



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10340.720539/2021-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.971 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de maio de 2024  
**Recorrente** LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 31/05/2017, 31/07/2018, 31/07/2019

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA ESPECÍFICA. DECLARAÇÃO PAÍS A PAÍS. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELO ART. 35 DA LEI N. 14.596/2023 e IN SRF 2161/23. HIPÓTESES DE LIMITAÇÃO E DE AFASTAMENTO DA SUA APLICAÇÃO. ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO PELA RECORRENTE.

As alterações promovidas pela Lei n. 14.596/2023 e da IN RFB n. 2161/2023 além de limitar o valor da penalidade aplicável no caso concreto, também acabou por criar hipótese de afastamento da aplicação da penalidade nos termos do §4º do art. 35 da Lei. Assim, comprovando a contribuinte que tais omissões e incorreções decorreram de erro de fato ou informações imateriais, aplicável o afastamento. Tratando-se de hipótese de retroatividade benigna nos termos do que dispõe o art.106, II, c, do CTN. No caso concreto, ficou claro a ocorrência do erro de fato na medida em que, as informações supostamente omitidas relativas à controlada das Ilhas Virgens estavam informadas, direta ou indiretamente, seja no local incorreto no Bloco W, seja nos Registros Y520, Y590 e Y620 da ECF, em todos os anos calendários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação. Vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano (relator) e Fernando Augusto Carvalho de Souza que davam provimento parcial para reduzir a multa aplicada para R\$5.000.000,00 para cada um dos fatos geradores objeto da autuação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lisias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## **Relatório**

Por bem relatoriar o ocorrido, transcrevo o relatório da decisão recorrida, conforme Acórdão de nº 109-010.671, proferido pela 2ª Turma/DRJ09, em sessão de 08 de dezembro de 2021.

**[início do relatório da decisão recorrida]**

### **RELATÓRIO**

Trata o processo de auto de infração de Multa Regulamentar no valor de R\$ 86.590.479,66.

#### **Do lançamento**

2. O auto de infração de Multa Regulamentar exige o recolhimento de R\$ 86.590.479,66, e o lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações descritas no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, de fls. 246/255:

Infração: Apresentação da escrituração contábil fiscal (ECF) com informações inexatas, incorretas ou omitidas. Fatos geradores ocorridos em 31/05/2017, 31/07/2018 e 31/07/2019. Enquadramento Legal: IN RFB 1.681/2016.

#### **Da fiscalização**

3. Os principais fatos descritos pelo auditor-fiscal no Termo de Verificação Fiscal de fls. 282/285, parte integrante do auto de infração, estão abaixo:

3.1. Relatou que foi lavrado, em 05/10/2020, Termo de Início de Fiscalização solicitando da fiscalizada a apresentação de esclarecimentos acerca da natureza da relação entre a Lar Cooperativa Agroindustrial e as empresas sediadas no exterior, Lar Trading Corporation e Lar S.R.L.

3.2. Declarou que em resposta à intimação, a cooperativa fiscalizada apresentou documentos esclarecendo sua participação nas duas empresas sediadas no exterior:

*A Cooperativa possui uma controlada no exterior, localizada nas Ilhas Virgens Britânicas denominada Lar Trading Corporation, e participação indireta na Lar S.R.L., localizada no Paraguai. A Lar Cooperativa é sócia majoritária da Lar Transportes e esta, por sua vez, possui a maior parte do capital da LAR S.R.L.*

3.3. Aduziu que em 04/11/2020 foi lavrado novo Termo de Intimação Fiscal solicitando, dentre outros, esclarecimentos em relação ao motivo do não preenchimento do registro W250 das ECF dos anos de 2016 a 2018, registro no qual deveria constar as informações referentes a participação em pessoas jurídicas no exterior; e que em atendimento, a fiscalizada afirmou que se tratou de um erro no preenchimento, e apresentou ECF retificadoras referentes aos períodos em questão.

3.4. Declarou que analisou as operações de vendas entre a cooperativa e a Lar Trading e entre essa última e os destinatários finais das mercadorias, e não se verificou inconsistências que indicassem eventuais infrações tributárias nas operações realizadas; que, contudo, cabe a incidência da multa prevista na legislação por falta de informação na Declaração País-a-País de operações no exterior.

3.5. Relatou que a Declaração País-a-País foi instituída pela IN RFB 1.681/2016, passando a ser obrigatória em relação aos fatos ocorridos a partir do ano-calendário 2016. Confira-se:

*A Declaração País-a-País foi instituída pela IN RFB 1.681/2016, passando a ser obrigatória em relação aos fatos ocorridos a partir do ano-calendário 2016. Em seu art. 3º, a IN traz a seguinte determinação:*

*Art. 3º Está obrigada à entrega da Declaração País-a-País toda entidade integrante residente para fins tributários no Brasil que seja a controladora final de um grupo multinacional.*

*A forma e prazo de entrega estão previstos nos arts. 5º e 6º do dispositivo legal, in verbis:*

*Art. 5º A Declaração País-a-País será prestada anualmente, em relação ao ano fiscal encerrado imediatamente anterior, mediante preenchimento da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e sua transmissão ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013.*

*§ 1º A geração e o armazenamento anual da ECF e sua transmissão ao Sped não dispensam os declarantes da guarda dos documentos que deram origem às informações neles constantes, na forma e nos prazos estabelecidos pela legislação aplicável.*

*§ 2º A primeira Declaração País-a-País terá como ano fiscal de declaração o ano fiscal iniciado a partir de janeiro de 2016.*

*Art. 6º O prazo para entrega da Declaração País-a-País será aquele estabelecido para preenchimento da ECF e sua transmissão ao Sped.*

*Já as informações que devem constar na referida declaração constam no art. 9º da IN RFB 1.681/2016:*

*Art. 9º A Declaração País-a-País consiste:*

*I - em informações agregadas por jurisdição na qual o grupo multinacional opera relativas:*

- a) aos montantes de receitas total e das obtidas de partes relacionadas e não relacionadas;*
- b) ao lucro ou prejuízo antes do imposto sobre a renda;*
- c) ao imposto sobre a renda pago;*
- d) ao imposto sobre a renda devido;*
- e) ao capital social;*
- f) aos lucros acumulados;*
- g) ao número de empregados, trabalhadores e demais colaboradores; e*
- h) aos ativos tangíveis diversos de caixa e equivalentes de caixa;*

*II - na identificação de cada entidade integrante do grupo multinacional, mediante a indicação:*

- a) da sua jurisdição de residência para fins tributários e, quando diferente desta, da jurisdição sob cujas leis a entidade integrante está estabelecida; e*
- b) da natureza de suas principais atividades econômicas; e*

*III - em informações em texto livre, para prestação de esclarecimentos adicionais, a critério do grupo multinacional.*

*§ 1º Nas informações relativas ao Brasil, os valores constantes das alíneas “c” e “d” do inciso I do caput abrangem a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).*

*§ 2º As informações de valores constantes da Declaração País-a- País deverão ser prestadas:*

*I - em uma única moeda, que deve ser a moeda do controlador final do grupo multinacional;*

*II - considerando-se a totalidade das entidades integrantes, ou seja, independentemente da proporção de participação do controlador final do grupo multinacional em suas controladas; e*

*III - de maneira agregada, isto é, somam-se os valores relativos a todas as entidades integrantes residentes na mesma jurisdição tributária.*

*§ 3º As informações em texto livre, conforme previsto no inciso III do caput, deverão ser fornecidas em um único idioma, a ser escolhido pela entidade declarante dentre as opções de português, inglês e espanhol.*

*§ 4º As informações da Declaração País-a-País devem ser prestadas considerando-se as definições e instruções contidas no Manual de Orientação do Leiaute da ECF, divulgado pela Coordenação-Geral de Fiscalização por*

*meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) publicado no Diário Oficial da União (DOU).*

3.6. Declarou que ao se analisar as ECF apresentadas pela Cooperativa referentes aos anos-calendário 2016 a 2018, verificou-se a falta de informações referentes à sua controlada Lar Trading, localizada nas Ilhas Virgens Britânicas; e que somente após a intimação para esclarecimento, retificou as ECF, incluindo tais informações. Afirmou que, como a retificação foi feita após o início do procedimento fiscal, cabe a cobrança da multa isolada.

3.7. Afirmou que as penalidades pela apresentação da Declaração País-a-País com omissões ou incorreções estão previstas no art. 11 da IN RFB 1.681/2016, e que a multa prevista nos casos de valores omitidos é de 3% sobre o próprio valor omitido, conforme previsto no inciso III do mencionado artigo.

3.8. Asseverou que a cooperativa fiscalizada havia apresentado a Declaração País-a-País dos anos de 2016, 2017 e 2018 sem declarar a totalidade dos valores de operações realizadas com partes relacionadas no exterior, fazendo a retificação e informando tais montantes somente após o início do procedimento fiscal.

3.9. O valor da multa de 3% aplicada prevista no inciso III do art. 11 da IN 1.681/2016 sobre o montante das receitas omitidas nos anos-calendários de 2016, 2017 e 2018 estão na tabela abaixo:

<b>Ano calendário</b>	<b>Valor</b>	<b>Multa devida</b>
2016	732.425.611,31	21.972.768,34
2017	981.041.860,60	29.431.255,82
2018	1.172.881.850,00	35.186.455,50

3.10. Afirmou que a IN RFB 1.681/2016 não prevê redução de lançamento da multa, independente da regularização ter se dado ou não em prazo fixado na intimação para esclarecimentos.

#### Da impugnação

4. Cientificada do Auto de Infração, a contribuinte protocolou sua impugnação de fls. 274/331. As alegações apresentadas, de forma sucinta, seguem abaixo:

4.1. Afirmou que é nulo o lançamento em razão da ilegalidade da penalidade cominada por ser inaplicável o artigo 57 da medida provisória nº 2.158-35/2001 pela ausência de natureza tributária na Declaração país-a-país. Aduziu que as informações contidas na Declaração País-a-País não servem para o cálculo do preço de transferência adotado no Brasil, ao contrário de países pertencentes ao OCDE, e, que, por isso, essa declaração não foi instituída no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos; e que o art. 113, parágrafo segundo, do CTN exige a existência do interesse ou da arrecadação ou da fiscalização para se instituir uma obrigação acessória.

4.2. Declarou que é nulo o lançamento por erro na aplicação da multa do artigo 57 da MP nº 2.158-35/01 pela instrução normativa RFB nº 1.681/16. Asseverou que é impossível afirmar que o erro no preenchimento do Registro W200 da Escrituração Contábil Fiscal pudesse

dar origem à multa de 3% do valor das receitas não informadas, porque não se trata de receitas próprias da Impugnante ou mesmo de operações em relação às quais figure como responsável tributário. Afirmou que a IN RFB 1.681/2016 expandiu indevidamente o campo de aplicação do art. 57, III, a, da MP 2.158-35/01 ao excluir a menção ao “valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário“. Aduziu que o artigo 57 da MP n.º 2.158-35/01 é uma penalidade genérica, e, que, caso alguma multa pudesse ser aplicada no caso, quanto muito, seria a penalidade prevista no artigo 8º A do Decreto-Lei 1.598/77, que é específica para pessoas jurídicas optantes do Lucro Real que não apresentam ECF nos prazos fixados, ou apresentam com incorreções ou omissões.

4.3. Aduziu que é nulo o lançamento em razão da aplicação retroativa da instrução normativa RFB n.º 1.681/16. Declarou que como a Declaração País-a-País foi instituída mediante a publicação da Instrução Normativa n.º 1.681 em 29 de dezembro de 2016, a aplicação das penalidades com relação às transações comerciais ocorridas antes de 30 de dezembro de 2016 é afronta à regra da irretroatividade da penalidade prevista no art. 106 do CTN.

4.4. No mérito, declarou que o lançamento da multa é indevida no ano-calendário de 2018, uma vez que, de uma forma ou de outra, as informações que se acusa terem sido omitidas no Bloco W foram devidamente prestadas, ainda que em campos diferentes da Escrituração Contábil Fiscal. E, tendo sido prestadas no prazo regulamentar, ainda que em outros campos da declaração, revela-se improcedente a imposição da multa.

4.5. Declarou que o que se tem nestes autos é a penalização da Impugnante por ter deixado de informar, em campos separados que não correspondem a informações fiscais, informações coincidentes ou semelhantes que já haviam sido prestadas em outros campos próprios de informação de natureza tributária de sua Escrituração Contábil Fiscal.

4.6. Asseverou que o lançamento da multa é indevida nos anos-calendários de 2016 e 2017, porque as receitas auferidas pela LAR TRADING CORPORATION já estavam informadas no Bloco W desde a versão original das Escriturações Contábeis Fiscais, porém sob a coluna Brasil. Afirmou que em razão da sistemática de consolidação própria do método da equivalência patrimonial e, especialmente, da tributação automática dos lucros das controladas no exterior, é completamente compreensível o procedimento adotado pela Impugnante.

4.7. Argumentou que de acordo com o artigo 11 da Instrução Normativa RFB n.º 1.681/16, a penalidade ora cominada aplica-se na hipótese de intimação do sujeito passivo para cumprir ou prestar esclarecimentos relativos a incorreções ou omissões concernentes a ela; que, porém, como demonstram as declarações retificadoras (Docs. 4, 6 e 8), a Impugnante corrigiu toda e qualquer imprecisão em suas Declarações País-a-País, espontaneamente, antes de qualquer intimação para cumprimento da obrigação.

4.8. Afirmou que a sanção deve ser compreendida como consequência do cometimento de ato ilícito, citando doutrina, e aduziu que no caso concreto, não houve qualquer lesão ao interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos pela mera ausência de informação no Registro W200 da Escrituração Fiscal Contábil; e asseverou que a autoridade tributária disse no Relatório Fiscal que: “após análise dos documentos apresentados, não se verificou inconsistências que indicassem eventuais infrações tributárias nas operações realizadas”.

4.9. Alegou que a penalidade deve ser afastada com base na equidade como método de integração previsto no artigo 108 do CTN. Asseverou que a ausência de previsão de redução da penalidade, destacada pela Autoridade Autuante às fls. 254, caracteriza o tipo de situação que deve ser sujeito a análise pelo critério da equidade. Afirmou que se não for cancelada a multa, pelo menos deve ser reduzida.

4.10. Aduziu que a multa aplicada viola os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e, ainda, da vedação ao confisco.

4.11. Argumentou que não pode incidir juros de mora sobre a multa por ausência de previsão legal.

4.12. Ao final, pediu que provimento da preliminar para que seja considerado nulo o lançamento, e caso isso não ocorra, pediu para que, no mérito, seja cancelada integralmente a multa.

5. É o relatório.

**[término do relatório da decisão recorrida]**

## **DO VOTO DA DECISÃO RECORRIDA**

**[início do voto da decisão recorrida]**

### Da admissibilidade

6. A ciência do Auto de Infração ocorreu em 20/05/2021, fls. 270, e a impugnação foi protocolada em 21/06/2021, fls. 272. Dessa forma, por ser tempestiva, toma-se conhecimento da impugnação.

### Do Auto de Infração

7. Trata o processo de auto de infração de Multa Regulamentar no valor de R\$ 86.590.479,66.

### Da Declaração País-a-País

8. Antes de analisar as alegações apresentadas pela impugnante, apresentamos a explicação da Declaração País-a-País constante no sítio do Sistema Público de Escrituração Digital- SPED:

*1. Introdução A Declaração País-a-País (DPP) foi instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016, de 28 de dezembro de 2016, em cumprimento ao compromisso acordado em âmbito internacional na Ação 131 do Projeto BEPS<sup>2</sup>, sigla em inglês para Base Erosion and Profit Shifting (Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros), coordenado conjuntamente pelos países-membros do G-20 e da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).*

*O que é a DPP? (art. 9º, IN 1.681/2016)*

*A DPP consiste em um relatório anual por meio do qual grupos multinacionais deverão fornecer à administração tributária da jurisdição de residência para fins tributários de seu controlador final diversas informações e indicadores relacionados à localização de suas atividades, à alocação global de renda e aos impostos pagos e devidos. Também deverão ser identificadas todas as jurisdições nas quais os grupos multinacionais operam, bem como todas as entidades integrantes do grupo (incluindo estabelecimentos permanentes) localizadas nessas jurisdições e as atividades econômicas que desempenham.*

*O compromisso assumido no âmbito do Projeto BEPS prevê que o documento deverá ser compartilhado entre os países nos quais as entidades integrantes do grupo multinacional estão presentes, por meio de acordos que prevejam a troca automática de informações em matéria tributária, assegurando-se a confidencialidade e a segurança das informações transmitidas.*

*Obrigatoriedade Estão obrigados à entrega da Declaração País-a-País grupos multinacionais cuja receita consolidada total no ano fiscal anterior ao ano fiscal de declaração seja igual ou maior do que R\$ 2.260.000.000,00 (ou 750 milhões de Euros, ou o equivalente na moeda local da jurisdição de residência para fins tributários do controlador final do grupo, tendo como data base para conversão 31 de janeiro de 2015). Os demais grupos multinacionais estão dispensados do cumprimento da obrigação (art. 4º, IN 1.681/2016).*

*Em regra, a DPP deve ser apresentada por toda entidade que seja a controladora final do grupo multinacional, inclusive instituições financeiras (ver art. 3º da IN 1.681/2016). Excepcionalmente, uma entidade residente no Brasil que não seja a controladora final do grupo multinacional pode ser obrigada à entrega da Declaração País-a-País, se forem verificadas determinadas condições previstas no art. 3º, § 1º da IN 1.681/2016 (mecanismo secundário – preenchimento local)*

*1 Para acessar o conteúdo integral do Relatório Final da Ação 13 do Projeto BEPS, consulte: < <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>>.*

*2 Para mais informações sobre o Projeto BEPS, consulte: <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>. E para conhecer todos os relatórios das 15 Ações do Projeto BEPS, consulte <<http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>.*

*3 Até o dia 26 de janeiro, 57 jurisdições (incluindo o Brasil) assinaram o Acordo de Autoridades Competentes Multilateral para o compartilhamento da Declaração País-a-País (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports – CbC MCAA). A lista atualizada dos países signatários desse Acordo pode ser acessada na página da OCDE na internet, pelo link: <[oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf](http://oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf)>.*

[...]

## **Das preliminares**

## **Da nulidade por ausência de natureza tributária na Declaração País-a-País**

11. Alegou a impugnante que é nulo o lançamento em razão da ilegalidade da penalidade cominada por ser inaplicável o artigo 57 da medida provisória nº 2.158-35/2001 pela ausência de natureza tributária na Declaração País-a-País. Aduziu que as informações contidas na Declaração País-a-País não servem para o cálculo do preço de transferência adotado no Brasil, ao contrário de países pertencentes ao OCDE, e, que, por isso, essa declaração não foi instituída no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos; e que o art. 113, parágrafo segundo, do CTN exige a existência do interesse ou da arrecadação ou da fiscalização para se instituir uma obrigação acessória.

12. São improcedentes as alegações da impugnante.

13. Primeiramente cumpre observar que as hipóteses de nulidade são taxativas e estão previstas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto 70.235/1972(PAF):

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*[...]*

14. Assim, não tendo ocorrido preterição do direito de defesa nem incompetência de quem efetuou o lançamento não se trata de caso de nulidade.

15. A impugnante alegou que a Declaração País-a-País não foi instituída no interesse da fiscalização ou da arrecadação; porém, na verdade, é o oposto. Esta declaração foi instituída no âmbito do projeto BEPS, tratado entre os países integrantes do OCDE e do G20 visando combater a redução da base tributável e transferência de lucro das maiores empresas sediadas em seus países. Assim, o interesse na fiscalização e na arrecadação é manifesto. A alegação suscitada pela impugnante de que as informações contidas na Declaração País-a-País não servem para cálculo do preço de transferência no Brasil, ao contrário dos outros países pertencentes ao OCDE, é descabida, pois as informações contidas nessa declaração como entidades relacionadas e as receitas auferidas pelo grupo econômico são informações valiosas para atividades da fiscalização, independentemente, da utilização direta nos cálculos de preços de transferência.

16. Dessa forma rejeitam-se as alegações de nulidade.

#### **Da nulidade por erro na aplicação do art. 57 da MP 2.158-35/01**

17. Alegou a impugnante que é nulo o lançamento por erro na aplicação da multa do artigo 57 da MP nº 2.158-35/01 pela instrução normativa RFB nº 1.681/16. Asseverou que é impossível afirmar que o erro no preenchimento do Registro W200 da Escrituração Contábil Fiscal pudesse dar origem à multa de 3% do valor das receitas não informadas, porque não se trata de receitas próprias da Impugnante ou mesmo de operações em relação às quais figure como responsável tributário. Afirmou que a IN RFB 1.681/2016 expandiu indevidamente o campo de aplicação do art. 57, III, a, da MP 2.158-35/01 ao excluir a menção ao “valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário“. Aduziu que o artigo 57 da MP nº 2.158-35/01 é

uma penalidade genérica, e, que, caso alguma multa pudesse ser aplicada no caso, quanto muito, seria a penalidade prevista no artigo 8º A do Decreto -Lei 1.598/77, que é específica para pessoas jurídicas optantes do Lucro Real que não apresentam ECF nos prazos fixados, ou apresentam com incorreções ou omissões.

18. Conforme já explicado no item anterior, somente quando há preterição do direito de defesa ou incompetência de autoridade tributária, podem causar nulidade de lançamento; assim, no presente caso, não sendo nenhuma das hipóteses taxativas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972, não se trata de caso de nulidade.

19. Prosseguindo na análise, a alegação de que a IN RFB 1.681/2016 expandiu indevidamente o campo de aplicação do art. 57, III, a, da MP 2.158-35/01 ao excluir a menção ao “valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário“, cabe ressaltar que não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

20. Quanto à alegação de que a multa aplicada deveria ter sido do artigo 8º A do Decreto -Lei 1.598/77, em vez da multa do art. 57 da MP nº 2.158-35/01, por ser esta uma multa genérica e aquela uma multa específica da ECF não procede, já que a Declaração País-a-País é uma declaração separada da ECF, apesar de ser transmitida no mesmo arquivo da ECF.

21. A Receita Federal para facilitar o trabalho dos contribuintes pessoas jurídicas, optou pela transmissão da Declaração País-a-País em conjunto com a ECF, porém, é verdadeiramente uma declaração à parte, não se confundindo com a ECF. Portanto, está correta a aplicação da multa prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35/01.

22. Portanto, rejeitam-se as alegações de nulidade.

### **Da nulidade pela aplicação retroativa da IN nº 1.681/16**

23. Aduziu que é nulo o lançamento em razão da aplicação retroativa da Instrução Normativa RFB nº 1.681/16. Declarou que como a Declaração País-a-País foi instituída mediante a publicação da Instrução Normativa nº 1.681 em 29 de dezembro de 2016, a aplicação das penalidades com relação às transações comerciais ocorridas antes de 30 de dezembro de 2016 é afronta à regra da irretroatividade da penalidade prevista no art. 106 do CTN.

24. As alegações da impugnante são improcedentes pois não se trata da aplicação retroativa da IN nº 1.681/2016.

25. A Declaração País-a-País é uma obrigação acessória e tem como seu fato gerador a transmissão desta declaração, e o prazo para transmissão desta declaração é o mesmo da Escrituração Contábil Fiscal-ECF, conforme art. 6º da IN RFB 1681/2016. Por sua vez, o art. 3º, caput, da IN RFB 1422/2013 estabelece que a ECF deve ser transmitida até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refere. Vejam-se os dispositivos mencionados:

*IN RFB 1681/2016*

*Art. 6º O prazo para entrega da Declaração País-a-País será aquele estabelecido para preenchimento da ECF e sua transmissão ao Sped.*

-----

*IN RFB 1422/2013*

*Art. 3º A ECF será transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1633, de 03 de maio de 2016) (Prorrogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1965, de 13 de julho de 2020)*

26. Dessa forma, tendo a Instrução Normativa RFB 1.681/16 editada em 29/12/2016 para se exigir a entrega da Declaração País-a-País que deveria ser transmitida até o último dia útil de julho de 2017 não está ocorrendo a retroatividade da penalidade, pois não se está exigindo o cumprimento de obrigação acessória de fato gerador do passado, mas de fato gerador que ocorrerá no futuro. E além disso, as multas a que se refere a IN RFB 1681/16 foram criadas pela MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e, portanto, já estavam em vigor muitos anos antes da edição da instrução normativa em questão.

27. Assim, rejeitam-se as alegações de nulidade.

### **Do Mérito**

#### **Da multa**

28. Em sua defesa, inicialmente, a impugnante alegou que o lançamento da multa é indevido no ano-calendário de 2018, uma vez que, de uma forma ou de outra, as informações que se acusa terem sido omitidas no Bloco W foram devidamente prestadas, ainda que em campos diferentes da Escrituração Contábil Fiscal; e, tendo sido prestadas no prazo regulamentar, ainda que em outros campos da declaração, revela-se improcedente a imposição da multa; que o que se tem nestes autos é a penalização da Impugnante por ter deixado de informar, em campos separados que não correspondem a informações fiscais, informações coincidentes ou semelhantes que já haviam sido prestadas em outros campos próprios de informação de natureza tributária de sua Escrituração Contábil Fiscal. Alegou ainda que o lançamento da multa é indevida nos anos-calendários de 2016 e 2017, porque as receitas auferidas pela LAR TRADING CORPORATION já estavam informadas no Bloco W desde a versão original das Escriturações Contábeis Fiscais, porém sob a coluna Brasil; que em razão da sistemática de consolidação própria do método da equivalência patrimonial e, especialmente, da tributação automática dos lucros das controladas no exterior, é completamente compreensível o procedimento adotado pela Impugnante.

29. Na sequência, a contribuinte alegou que de acordo com o artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.681/16, a penalidade ora cominada aplica-se na hipótese de intimação do sujeito passivo para cumprir ou prestar esclarecimentos relativos a incorreções ou omissões concernentes a ela; que, porém, como demonstram as declarações retificadoras (Docs. 4, 6 e 8), a impugnante corrigiu toda e qualquer imprecisão em suas Declarações País-a-País, espontaneamente, antes de qualquer intimação para cumprimento da obrigação. Alegou também que a sanção deve ser compreendida como consequência do cometimento de ato ilícito, citando doutrina, e aduziu que no caso concreto, não houve qualquer lesão ao interesse da arrecadação e

da fiscalização de tributos pela mera ausência de informação no Registro W200 da Escrituração Fiscal Contábil; e asseverou que a autoridade tributária disse no Relatório Fiscal que: "após análise dos documentos apresentados, não se verificou inconsistências que indicassem eventuais infrações tributárias nas operações realizadas". Alegou ainda que a penalidade deve ser afastada com base na equidade como método de integração previsto no artigo 108 do CTN; que a ausência de previsão de redução da penalidade, destacada pela Autoridade Autuante às fls. 254, caracteriza o tipo de situação que deve ser sujeito a análise pelo critério da equidade; e que se não for cancelada a multa, pelo menos deve ser reduzida. Alegou também que a multa aplicada viola os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e, ainda, da vedação ao confisco.

30. Não assiste razão à impugnante.

31. Inicialmente quanto a alegação da contribuinte de que no ano-calendário de 2018, ela já tinha declarado as informações do campo W em outros campos, é descabida, pois os dados a serem informados no campo X e no campo W são distintos.

32. Conforme ECF apresentada pela contribuinte de fls. 332/447, doc. 1, no campo X são informadas as operações de exportação na qual a cooperativa fiscalizada exporta produtos à controlada Lar Trading localizada nas Ilhas Virgens Britânicas. Assim, os dados constantes deste campo X são valores de aquisição de produtos (compras) desta empresa controlada. Ocorre que o objeto de autuação são as receitas não informadas da Lar Trading, que deveriam estar informadas no campo W. Como os dados constantes do campo X são de compras efetuadas pela controlada Lar Trading, resta claro que a contribuinte deixou de informar as receitas desta controlada, já que o campo W não foi preenchida para Lar Trading.

33. De forma similar, a impugnante alega que nos anos-calendários de 2016 e 2017, as informações de vendas já constavam no campo W, só que na coluna Brasil, em vez de no exterior; mas, aqui, também, a contribuinte não tem razão, porque de fato não foi prestada a informação de receitas da Lar Trading no campo W.

34. O que se verifica é que a contribuinte nos anos-calendários de 2016 e 2017 na declaração original não havia separado corretamente as receitas provenientes de partes relacionadas e de partes não relacionadas, apenas efetuando essa separação na declaração retificadora. Mas, essas receitas de partes relacionadas e não relacionadas são todas da cooperativa fiscalizada. A impugnante se equivoca ao alegar que estas receitas provenientes de partes não relacionadas sejam receita da controlada Lar Trading. A tabela elaborada pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, fls. 250/254, demonstra claramente que a receita total da cooperativa fiscalizada na declaração original e na retificadora não sofreu alteração nos anos-calendários de 2016 e 2017; a alteração ocorrida é a informação das receitas da controlada Lar Trading (Ilhas Virgens) nas declarações retificadoras, confira-se:

Ano-calendário 2016					
Tipo de ECF	Original		Retificadora		
Data de entrega	27/07/2017		28/10/2020		
ID do registro	W200	W200	W200	W200	W200
Número da linha original	919.979	919.981	920.504	920.506	920.509
Jurisdição de residência para fins tributários	Paraguai	Brasil	Paraguai	Brasil	Ilhas Virgens (Inglaterra)

Receitas provenientes de partes não relacionadas	517.240.277,43	5.098.629.962,22	517.240.277,43	4.366.204.350,91	<b>732.425.611,31</b>
Receitas provenientes de partes relacionadas em moeda estrangeira					
Receitas provenientes de partes relacionadas	118.388.512,74	6.870.783,20	118.388.512,74	739.296.394,51	<b>0</b>
Receita Total em moeda estrangeira					
Receita Total	635.628.790,17	5.105.500.745,42	635.628.790,17	5.105.500.745,42	<b>732.425.611,31</b>

Ano-calendário 2017					
Tipo de ECF	Original		Retificadora		
Data de entrega	19/07/2018		28/10/2020		
Número da linha original	2.447.417	2.447.419	2.449.743	2.449.745	<b>2.449.748</b>
ID do registro	W200	W200	W200	W200	<b>W200</b>
Jurisdição de residência para fins tributários	Paraguai	Brasil	Paraguai	Brasil	<b>Ilhas Virgens (Inglaterra)</b>
Receitas provenientes de partes não relacionadas	517.991.510,24	5.062.931.170,51	517.991.510,24	4.081.889.309,91	<b>981.041.860,60</b>
Receitas provenientes de partes relacionadas em moeda estrangeira					
Receitas provenientes de partes relacionadas	76.537.405,99	5.618.808,07	76.537.405,99	986.660.668,67	<b>0</b>
Receita Total em moeda estrangeira					
Receita Total	594.528.916,23	5.068.549.978,58	594.528.916,23	5.068.549.978,58	<b>981.041.860,60</b>

35. O extrato do demonstrativo acima evidencia que as vendas da controlada Lar Trading estavam omitidas nos anos-calendários de 2016 e 2017 na declaração original.

36. Prosseguindo na análise, a impugnante alegou que a multa é indevida em razão de ter retificado a Declaração País-a-País antes de qualquer intimação para fazê-lo. Porém, a alegação é infundada, pois já estava sob procedimento fiscal, e, portanto, não tinha espontaneidade quando apresentou a declaração retificadora. Não tendo espontaneidade, a declaração retificadora não produz nenhum efeito em relação ao lançamento.

37. Quanto a alegação da contribuinte que a multa é indevida diante da inexistência do ilícito, já que ao final do procedimento fiscal, a fiscalização não detectou infrações tributárias, esta alegação também é infundada já que esta multa regulamentar aplicada é uma infração de mera conduta, e, por isso, é independente de prejuízo causado ao fisco.

38. A impugnante alegou sobre a aplicação da equidade em seu favor, porém não é possível, pois a utilização da equidade na integração da legislação tributária somente se viabiliza nos casos de ausência de disposição expressa, sendo que, tratando-se de multa prevista em lei válida e vigente, sua imposição pela Administração tributária é de caráter vinculado e obrigatório.

39. Quanto à alegação da violação do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade e do não confisco, não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à

inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

40. Portanto, são improcedentes as alegações da impugnante.

#### **Da incidência de juros de mora sobre a multa**

41. Argumentou a contribuinte que não pode incidir juros de mora sobre a multa por ausência de previsão legal.

42. Não tem razão a impugnante.

43. A incidência dos juros de mora sobre a multa está pacificada no âmbito da RFB com a edição da Súmula Vinculante CARF n.º 108:

*Súmula CARF n.º 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

44. Portanto, improcedentes as alegações da impugnante.

#### **CONCLUSÃO**

45. À vista do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, julgar improcedente a impugnação para manter integralmente o lançamento da multa.

**[término do voto da decisão recorrida]**

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Cientificada em 10 de dezembro de 2021 da decisão recorrida, a Interessada apresentou Recurso Voluntário em 07 de janeiro de 2022, no qual, basicamente, reitera as alegações da impugnação, fazendo algumas novas inserções, como por exemplo, que a DRJ teria deixado de enfrentar certos argumentos da impugnação, daí que seria nula a sua decisão.

#### **Voto Vencido**

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchido os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

Inicialmente, o recurso trata de apontar situações que teriam sido manifestadas na impugnação, mas que não foram apreciadas pelo acórdão recorrido.

Por exemplo:

*16. Não se vê nenhuma palavra sobre as reservas da legislação brasileira com relação aos métodos de controle de preços de transferência, quando comparados aos métodos aplicados pela OCDE. **Toda a demonstração das diferenças entre as sistemáticas foi ignorada**, pretendendo a decisão recorrida justificar sua descon sideração apenas afirmando que a alegação da Recorrente foi descabida – deixando de se manifestar não apenas sobre todos os documentos produzidos pela OCDE, como sobre a própria regulamentação do tema pela Receita Federal do Brasil, conforme exposto na Impugnação.*

*18. Mais: a decisão combatida recorre a duas premissas contraditórias e incompatíveis:*

*(i) Primeiro, quando pretende permitir a aplicação do art. 57, III, a, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 ao caso da Recorrente, afirma que a Declaração País-a-País é separada da ECF – embora transmitida no mesmo arquivo. Nesse sentido, guardaria autonomia com relação a suas penalidades, por ser declaração à parte (fls. 553);*

*(ii) Contudo, ao procurar afastar a alegação de que a Instrução Normativa RFB n.º 1.681/2016 teria sido aplicada retroativamente, de forma indevida, a decisão recorrida afirma que a Declaração País-a-País está unida à ECF, que seria transmitida apenas após a edição da referida instrução normativa (fls. 553).*

*19. Inadmissível que se proceda a tal confusão de premissas para justificar a manutenção de lançamento. A rigor, essa escolha inconsistente permite que a decisão recorrida fuja à própria análise das razões para que a multa aplicada fosse caracterizada como genérica.*

Estas alegações são inapropriadas, pois foram, sim, comentadas na decisão recorrida. Se algumas dela não foi mais estendida, como o extenso recurso apresentado, é porque de tão descabida a sua fundamentação, como a do **item 16** supra. Ainda, o julgador administrativo não precisa de ficar rebatendo toda e qualquer alegação trazida em petições, se já reuniu, dentro do contexto apresentado, o arsenal necessário ao seu convencimento da solução do litígio.

Na realidade, o que temos aqui é uma irresignação total da recorrente quanto à aplicação desta penalidade, procurando, de todas as formas, encontrar uma argumentação que fulmine a sua legitimidade.

O recurso voluntário vai divagando, em intermináveis arrazoados, sobre situações já noticiadas na impugnação, mas com uma roupagem diferente em cada uma delas, para, no fim, tudo desaguar no mesmo lugar: a **ilegalidade** da Instrução Normativa RFB 1.681/2016.

Por exemplo (destaques do original):

*46. No caso vertente, o que se discute é que a multa imposta não está respaldada a nenhuma lei, cabendo ao CARF afastá-la por duas razões: (i) a*

**Instrução Normativa n.º 1.681/16 não está respaldada em lei que a fundamente, na medida em que o suposto descumprimento de obrigação acessória não é de natureza fiscal; e, (ii) ainda que a IN pudesse ser aplicada sem respaldo legal, para uma declaração de cunho não fiscal, a base de cálculo da multa só pode se reportar ao antecedente da obrigação tributária, restringindo, portanto, as hipóteses de apresentação de informações próprias ou das quais é responsável legal, situação que claramente não corresponde ao presente caso, segundo o próprio relato fiscal.**

**47. Na medida em que se impõe à Recorrente penalidade que não encontra correspondente claramente expresso em lei, ao contrário do que aduz o acórdão recorrido, é impossível, portanto, apresentar uma defesa justa e ampla, pois não está sendo concedido à Recorrente acesso aos fundamentos que supostamente subsidiaram o lançamento. Cabe, portanto, ao Egrégio Tribunal Administrativo, de duas uma, afastar a IN por falta de correspondente previsão legal, ou afastar a aplicação da IN no caso concreto por falta de subsunção do caso concreto ao próprio dispositivo legal, exclusivo fundamento aventado pela Fiscalização.**

**95. Não por outra razão, a Instrução Normativa RFB n.º 1.681/16, ao pretender replicar, em seu artigo 11, a penalidade prevista no artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 incorreu em flagrante ilegalidade. Ora, não se subsumindo a Declaração País-a-País na hipótese do artigo 16 da Lei n.º 9.779/99, não poderia a Receita Federal do Brasil ter pretendido aplicar a penalidade do artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 à hipótese de erro no seu preenchimento.**

**97. Ademais, se o Código Tributário Nacional determina competência privativa para propositura de penalidades, a d. Autoridade Fiscal deve necessariamente observar os limites legais para tal atividade, dentre os quais se destaca a reserva legal para definição das próprias penalidades.**

**98. Desta feita, impõe-se reconhecer a nulidade do lançamento, porquanto carente de fundamento legal, na medida em que a penalidade aplicável, baseada no artigo 11 da Instrução Normativa RFB n.º 1.681/16, não encontra base em lei ordinária que sustente sua aplicação ou que represente a vinculação do ato administrativo à lei.**

De se mostrar a legislação que dá suporte à questionada penalidade:

Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do [art. 16 da Lei n.º 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: [\(Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 2013\)](#)

[...]

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: [\(Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 2013\)](#)

[...]

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; [\(Incluída pela Lei n.º 12.873, de 2013\)](#)

Lei n.º 9.799, de 19 de janeiro de 1999

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

A seguir, excertos do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL:

### **III – Da Declaração País-a-País**

A Declaração País-a-País foi instituída pela IN RFB 1.681/2016, passando a ser obrigatória em relação aos fatos ocorridos a partir do ano-calendário 2016. Em seu art. 3º, a IN traz a seguinte determinação:

“Art. 3º Está obrigada à entrega da Declaração País-a-País toda entidade integrante residente para fins tributários no Brasil que seja a controladora final de um grupo multinacional.

[...]

§ 2º A primeira Declaração País-a-País terá como ano fiscal de declaração o ano fiscal iniciado a partir de janeiro de 2016.”

[...]

Já as informações que devem constar na referida declaração constam no art. 9º da IN RFB 1.681/2016:

“Art. 9º A Declaração País-a-País consiste:

I - em informações agregadas por jurisdição na qual o grupo multinacional opera relativas:

a) aos montantes de receitas total e das obtidas de partes relacionadas e não relacionadas;”

[...]

Ao se analisar as ECF apresentadas pela Cooperativa referentes aos anos-calendário 2016 a 2018, verificou-se a falta de informações referentes à sua controlada Lar Trading, localizada nas Ilhas Virgens Britânicas. Após a intimação para esclarecimento, retificou as ECF, incluindo tais informações. Considerando que a retificação foi feita após o início do procedimento fiscal, cabe a cobrança da multa isolada conforme se detalha a seguir.

### **IV – Da Multa Isolada**

*As penalidades pela apresentação da Declaração País-a-País com omissões ou incorreções estão previstas no art. 11 da IN RFB 1.681/2016:*

*“Art. 11. A entidade integrante residente para fins tributários no Brasil que deixar de cumprir as obrigações previstas nesta Instrução Normativa ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimada para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela autoridade fiscal e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*[...]*

*III - pela omissão de informação relativa a obrigação prevista nesta Instrução Normativa ou fornecimento de informação inexata ou incompleta: 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incompleto.*

Em seguida ao recurso voluntário, a Recorrente apresentou petição requerendo o cumprimento da IN RFB 2.161 de 2023, com base na Lei de nº 14.596 e, neste sentido, elabora um demonstrativo, abaixo reproduzido, para chegar a seguinte conclusão:

***10** A Lei n. 14.596/23, ao dispor sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), estabeleceu a obrigação de prestação de informações relacionadas a operações controladas realizadas por grupo multinacional, firmando a competência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para disciplinar a forma de prestação de tais informações<sup>4</sup>. Só com a previsão da nova metodologia de preços de transferência é que a Declaração País-a-País passou a ter cunho fiscal.*

***11** Ademais, a nova lei também criou as penalidades específicas relacionadas ao descumprimento da obrigação – que **correspondem precisamente à nova redação da IN RFB n. 1.681/16:***

LEI N. 14.596/23	IN RFB N. 1.681/16 (REDAÇÃO ATUAL)
a) multa equivalente a 0,2% (dois décimos por cento), por mês-calendário ou fração, sobre o valor da receita bruta do período a que se refere a obrigação, na hipótese de falta de apresentação tempestiva;	I - por apresentação intempestiva: 0,2% (dois décimos por cento), por mês-calendário ou fração, sobre o valor da receita bruta do contribuinte do período a que se refere a obrigação;
b) multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da transação correspondente ou a 0,2% (dois décimos por cento) sobre o valor da receita consolidada do grupo multinacional do ano anterior ao que se referem as informações, no caso de obrigação acessória instituída para declarar as informações a que se referem os incisos III e IV do caput do art. 34 desta Lei, na hipótese de apresentação com informações inexatas, incompletas ou omitidas; ou	II - por não apresentar tempestivamente informação ou documentação requerida pela autoridade fiscal, durante procedimento fiscal ou outra medida prévia fiscalizatória, ou por outra conduta que implique embaraço à fiscalização durante o procedimento fiscal: 5% (cinco por cento) sobre o valor da transação correspondente conforme precificada pela autoridade fiscal nos termos da Lei nº 14.596, de 2 de junho de 2023; III - pela omissão de informação relativa a obrigação prevista nesta Instrução Normativa ou fornecimento de informação inexata ou incompleta: 0,2% (dois décimos por cento) sobre o valor da receita consolidada do grupo multinacional do ano anterior ao que se referem as informações;
c) multa equivalente a 3% (três por cento) sobre o valor da receita bruta do período a que se refere a obrigação, na hipótese de apresentação sem atendimento aos requisitos para apresentação de obrigação acessória; e	IV - pela apresentação sem atendimento aos requisitos para apresentação da obrigação: 3% (três por cento) sobre o valor da receita bruta do contribuinte do período a que se refere a obrigação.

**12** A partir da correlação entre os dispositivos acima, e das próprias referências feitas no IN RFB n. 1.681/16, vê-se que **a fundamentação legal específica exigida para a penalidade pecuniária surgiu apenas em 2023!**

**13** O artigo 57, caput e § 3º, da Medida Provisória n. 2158-35/01, assim como o artigo 16 da Lei nº 9.779/99, eram dispositivos genéricos, insuficientes para justificar a exigência da Autoridade Fiscal no caso presente. A Declaração País-a-País, ainda que seja apresentada em conjunto com a ECF, é obrigação específica relacionada a operações passíveis de controle dos preços de transferência, com a finalidade de adequá-las ao princípio arm's length – positivado na Lei n. 14.596/23.

Depreende-se que a Recorrente conclui de que, anteriormente, a esta alteração normativa, a IN RFB 1.681/16 não detinha sustentação legal.

Assim não vejo e, neste sentido, a IN RFB 261 de 29/09/2023 (os destaques são deste Relator):

LIVRO I  
DAS REGRAS DE CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

TÍTULO I  
PARTE GERAL

CAPÍTULO I  
DO OBJETO E DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre as regras de controle dos preços de transferência na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda

*das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil para as transações controladas com partes relacionadas no exterior.*

[...]

**TÍTULO**  
**DA DOCUMENTAÇÃO E DAS PENALIDADES**

IV

*Art. 54. O contribuinte apresentará a documentação e fornecerá as informações necessárias à demonstração de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas às suas transações sujeitas ao controle de preços de transferência estão em conformidade com o princípio previsto no art. 2º, incluídas aquelas necessárias ao delineamento da transação e à análise de comparabilidade.*

*Art. 55. Para fins do disposto no art. 54, o contribuinte deverá apresentar:*

*I - Declaração País-a-País, contendo informações relativas à alocação global das receitas e dos ativos e ao imposto sobre a renda pago pelo grupo multinacional a que pertence, juntamente com os indicadores relacionados à atividade econômica global do grupo multinacional;*

*II - Arquivo Global, contendo informações relativas à estrutura e às atividades do grupo multinacional a que pertence e às demais entidades integrantes do grupo multinacional; e*

*III - Arquivo Local, contendo informações relativas às transações controladas e às partes envolvidas nas transações controladas.*

*§ 1º A apresentação da Declaração País-a-País observará o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.681, de 28 de dezembro de 2016.*

[...]

*Art. 65. Na hipótese de o contribuinte deixar de fornecer as informações necessárias ao delineamento preciso da transação controlada ou à realização da análise de comparabilidade, caberá a adoção das seguintes medidas pela autoridade fiscal:*

*I - alocar, à entidade brasileira, as funções, os riscos e os ativos atribuídos a outra parte da transação controlada que não possuam evidências confiáveis de terem sido efetivamente por ela desempenhados, assumidos ou utilizados; e*

*II - adotar estimativas e premissas razoáveis para realizar o delineamento da transação e a análise de comparabilidade.*

*Art. 66. Sem prejuízo do disposto no art. 65, fica o contribuinte sujeito às seguintes penalidades:*

*I - quanto ao Arquivo Global e ao Arquivo Local:*

*a) multa equivalente a 0,2% (dois décimos por cento), por mês-calendário ou fração, sobre o valor da receita bruta do contribuinte do período a que se refere a obrigação, na hipótese de falta de apresentação tempestiva; e*

b) multa equivalente a 3% (três por cento) sobre o valor da receita bruta do contribuinte do período a que se refere a obrigação, na hipótese de apresentação sem atendimento aos requisitos para sua apresentação;

II - quanto ao Arquivo Global, multa de 0,2% (dois décimos por cento) sobre o valor da receita consolidada do grupo multinacional do ano anterior ao que se referem as informações, na hipótese de apresentação com informações inexatas, incompletas ou omitidas; e

III - quanto à falta de apresentação tempestiva de informação ou de documentação requerida pela autoridade fiscal durante procedimento fiscal ou outra medida prévia fiscalizatória, ou por outra conduta que implique embaraço à fiscalização durante o procedimento fiscal, multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da transação correspondente, conforme precificada pela autoridade fiscal.

§ 1º As multas a que se refere este artigo terão o valor mínimo de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e valor máximo de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).

[...]

Art. 75. O preâmbulo da Instrução Normativa RFB nº 1.681, de 2016, passa a vigorar com a seguinte redação:

“O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 350 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela [Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020](#), e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 243 da [Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), no art. 16 da [Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999](#), no art. 34, inciso IV, e art. 35, da [Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023](#), no art. 2º do [Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007](#), e nos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil que contenham cláusula específica para troca de informações para fins tributários:” (NR)

Art. 76. A Instrução Normativa RFB nº 1.681, de 2016, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 11. A entidade integrante residente para fins tributários no Brasil que deixar de cumprir as obrigações previstas nesta Instrução Normativa ou que as cumprir com incorreções ou omissões sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação intempestiva: 0,2% (dois décimos por cento), por mês-calendário ou fração, sobre o valor da receita bruta do contribuinte do período a que se refere a obrigação;

II - por não apresentar tempestivamente informação ou documentação requerida pela autoridade fiscal, durante procedimento fiscal ou outra medida prévia fiscalizatória, ou por outra conduta que implique embaraço à fiscalização durante o procedimento fiscal: 5% (cinco por cento) sobre o valor da transação correspondente conforme precificada pela autoridade fiscal nos termos da [Lei nº 14.596, de 2 de junho de 2023](#);

III - pela omissão de informação relativa a obrigação prevista nesta Instrução Normativa ou fornecimento de informação inexata ou incompleta: 0,2% (dois décimos por cento) sobre o valor da receita consolidada do grupo multinacional do ano anterior ao que se referem as informações;

IV - pela apresentação sem atendimento aos requisitos para apresentação da obrigação: 3% (três por cento) sobre o valor da receita bruta do contribuinte do período a que se refere a obrigação.

§ 1º As multas a que se refere este artigo terão o valor mínimo de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e o valor máximo de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).

§ 2º Para estabelecer o valor da multa prevista no inciso III do caput, será utilizado o valor máximo previsto no § 1º:

I - caso o sujeito passivo não informe o valor da receita consolidada do grupo multinacional no ano anterior; ou

II - quando a informação prestada não houver sido devidamente comprovada.

§ 3º Para fins de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente estabelecido para o cumprimento da obrigação e como termo final a data do seu cumprimento ou, no caso de não cumprimento, da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 4º A multa prevista no inciso III do caput não será aplicada nas hipóteses de erros formais devidamente comprovados ou de informações imateriais.

§ 5º Para fins do disposto no § 4º, considera-se informação imaterial aquela que não comprometa a confiabilidade dos resultados da aplicação do princípio de que trata o art. 2º da [Lei nº 14.596, de 2023](#).” (NR)

[...]

Art. 80. Ficam revogados:

[...]

ii - na data de publicação desta Instrução Normativa:

a) as alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.681, de 28 de dezembro de 2016; e

[...]

Quis o legislador estabelecer limites para a penalidade em questão, de forma que, em assim sendo, considerando-se a retroatividade benigna nos termos do art.106, II, c, do CTN, de se reduzir a multa lançada ao limite ora estabelecido.

### **Conclusão**

É o voto, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa lançada para R\$ 5.000.000,00 por fato gerador.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Redator Designado.

Com a devida vênia ao excelente voto do ilustre Conselheiro relator com o qual concordei em quase a sua totalidade, dele divergi no mérito quanto ao alcance da retroatividade benigna aplicada, e apresento as razões pelas quais entendo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

Inicialmente cumpre reforçar que, o ponto de divergência se limita, tão somente, à extensão da retroatividade aplicada à partir das alterações promovidas pela Lei n. 14.596/2023 e da IN RFB n. 2161/2023.

As alterações promovidas à partir dos referidos dispositivos tem uma lógica conceitual e histórica no que se refere ao claro objetivo de aperfeiçoamento da referida obrigação acessória e, mas ainda, à minoração e também afastamento da penalidade aplicável.

Ora, como já relatado e abordado de forma exaustiva pela Recorrente, a Declaração País a País (DPP) trata-se de mais uma obrigação acessória criada para atender e alinhar o Sistema Tributário Nacional às ações coordenadas com OCDE e à partir do projeto BEPS (Base Erosion and Profits Shifting), um compromisso internacional de combate a erosão de base fiscal e transferência de lucro.

Ocorre que, o Brasil até então tem perseguido uma série de alinhamentos internacionais a partir de um Sistema Tributário por vezes “esquizofrênico” e totalmente desalinhado com os sistemas tributários internacionais. Obrigações como essa, por mais simples que sejam, quando implantadas sem um ajuste das demais obrigações acessórias acabam se tornando mais uma dentre outras milhares de obrigações tributárias acessórias absolutamente sobrepostas, quando pensamos em um sistema que abarca todos os entes federativos.

No caso específico, informações como as buscadas através da referida obrigação acessória já constam, direta ou indiretamente, de outras obrigações acessórias e documentos fiscais e contábeis, como a própria ECF. Ainda mais quando se trata de resultados apurados no exterior mas consolidados através da Tributação em Bases Universais.

Não estamos aqui a invalidar a referida obrigação acessória ou a penalidade aplicável, que são legais e legítimas, instituídas com base na competência tributária da União. Entretanto, entendo que tal contexto é importante para poder nos situar no pano de fundo que levou às alterações promovidas nas penalidades aplicáveis para o descumprimento de tal obrigação.

Isto porque, a obrigação acessória da DPP apenas é exigível de multinacionais brasileiras que possuam receitas consolidadas que superem 70 milhões de libras, ou seja, mais de 2,2 bilhões de reais.

Ao se fixar a penalidade por descumprimento de tal obrigação acessória com base em tipo punitivo genérico aplicável a outras infrações acessórias como a aplicável ao caso concreto, qual seja, de 3% do valor omitido, incompleto ou inexato, não podemos perder de vista que qualquer descumprimento, mesmo que mínimo, sempre gerará penalidades grandiosas. Ainda mais quando se trata de uma informação, como já dito, que direta ou indiretamente conta de outras obrigações acessórias.

Foi nesse contexto, a meu ver, que as alterações legislativas ocorreram. Neste particular, cumpre citar o que dispõe o § 4º do art. 35 da Lei 14.596/26:

Art. 35. A inobservância do disposto no art. 34 desta Lei acarretará a imposição das seguintes penalidades, sem prejuízo da aplicação de outras sanções previstas nesta Lei:

I – quanto à apresentação da declaração ou de outra obrigação acessória específica instituída pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para fins do disposto no art. 34 desta Lei, independentemente da forma de sua transmissão:

a) multa equivalente a 0,2% (dois décimos por cento), por mês-calendário ou fração, sobre o valor da receita bruta do período a que se refere a obrigação, na hipótese de falta de apresentação tempestiva;

**b) multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da transação correspondente ou a 0,2% (dois décimos por cento) sobre o valor da receita consolidada do grupo multinacional do ano anterior ao que se referem as informações, no caso de obrigação acessória instituída para declarar as informações a que se referem os incisos III e IV do caput do art. 34 desta Lei, na hipótese de apresentação com informações inexatas, incompletas ou omitidas; ou**

c) multa equivalente a 3% (três por cento) sobre o valor da receita bruta do período a que se refere a obrigação, na hipótese de apresentação sem atendimento aos requisitos para apresentação de obrigação acessória; e

II – quanto à falta de apresentação tempestiva de informação ou de documentação requerida pela autoridade fiscal durante procedimento fiscal ou outra medida prévia fiscalizatória, ou a outra conduta que implique embaraço à fiscalização durante o procedimento fiscal, multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da transação correspondente.

**§ 1º As multas a que se refere este artigo terão o valor mínimo de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e o valor máximo de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).**

§ 2º Para estabelecer o valor da multa prevista na alínea “c” do inciso I do **caput**, será utilizado o valor máximo previsto no § 1º deste artigo:

I – caso o sujeito passivo não informe o valor da receita consolidada do grupo multinacional no ano anterior; ou

II – quando a informação prestada não houver sido devidamente comprovada.

§ 3º Para fins de aplicação da multa prevista na alínea “a” do inciso I do **caput** deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo

originalmente estabelecido para o cumprimento da obrigação e como termo final a data do seu cumprimento ou, no caso de não cumprimento, da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

**§ 4º A multa prevista na alínea “b” do inciso I do caput deste artigo não será aplicada nas hipóteses de erros formais devidamente comprovados ou de informações imateriais, nas condições estabelecidas em regulamentação editada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.**

Veja que, o § 4º. do art. 11 da IN 1681/2016 foi alterado pela IN 2161/2023 para adequar a referida instrução à redação legal:

§ 4º A multa prevista no inciso III do caput não será aplicada nas hipóteses de erros formais devidamente comprovados ou de informações imateriais. [\(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 2161, de 28 de setembro de 2023\)](#)

Verifica-se, portanto, que além de estabelecer um limite máximo de penalidade de R\$ 5 milhões de reais por fato gerador, conforme aplicado pelo Relator, o texto legal também criou hipóteses de afastamento de aplicação da penalidade nos casos de erros formais ou informações imateriais.

Perceba que a alteração legal acabou por trazer um elemento subjetivo de aplicação da norma pelo intérprete.

Em que pese a tentativa de objetivar o conceito de informações imateriais, que não entendo completamente aplicável ao caso vez que remete ao art. 2º da Lei e alguns conceitos não existentes à época (em que pese fundados na mesma lógica), entendo que a verificação da ocorrência de erro formal passa a ser uma análise de certa maneira subjetiva da fiscalização e do aplicador da norma.

E tais alterações apenas podem ter sua lógica compreendida à partir de todo o contexto narrado, bem como do fato de que as mesmas informações são feitas, direta ou indiretamente, em outras obrigações acessórias, e que não haveria nenhuma lógica razoável do contribuinte omitir uma informação mais limitada como a da exigida pela DPP ao passo que informa dados mais completos em outras fichas da ECF.

Assim, entendo que o afastamento do tipo legal, hipótese maior do que a limitação da aplicação da penalidade, também é objeto da retroatividade benigna e deve ser aplicada por este Conselho.

Por sua vez, caberia a nós avaliar se resta comprovado o alegado erro formal. E ao meu ver a Recorrente logrou êxito em demonstrar que o que ocorreu foi mero erro formal no cumprimento da referida obrigação acessória, a qual, diga-se de passagem, passou a ser exigida no primeiro fato gerador constante dos autos.

No caso concreto, ficou muito bem destacado e trata-se de argumento plausível, que em relação aos anos de 2016 e 2017 a Recorrente informou incorretamente as receitas relativas à sua controlada nas ilhas virgens inserida na receita auferida no Brasil. Ou seja, não houve sequer omissão de receita no Bloco W, mas erro de fato na origem das receitas.

Por sua vez, tais informações também constavam, direta ou indiretamente, dos Registros Y520, Y590 e Y620 em todos os anos calendários, inclusive do ano de 2018 onde o erro de fato foi maior já que não houve inserção incorreta dos dados no Bloco W.

Mas o que resta claro, ao meu ver, diante de todo o contexto histórico da DPP, bem como suas posteriores alterações, levando ainda em consideração que as informações foram efetivamente registradas em outros locais e/ou fichas da própria ECF, bem como retificadas voluntariamente pelo Recorrente, que é possível enquadrar a situação efetivamente como erro de fato.

Assim, foram as razões acima expostas que me levaram a divergir em parte do brilhante voto do Nobre Colega Relator para aplicar a retroatividade benigna em maior alcance, e dar provimento do Recurso para cancelar a multa aplicada.

Isto, ao meu ver, é o que basta para decidir, e por estas razões orientei meu voto para, no mérito, dar provimento integral ao Recurso Voluntário para cancelar a multa aplicada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva