo em comento:

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:

(...)

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

(...)

§ 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. (destacou-se).

Assim, o legislador entendeu que a correção das inexatidões e omissões dos arquivos, verificadas no curso da fiscalização, daria ensejo à redução da penalidade em 50%. Não houve a imposição, pelo texto legal, de intimação prévia do contribuinte para sanar os vícios identificados.

Pela leitura do dispositivo em comento, o contribuinte só não estaria sujeito à penalidade, caso promovesse a correção dos arquivos antes do início do procedimento de fiscalização. É este o comando do inciso I, do § 3º, do Artigo 8º-A do Decreto-Lei 1.598/1977, acima transcrito, em total alinhamento ao instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente, em seu apelo, alega que a “*ECF só era passível de ser preenchida se a ECD e o FCONT tivessem sido igualmente elaborados*”. Por isso, afirma que “*sem a ECD e o FCONT não haveria ECF. Se esta foi transmitida regularmente, isso significa que aquelas igualmente o foram. Sem as duas primeiras não haveria a última*”.

Contudo, não se pode dar guarida a este argumento. É que, ao contrário do que restou estipulado pelo artigo 57 da MP 2.158-35/2001, o legislador, ao instituir a penalidade pela entrega da ECF com dados omitidos, inexatos ou incorretos, não deu margem para que o contribuinte pudesse, já no curso da fiscalização, corrigir eventuais falhas nos arquivos entregues.

Neste caso, não há, como no caso analisado acima, a necessidade de intimação prévia do contribuinte para esclarecer e, eventualmente, sanar vícios nas obrigações acessórias. A legislação apenas determinou a redução da penalidade em 50%, caso os vícios sejam sanados nos prazos fixados em intimação.

Assim, o fato de a ECF só poder ser preenchida com os dados constantes na ECD e o FCONT, como alega a Recorrente, não afasta a conduta do contribuinte, que, originariamente, entregou aquele arquivo – ECF – com incorreções, sanando-as apenas com o recebimento de intimação formulada pela fiscalização.

Em recente julgamento, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em acórdão de lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, deixou claro que a legislação não indicou qualquer conduta do contribuinte que pudesse, de alguma forma, o dispensar do cumprimento da obrigação acessória, a não ser o fato de haver a redução da penalidade nos caso de as inconsistências nos arquivos serem corrigidas no curso da fiscalização. Veja-se a ementa do julgado:

MULTA POR OMISSÃO EM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL - ECF. A lei que prevê a penalidade não indica qualquer conduta que possa dispensar o cumprimento da obrigação acessória determinada, exceto as condutas previstas nos incisos I e II do § 3º do art. 8º-A da nova redação do Decreto-lei nº 1.598/77, que foram observadas pela autoridade fiscal. O lançamento foi devidamente demonstrado faticamente e fundamentado na legislação pertinente, sendo ato administrativo vinculado, portanto, obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional. (Acórdão nº 1402-003.605 – Sessão de 11/12/2018).

Portanto, a conclusão, no que tange à penalidade imposta pelo agente fiscal, pela entrega incorreta da ECF, não pode ter a mesma sorte da penalidade referente à ECD e ao FCONT, como demonstrado acima. Existe um regramento específico e ele não deixa margens à fiscalização, senão a aplicação da penalidade, caso constatado algum vício na ECF apresentada pelo contribuinte.

No presente caso, como houve a redução da multa, como determina o comando legal transcrito, deve ser mantida a penalidade aplicada pelo agente fiscal.

Assim, no que tange à penalidade imposta pela entrega da ECF com informações omitidas e/ou inexatas, VOTA-SE por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, VOTA-SE POR DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar as penalidades aplicadas com relação às supostas incorreções nos arquivos ECD e FCONT apresentados pela Recorrente, mantendo a multa pelas incorreções identificadas no arquivo originário da ECF.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias