



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.734723/2018-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-004.142 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2024
Recorrente PRODESIVO IMPERMEABILIZANTES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR ATRASO NA ENTREGA DE ECF.

O sujeito passivo que deixar de apresentar ECF no prazo fixado na legislação fica sujeita à multa de ofício isolada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento do recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Notificação de Lançamento

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrada a Notificação de Lançamento, fls. 96, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$111.312,79 a título de multa de ofício isolada por atraso na entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) em 14.09.2018 referente ao ano-calendário de 2016, cujo prazo final ocorreu em 31.07.2017:

Descrição dos fatos:

LUCRO REAL: Multa pela apresentação extemporânea da ECF, quando esta contiver e-LALUR, que incide à razão de 0,25% por mês calendário ou fração de

atraso, 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); reduzida em 90% (noventa por cento), quando a ECF for apresentada em até 30 (trinta) dias após o prazo; em 75% (setenta e cinco por cento), quando a ECF for apresentada em até 60 (sessenta) dias após o prazo e à metade, quando a ECF for apresentada depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.

Limites: A multa está limitada a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior auferiram receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) e a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem nessa hipótese.

OBS.: 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.

DEMAIS: Multa incidente sobre a apresentação extemporânea da ECF, quando esta não contiver e-LALUR, equivalente a 0,02% por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, limitada a 1% desta, reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

Enquadramento Legal:

Art. 11 e 12 da lei nr. 8.218, de 29 de agosto de 1991, com texto alterado pela Lei nr. 13.670 de 2018.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado na ementa do Acórdão da 2ª Turma da DRJ/07 nº 107-021.432, de 09.02.2023, fls. 106-108:

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM, por unanimidade de votos, os membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, nos termos do relatório e voto parte integrante do presente julgado, NEGAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO e MANTER O CRÉDITO TRIBUTÁRIO de Multa Regulamentar pelo atraso na entrega de Escrituração Contábil Fiscal-ECF, no valor de R\$ 111.312,79.

Recurso Voluntário

Notificada em 20.04.2023, fls. 112, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 22.05.2023 (segunda-feira), fls. 133-158, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III – RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO Nº 107-021.432 – 2ª Turma/DRJ07

III.1 – DA TEMPESTIVIDADE DA ECF APRESENTADA EM 31/07/2017

A princípio para elucidar a questão é necessário destacar pontos importantes da obrigação acessória em discussão.

Como é de amplo conhecimento de Vossas Senhorias, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) substitui a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir do ano-calendário 2014, com entrega prevista para o último dia útil do mês de setembro do ano posterior ao do período da escrituração no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). A partir de ano-calendário 2015 a entrega será até o último dia útil do mês de julho do ano posterior ao do período da escrituração, segundo alteração dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.633/2016.

Desta feita, temos que no presente caso, a entrega da ECF tratava-se como prazo fatal a data de 31/07/2017.

Somente por esta constatação, já estaria resolvido a situação do presente contribuinte uma vez que o próprio acórdão admite que foi realizada a obrigação tempestivamente [...].

Nota-se que pela fundamentação apresentada no Acórdão combatido restou aplicada a penalidade da multa pro atraso, quando no entanto os auditores não tinham dúvida da apresentação tempestiva mas, em contrário, levam a decisão para um debate quanto à natureza da obrigação apresentada em setembro de 2018, se seria uma ECF original ou retificadora.

Tanto assim que todo o embasamento jurídico apresentado não versavam quanto à prazos de entrega mas sim sobre o recebimento/possibilidades de apresentação de ECF retificadoras.

Neste ponto, destaca-se que a retificação da ECF – Escrituração Contábil Fiscal, anteriormente entregue poderá ser realizada em até 5 anos e dar-se-á mediante apresentação de nova ECF, independentemente de autorização pela autoridade administrativa, não podendo ser considerada intempestiva aplicando a IN 1422/2013.

Não obstante, a ECF retificadora terá a mesma natureza da ECF retificada, substituindo-a integralmente para todos os fins e direitos, e passará a ser a ativa na base de dados do SPED.

Conforme apresentado no próprio acórdão e nos termos legais conhecidos, não será admitida retificação de ECF que tenha por objetivo mudança do regime de tributação, salvo para fins de adoção do Lucro Arbitrado, nos casos determinados pela legislação. Mas, como já demonstrado nestes autos e novamente se destacará, não houve por parte deste Recorrente nenhuma intenção de alteração do regime tributário que afetasse bases de cálculos ou alíquotas, mas tão somente foi realizado a correção do preenchimento da ESCRITURAÇÃO TEMPESTIVA APRESENTADA EM 31/07/2017.

III.2 DO MERO ERRO FORMAL DE PREENCHIMENTO – DA PREVALÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL, DO FORMALISMO MODERADO, DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE.

No âmbito do processo administrativo-fiscal, especialmente por sua maior tendência à informalidade, há uma maior liberdade pela busca efetiva do chamado “princípio da verdade material”, segundo o qual se “deve apurar rigorosamente a realidade dos negócios jurídicos realizados pela pessoa fiscalizada e sua subsunção à lei, não se resumindo a critérios meramente formais (síntese de contratos ou descrições genéricas de notas fiscais) ou a presunções”.

Tradicionalmente, a doutrina aborda a verdade material em oposição à verdade forma, sob o argumento de que a primeira é a tentativa de se alcançar o contexto fático havido exatamente como ele ocorreu, enquanto a segunda seria apenas a reflexão

sobre os eventos que foram efetivamente trazidos ao processo pelas partes, segundo regras determinadas. A verdade material seria própria ao processo administrativo, enquanto a verdade formal afeita ao processo judicial.

A doutrina tradicional, portanto, considera que a busca da “verdade material” deve ser a busca do “real”, que para ser atingido em sua completude deve valer-se dos mais amplos instrumentos cognitivos aptos para captarem vasta gama de eventos.

No processo administrativo, especialmente no processo tributário, as condições para que os eventos trazidos pelo Fisco e pelos contribuintes devem ser mais maleáveis e permissivas, de modo a garantir que surjam sempre mais fatos jurígenos, capazes de contribuir em nível máximo ou ótimo, embora nunca total, para a construção dialógica da realidade. Essa exigência, na verdade, é simples, mas relevante, decorrência do próprio princípio da legalidade, corolário do sistema tributário nacional. [...]

O princípio da legalidade material exige a previsão legal mínima do conteúdo mínimo da conduta que foi jurisdicitalizada pelo legislador. Em outros termos: a norma tributária deve descrever com clareza os fatos que darão origem à prescrição normativa, uma vez ocorridos na realidade fenomênica e vertidos em linguagem jurídica própria.

No entanto, não basta que haja previsão normativa clara e definição do conteúdo material da conduta a ser valorizada juridicamente. É necessário ainda que haja uma adequada compreensão dos fatos que ocorreram. Sem ela, a legalidade não se confirma e grassa a insegurança, afinal, normas são previstas para serem aplicadas à vista da ocorrência de determinados fatos.

Como narrado anteriormente e exposto na Impugnação, restou provado que o erro cometido nas escriturações em que houve a “troca” da nomenclatura do regime tributário, claramente tratou-se de erro formal uma vez que os valores foram mantidos na segunda transmissão do documento fiscal.

Destaca-se desde já fatos comprovados por documentos de posse e conhecimento deste processo que espelham a situação fiscal do contribuinte no ano-calendário questionado:

- a) No ano de 2016 a opção pelo regime de tributação foi o lucro presumido;
- b) Todas as guias de IRPJ e CSLL foram recolhidas nos códigos de lucro presumido;
- c) As DCTF's (Declarações de débitos e créditos federais) apresentadas no ano acima foram enviadas à base de dados da RFB com a indicação de que a forma de tributação fora o lucro presumido.
- d) A escrituração contábil deste período registrou os lançamentos de IRPJ e CSLL como lucro presumido.
- e) Os recolhimentos de PIS e COFINS foram no regime cumulativo. Isto está demonstrado nas guias recolhidas e declaradas na DCTF.
- f) A ECD foi transmitida levando-se em consideração a opção ao lucro presumido.
- g) Em nenhum momento foi notificado à RFB a opção pela mudança do regime de tributação, conforme prescreve o § 4º, art. 26, Lei 9.430/96.

Ocorre que no ano de 2017 a Recorrente esteve modelando os seus sistemas para entrega das obrigações acessórias ECD e ECF. Em função o exíguo tempo para entrega do arquivo ECF, o qual é validado em um sistema da RFB, o colaborador

parametrizou o sistema com a informação do regime de tributação pelo lucro real em vez do lucro presumido; e transmitiu a ECF no dia limite previsto em ato normativo (31/07/2017) referente ao ano calendário de 2016.

Em 2018 verificou-se que a ECF fora, equivocadamente, enviada com a informação de tributação pelo regime do lucro real, e ao detectar o erro, tentou enviar uma declaração retificadora para saná-lo, onde a única alteração tratava da alteração na nomenclatura e não no recolhimento de fato.

Os sistemas da RFB rejeitaram a declaração retificadora, informando que não aceitavam retificação de declaração que visava à mudança de opção de tributação, apresentando como opção apenas os códigos F, N e S que respectivamente significavam: ECF original com mudança na forma de tributação; ECF original; ECF retificadora (mister enfatizar que o sistema enrijecido do sistema não analisa os documentos levando assim ao cerceamento do direito do contribuinte quanto à retificação das inconsistências apurados das obrigações).

Ao enviar a ECF na opção F (original com mudança na forma de tributação), conforme orientação da RF13 através da rejeição do arquivo de retificação enviado do sistema; mecanicamente, através das parametrizações da RFB, considerou-se que o contribuinte estava mudando da opção do lucro real para o lucro presumido e não tratou a segunda declaração como retificadora e sim com substituta da anterior.

Resta claro que ao passo que é possibilitado ao contribuinte uma retificação das suas informações no prazo de 5 anos da primeira escrituração apresentada 31/07/2017, o procedimento adotado pela RFB acaba por restringir a atuação do direito.

Ao revés de inserir o procedimento no processo, propõe-se raciocínio oposto: o processo é um procedimento, mas não qualquer procedimento; é o procedimento de que participam aqueles que são interessados no ato final, de caráter imperativo, por ele preparado. De fato, há distinção essencial entre processo e procedimento caracterizando o primeiro com a diferença específica do contraditório, pois —o processo é um procedimento do qual participam (são habilitados a participar) aqueles em cuja esfera jurídica o ato final é destinado a desenvolver os seus efeitos: em contraditório e de modo que o autor não possa obliterar as suas atividades.

Deste modo, o processo é o procedimento que se desenvolve com a presença do contraditório, que requer seja ofertada a simétrica oportunidade de participação dos interessados no provimento estatal. Para que a participação do contribuinte seja efetivamente paritária na preparação do provimento estatal é necessário que sejam admitidas as provas por ele colacionadas, desde que produzidas de modo lícito.

É importante ressaltar que certas provas prestam-se de modo mais certo do que outras para representar a ocorrência de determinados eventos, que serão vertidos em linguagem jurídica. Portanto, o legislador pode elegê-las como representações preferenciais de determinados fatos/eventos. O que não pode ser admitido é que tais representações sejam as únicas formas de comprovarem um fato, quando há outros que podem também se prestar a fazê-lo.

No presente caso, na referida atuação, que foi posteriormente afirmada no acórdão combatido, esta auditoria somente considerou a nomenclatura apresentada na ECF transmitida como sendo a mesma “original” contudo não analisou as provas materiais que claramente elucidavam a verdade fiscal dos fatos.

A busca pela verdade material, que reflete os fatos havidos, é inafastável e deve orientar a Administração Pública na condução do processo administrativo tributário, porque lhe são conferidas faculdades procedimentais e processuais que se apresentam

como instrumentos mais eficazes e apropriados para a aproximação com a verdade real. [...]

Neste sentido, a Autoridade administrativa pode e deve agir de ofício, promovendo todas as diligências averiguatórias e probatórias que contribuam para a revelação da “verdade material”. Deve, sempre que necessário, assumir a produção de provas sempre que o contribuinte não lograr êxito em esclarecer os fatos sobre os quais recai determinada norma tributária. [...]

Além de assumir a iniciativa probatória quando necessário, a Autoridade administrativa deve examinar todas as provas apresentadas pelo contribuinte, ainda que não relacionadas na lei, para acatá-las sempre que comprovarem a versão dos fatos apresentada pelo contribuinte. [...]

Assim, a busca pela verdade, seja a formal ou material, tem-se que o regramento básico, com a garantia do contraditório e ampla defesa devem ser respeitados. As provas, sem processos administrativos ou judiciais devem ser lícitas, de acordo com o regramento prático. Sabe-se que o procedimento não é um fim em si mesmo, sendo um meio para atingir um resultado eficaz, de demonstração ao julgador de fato ocorrido no passado, observada a boa-fé, lealdade processual e proporcionalidade. [...]

No mesmo sentido da verdade material, já restaram editados pareceres favoráveis ao contribuinte como no Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 2015 (PN Cosit nº 2/15), ficou estabelecido que, caso se identifique erro na demonstração do crédito objeto de compensação, a SRF admitirá que o contribuinte transmita DCTF retificadora para comprovar seu direito creditório em momento posterior à entrega da declaração de compensação ou mesmo após o despacho decisório de não homologação da compensação. Nessa situação, o processo deve ser baixado à Delegacia da Receita Federal (DRF) para revisão do despacho decisório de não homologação da compensação, retornando para julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) apenas caso a revisão seja parcial ou caso haja questão de direito a ser decidida.

Ademais, no âmbito do processo administrativo tributário, o processo ganha contornos da norma jurídica material que envolve o objeto da discussão, o tributo. A forma de proceder do ente tributante é conduzida e limitada diante de Princípios norteadores, que visam garantir valores jurídicos, econômicos e morais perante todos os envolvidos no processo tributário, seja o Contribuinte, o Estado e a própria sociedade, destinatária final da arrecadação promovida pelo Estado, convertida na forma de investimentos, projetos sociais, ordem, segurança e educação.

Não obstante, destaca-se ainda que o acórdão em epígrafe torna-se contraditório na sua própria fundamentação quando aponta a aplicação da multa por atraso na entrega uma vez que o mesmo atestou a tempestividade da primeira ECF apresentada em 31/07/2017 e posteriormente analisa a segunda ECF como original porém confirma que não houve de fato adoção de tributação. Ou seja, a passos largos a decisão combatida mistura os termos de contagem de prazo com nomenclatura das escriturações transmitidas, mesmo sabendo e tendo provas documentais de que a nova ECF de 14/09/2018 foi realizada somente para corrigir o nome do regime e não a forma de recolhimento.

Além do princípio da verdade material, outro importante princípio que deve ser considerado ao caso é do FORMALISMO MODERADO que consiste, em primeiro lugar, na previsão de rito e formas simples, suficientes para propiciar um grau de certeza, segurança, respeito aos direitos dos sujeitos, o contraditório e a ampla defesa. Em segundo lugar, se traduz na exigência de interpretação flexível e razoável quanto a

formas, para evitar que estas sejam vistas como um fim em si mesmas, desligadas das verdadeiras finalidades do processo.

O princípio do Formalismo Moderado ou Informalismo em Apreço, encontra fulcro legal no art.2º, parágrafo único, incisos VIII e IX da Lei 9784/99 que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispensando ritos sacramentais e formas rígidas para o processo, principalmente para os atos a cargo do particular, devendo a norma reguladora exigir apenas as formalidades que sejam necessárias a certeza e licitude do procedimento.

Assim, o dito princípio tem o dever de torna o processo administrativo mais acessível para o contribuinte, sobrepondo-se às formalidades.

De igual forma, tem-se o Princípio da Razoabilidade e o Princípio da Proporcionalidade que buscam alinhar o processo administrativo fiscal diante dos limites entre o fato, objeto e atuação do entre tributário, fazendo com que a Administração Pública mova-se de forma a assegurar a aplicação dos valores de ponderabilidade e equilíbrio em seus atos, considerando amplamente a realidade e circunstâncias sobre o bem tutelado, o tributo, e seu impacto sobre o contribuinte. [...]

Entende, inclusive o próprio CARF, que a redação do art. 147, §2º do CTN torna despropositada eventual invocação do "princípio da verdade material", pois a sua redação já estabelece que mero erro formal no preenchimento de alguma declaração acessória, desde que devidamente comprovada por outros elementos de prova, não teria de justificar a autuação fiscal - cabendo, inclusive, o dever da fiscalização de retificar de ofício a declaração.

Sob o prisma de duas posições, as quais reputamos absolutamente corretas e consentâneas com as premissas alinhadas anteriormente, quais sejam:

a) a comprovação de erro material no preenchimento da ECF transmitida em 31/07/2017 permite superar o que fora lá declarado como lucro real em prol do efetivamente recolhido na forma do lucro presumido.

b) comprovado o erro de fato, a retificação de ofício da obrigação acessória deve ser feita pela autoridade fiscalizadora, nos termos do art. 147, §2º do CTN.

Desta forma, restam evidenciado e protegidos pelos princípios acima elencados (Verdade Material, Razoabilidade, Proporcionalidade E Formalismo Moderado) os direitos do creditórios da Recorrente.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

VI - PEDIDOS

Por todo o exposto, a Recorrente requer seja o presente recurso conhecido, bem como provido para que, então, o acórdão ora vergastado seja reformado, de modo que pedimos o reconhecimento da tempestividade da ECF transmitida em 31/07/2017 não havendo base legal para aplicação de multa por intempestividade e reconhecimento de natureza retificadora da ECF apresentada em 14/09/2018 tão somente quanto à nomenclatura do regime de tributação não incidindo diferenciação no recolhimento efetivado, devendo ser acolhida em suas razões a Impugnação e documentação anteriormente apresentadas.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARE, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Multa De Ofício Isolada por Atraso na Entrega da ECF

A Recorrente discorda do procedimento de ofício.

No que se refere à possibilidade jurídica de aplicação de penalidade pecuniária por falta de cumprimento de obrigação acessória, tem-se que essa obrigação é um dever de fazer ou não fazer que decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Essas obrigações formais de emissão de documentos contábeis e fiscais decorrem do dever de colaboração do sujeito passivo para com a fiscalização tributária no controle da arrecadação dos tributos (art. 113 do Código Tributário Nacional). Ademais, a imunidade tributária não afasta a obrigação do ente imune de cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária (art. 150 da Constituição Federal e art. 9º do Código Tributário Nacional). O Ministro da Fazenda pode instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, cuja competência foi delegada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (art. 5º da Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984 e art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999).

Cabe esclarecer que a obrigação acessória é desvinculada da obrigação principal no sentido de que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A obrigação acessória, pelo

simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113 do Código Tributário Nacional).

No exercício de sua competência regulamentar a RFB pode instituir obrigações acessórias, inclusive, forma, tempo, local e condições para o seu cumprimento, o respectivo responsável, bem como a penalidade aplicável no caso de descumprimento. A dosimetria da pena pecuniária prevista na legislação tributária deve ser observada pela autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo primeiro do art. 142 do Código Tributário Nacional). Além disso, os atos do processo administrativo dependem de forma determinada quando a lei expressamente a exigir (art. 22 da Lei nº 9.784, de 29 de dezembro de 1999).

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é uma obrigação acessória que deve ser transmitida anualmente ao ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) por todas as pessoas jurídicas, inclusive imunes e isentas, sejam elas tributadas pelo lucro real, lucro arbitrado ou lucro presumido, ressalvadas as exceções legais, com entrega prevista para o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira (Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação dada pela Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013 e Instrução Normativa RFB nº 2004, de 18 de janeiro de 2021).

A Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação dada pela Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, determina:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.

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

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

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

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos;

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos.

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas:

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

No que se refere ao engano na apresentação da ECF enviada com o regime de tributação pelo regime do lucro real ao invés de corretamente como lucro presumido, a legislação é expressa no sentido de que “não será admitida retificação de ECF que tenha por objetivo mudança do regime de tributação (art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013).

No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 2004, de 18 de janeiro de 2021: prevê:

Art. 7º A retificação da ECF anteriormente entregue dar-se-á mediante apresentação de nova ECF, independentemente de autorização da autoridade administrativa.

§ 1º A ECF retificadora terá a mesma natureza da ECF retificada, substituindo-a integralmente para todos os fins e direitos, e passará a ser a escrituração ativa na base de dados do Sped.

§ 2º Não será admitida retificação de ECF que tenha por objetivo mudança do regime de tributação, salvo para fins de adoção do lucro arbitrado, nos casos determinados pela legislação.

No presente caso houve a lavratura da Notificação de Lançamento, fls. 96, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$111.312,79 a título de multa de ofício isolada por atraso na entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) em 14.09.2018 referente ao ano-calendário de 2016, cujo prazo final ocorreu em 31.07.2017.

Por essa razão está correta a exigência do crédito tributário a título de multa de ofício isolada.

Declaração de Concordância

Consta no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/07 nº 107-021.432, de 09.02.2023, fls. 106-108, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

O art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1422, de 19 de dezembro de 2013 previa que o Manual de Orientação do Leiaute da ECF, divulgado pela COFIS por meio de Ato Declaratório Executivo publicado no Diário Oficial da União (DOU), conteria, dentre outras, as regras de retificação da ECF.

O ATO Declaratório Executivo COFIS nº 46, de 23 de junho de 2016 aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), cujo item 23 do glossário de Perguntas e Respostas elucidava:

023 - Em que hipóteses não será admitida a ECF retificadora?

Nas seguintes hipóteses:

- a) quando iniciado procedimento de ofício; e
- b) quando tiver por objetivo alterar o regime de tributação anteriormente adotado,

salvo nos casos determinados pela legislação, para fins de determinação do lucro arbitrado.

Normativo: RIR/1999, art. 832; e IN SRF nº 166, de 1999, art. 4º.

Já em 18 de dezembro de 2017, a Instrução Normativa RFB nº 1770 acresceu à Instrução Normativa RFB nº 1422/2013, dentre outros, o art. 6º-A, in verbis:

Art. 6º-A A retificação da ECF anteriormente entregue dar-se-á mediante apresentação de nova ECF, independentemente de autorização da autoridade administrativa.

§ 1º ...

§ 2º Não será admitida retificação de ECF que tenha por objetivo mudança do regime de tributação, salvo para fins de adoção do lucro arbitrado, nos casos determinados pela legislação.

§ 3º ...

Não consta que a ECF apresentada pela interessada em 14/09/2018 teve o objetivo de adoção do lucro arbitrado, não podendo assim ser considerada retificadora de ECF apresentada tempestivamente em 31/07/2017, por terem regimes de tributação diferentes, mas sim declaração original, apresentada intempestivamente uma vez que o prazo para entrega da ECF do exercício de 2015 se esgotara em 31/07/2017.

Observe-se ainda que o próprio recibo de entrega da ECF apresentada em 14/09/2018 (fl. 96) intitula-a como “original com mudança de forma de tributação”.

Conclusão:

Face ao exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO e MANTER O CRÉDITO TRIBUTÁRIO de Multa Regulamentar pelo atraso na entrega de Escrituração Contábil Fiscal - ECF, no valor de R\$ 111.312,79.

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma da DRJ/07 nº 107-021.432, de 09.02.2023, fls. 106-108, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário

Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento do recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva