



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.732121/2019-08
Recurso Embargos
Acórdão nº **1002-003.196 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 17 de janeiro de 2024
Embargante R. F. PARTICIPAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/10/2014, 13/01/2015, 19/03/2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CABIMENTO DOS EMBARGOS SEM EFEITOS INFRINGENTES. OMISSÃO SANADA.

De acordo com o artigo 116 da PortariaMF nº1.634/2023 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais “RICARF”), cabem Embargos de Declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão no que diz com a apreciação das alegações quanto à multa prevista no artigo 12, II, da Lei 8.218/1991 e, para que o erro material apontado seja corrigido, de modo que a ementa do Acórdão passe à seguinte redação:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 30/10/2014, 13/01/2015, 19/03/2015

ECD. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. PENALIDADE.

A falta de apresentação da ECD/EFD ou sua elaboração com omissão ou inexatidão configura o descumprimento de obrigação acessória, sujeitando o infrator à penalidade pecuniária estabelecida na lei de regência.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Fenelon Moscoso de Almeida e Miriam Costa Faccin.

Fl. 3 do Acórdão n.º 1002-003.196 - 1ª Sejl/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10980.732121/2019-08

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e Reflexos (e-fls. 02/33), cujos fatores geradores resultaram da apuração de omissão de receita no período 01/2014 a 12/2016 e cuja exigência fiscal restou formalizada nos seguintes termos:



MINISTÉRIO DA ECONOMIA

Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

PROCESSO: 10980-732.121/2019-08

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

SUJEITO PASSIVO

CNPJ

03.984.563/0001-50

Nome Empresarial

R. F. PARTICIPAÇÕES LTDA

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
12/2014	30/01/2015	1.920,00	75,00	1.440,00	46,99	902,20	4.262,20
03/2015	30/04/2015	1.992,00	75,00	1.494,00	44,18	880,06	4.366,06
Total		3.912,00		2.934,00		1.782,26	8.628,26



R. CURITIBA DRE
MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Fl. 16

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 10980-732.121/2019-08

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
03.984.563/0001-50
Nome Empresarial
R. F. PARTICIPACOES LTDA

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Contribuição	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
12/2014	30/01/2015	1.152,00	75,00	864,00	46,99	541,32	2.557,32
03/2015	30/04/2015	1.195,20	75,00	896,40	44,18	528,03	2.619,63
Total		2.347,20		1.760,40		1.069,35	5.176,95

	MINISTÉRIO DA ECONOMIA Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil	INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL PROCESSO: 10980-732.121/2019-08					
DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL							
SUJEITO PASSIVO							
CNPJ 03.984.563/0001-50 Nome Empresarial R. F. PARTICIPACOES LTDA							
CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA							
Período de Apuração	Vencimento	Contribuição	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
10/2014	25/11/2014	1.200,00	75,00	900,00	48,89	586,68	2.686,68
01/2015	25/02/2015	1.080,00	75,00	810,00	46,17	498,63	2.388,63
03/2015	24/04/2015	165,00	75,00	123,75	44,18	72,89	361,64
Total		2.445,00		1.833,75		1.158,20	5.436,95



R. CURITIBA DRE
MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Fl. 27

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
 PROCESSO: 10980-732.121/2019-08

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
 03.984.563/0001-50

Nome Empresarial
R. F. PARTICIPACOES LTDA

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Contribuição	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
10/2014	25/11/2014	260,00	75,00	195,00	48,89	127,11	582,11
01/2015	25/02/2015	234,00	75,00	175,50	46,17	108,03	517,53
03/2015	24/04/2015	35,75	75,00	26,81	44,18	15,79	78,35
Total		529,75		397,31		250,93	1.177,99

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB**SUJEITO PASSIVO**

CNPJ
03.984.563/0001-50
Nome Empresarial
R. F. PARTICIPACOES LTDA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)

INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS

O sujeito passivo apresentou Escrituração Contábil Digital (ECD), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incompletas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa, conforme descrito no item 8 do relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador

30/09/2015
14/06/2016

Multa

25.434,09
85.471,08

Conforme se verifica da leitura do “Relatório Fiscal do Processo nº 10980-732.121/2019-08” (e-fls. 34/54), a Autoridade fiscal constatou a existência de “*diversas irregularidades na escrituração contábil, bem como foram encontrados casos de ausência de declaração e recolhimento de tributos. Não houve pagamento do imposto através de DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais e nem houve confissão de débitos em DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais*”.

A Autoridade Fiscal apontou que, “*não houve explicação para a origem do dinheiro que entrou na conta bancária. A justificativa deveria recair sobre o lançamento bancário, e não apenas sobre o lançamento contábil*”, de forma que, “*a base de cálculo do imposto e do adicional, será determinada mediante a aplicação do percentual de 32% (trinte e dois por cento) sobre os valores não justificados, conforme determina o art. 529, parágrafo único do RIR/1999*”. Confira-se:

Como a R.F. Participações tem atividades econômicas diversificadas, tais como atividade imobiliária e de locação, não sendo possível identificar qual a origem econômica dos recursos depositados em conta corrente bancária, a base de cálculo do imposto e do adicional, será determinada mediante a aplicação do percentual de 32% (trinte e dois por cento) sobre os valores não justificados, conforme determina o art. 529, parágrafo único do RIR/1999.

“Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 1º).”

Os motivos que levaram a Autoridade fiscal a lavrar o respectivo Auto de Infração foram bem delineados pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (“DRJ/FOR”) no bojo do Acórdão nº 08-51.549 (e-fls. 332/342), o qual transcrevo seguinte trecho para melhor ilustração do caso:

“[...]

Veja-se que, tratando do descumprimento da obrigação acessória específica de manutenção de arquivos digitais e sistemas, foram estipuladas penalidades pela falta de atendimento aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; pela omissão ou prestação incorreta de informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e pela falta de cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos.

E, a Instrução IN RFB nº 1.774, de 22/12/2017 (com as alterações da IN RFB nº 1.856, de 13/12/2018), atualmente em vigor, dispondo sobre a ECD, passou a determinar a aplicação da penalidade descrita no art. 12 da Lei nº 8.218/1991 (com a redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018), pela falta de apresentação ou prestação incorreta ou omissões de informações referentes aos registros e respectivos arquivos:

Art. 11. Aplicam-se à pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º ou que apresentá-la com incorreções ou omissões as multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1856, de 13 de dezembro de 2018)

Parágrafo único. As multas a que se refere o caput não se aplicam à pessoa jurídica não obrigada a apresentar ECD nos termos do art. 3º, inclusive à que a apresenta de forma facultativa ou esteja obrigada por força de norma expedida por outro órgão ou entidade da administração pública federal direta ou indireta que tenha atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização. (destaques acrescidos)

Considerando que nada contrapõe a impugnante, especificamente, em relação ao cálculo da penalidade aplicada, diante da expressa previsão legal, deve ser mantida a multa aqui tratada.

Diante do exposto, voto por negar provimento às preliminares de nulidade e, no mérito, julgar improcedente a impugnação.

Destaca-se que estão em cobrança final os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.” (e-fl. 341, grifos no original).

A Autoridade Fiscal entendeu, ainda pela aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre as omissões apuradas, nos seguintes termos:

No presente caso, será aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição referentes às omissões encontradas, conforme descritas anteriormente.

Em 06/12/2019 (e-fl. 315), a Contribuinte foi cientificada da lavratura do Auto de Infração e entendeu por apresentar Impugnação (e-fls. 318/323), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) o erro na Escrituração Digital transmitida ao SPED - não se subsume a capitulação legal, que prevê a punição apenas em caso de prestação de informação incorreta após intimação, ao lado da interpretação mais benigna ao contribuinte em caso de dúvida, requer seja anulada a pena aplicada;

- (ii) em síntese requer seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do CTN e que seja julgada procedente a Impugnação, pois os fatos descritos no auto de infração não se subsumem ao tipo legal descrito no art. 12, II, da lei nº 8.218/1991.

Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 14 de maio de 2020, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (“DRJ/FOR”), em Acórdão de nº 08-51.549 (e-fls. 332/342), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) as infrações de omissão de receita não foram contestadas, conforme o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72¹, de modo que os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins estão em cobrança final;
- (ii) quanto à preliminar de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, aduz que, um dos efeitos produzidos pela apresentação da Impugnação tempestiva é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do CTN;
- (iii) não merece destaque o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário feito pela Contribuinte, visto que essa suspensão já decorre da própria lei, de forma que, somente se aplica à multa contestada com base no artigo 151 do CTN;
- (iv) quanto ao mérito, a discussão gira em torno da aplicação de multa em decorrência do sujeito passivo apresentar ECD - Escrituração Contábil Digital - SPED FISCAL com informações inexatas, incompletas ou omitidas;
- (v) a Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, em seu artigo 11, tratando especificamente das pessoas jurídicas que utilizarem sistema de processamento de dados, estipulou a obrigação de manter à disposição da RFB os respectivos arquivos digitais e sistemas, na forma e no prazo a serem regulamentados pela própria RFB;
- (vi) e, em seu artigo 12², a referida Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela citada MP nº 2.158-35/2001, estipulou a penalidade pelo descumprimento

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

² Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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

da referida obrigação acessória de manutenção de arquivos digitais e sistemas;

- (vii) tratando genericamente da instituição de obrigação acessória relativa aos impostos e contribuições administrados pela RFB, a Lei nº 9.779/99³, conferiu competência à RFB para estabelecer a forma, o prazo e as condições para seu cumprimento e o respectivo responsável, inclusive;
- (viii) e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001⁴, com a redação original, impôs sanções ao descumprimento de obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições administrados pela RFB;
- (ix) note-se que foi instituída penalidade pela omissão na prestação de informação relativa à obrigação acessória, quando solicitada; bem como pelo cumprimento de obrigação acessória com informação omitida, inexata ou incompleta;
- (x) tratando-se de descumprimento da obrigação acessória específica de manutenção de arquivos digitais e sistemas, foram estipuladas penalidades pela falta de atendimento aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; pela omissão ou prestação incorreta de informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e pela falta de cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos;
- (xi) e, a Instrução IN RFB nº 1.774/2017⁵ (com as alterações da IN RFB nº 1.856, de 13/12/2018), atualmente em vigor, dispondo sobre a ECD, passou a determinar a aplicação da penalidade descrita no artigo 12 da Lei nº 8.218/1991 (com a redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018), pela falta de apresentação ou prestação incorreta ou omissões de informações referentes aos registros e respectivos arquivos;

³ 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.

⁴ Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;

II - cinco 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.

Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.

⁵ Art. 11. Aplicam-se à pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º ou que apresentá-la com incorreções ou omissões as multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1856, de 13 de dezembro de 2018)

Parágrafo único. As multas a que se refere o caput não se aplicam à pessoa jurídica não obrigada a apresentar ECD nos termos do art. 3º, inclusive à que a apresenta de forma facultativa ou esteja obrigada por força de norma expedida por outro órgão ou entidade da administração pública federal direta ou indireta que tenha atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização.

- (xii) por fim, conclui que nada contrapõe a Recorrente, especificamente, em relação ao cálculo da penalidade aplicada, diante da expressa previsão legal, deve ser mantida a multa.

Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/10/2014, 13/01/2015, 19/03/2015

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A suspensão da exigibilidade não se aplica aos créditos tributários decorrentes de infrações não contestadas pelo impugnante.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 30/10/2014, 13/01/2015, 19/03/2015

ECD. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. PENALIDADE.

A apresentação da ECD com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Em 23/07/2020, a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 08-51.549, através de Carta com Aviso de Recebimento - AR (e-fl. 357), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 360/366), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação, e suscitou, ainda, as seguintes alegações:

- (i) a Escrituração Contábil Digital não é uma informação prestada diretamente ao Fisco federal, ao contrário da Escritura Contábil Fiscal (ECF), ou de respostas em razão de intimação, que, por sua vez, o são. Sem qualquer dúvida, o envio de ECD ao SPED não equivale a prestar informação à Receita Federal quando solicitado;
- (ii) o tipo que o artigo 12, II, da Lei nº 8.218/91 pune tem por foco a prestação de informação incorreta quando solicitada, o que não é o caso em questão. Poderia a fiscalização ter pedido ao contribuinte esclarecimentos sobre a divergência entre o valor declarado no encerramento de um ano e a abertura de um outro ano para uma mesma conta, quando, então, teria o contribuinte direito a exercer sua ampla defesa;
- (iii) somente em relação à resposta para tal intimação é que poderia ser penalizada, caso apresentasse incorretamente informação que divergisse daquela presente em arquivo, o qual deve preservar pelo prazo decadencial;

- (iv) o tipo do ilícito administrativo é apresentar, quando solicitado, informação incorreta ao fisco federal em relação a arquivo do qual deve manter a guarda, o que não se verificou;
- (v) por fim, aduz que, mesmo se tivesse razão a fiscalização quanto ao erro na Escrituração Contábil da ora Recorrente, isso não seria suficiente, por ausência de subsunção, para enquadrar tal ocorrência como tipo punível com a multa prescrita no artigo 12, II, da Lei nº 8.218/91.

Os autos foram encaminhados a este E. CARF e, em sessão realizada em 10/03/2023, esta 2ª Turma Extraordinária proferiu o Acórdão de nº 1002-002.720 (e-fls. 372/386) e, na oportunidade, entenderam por adotar as seguintes conclusões:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário”.

Ao final, o referido Acórdão de nº 1002-002.720, restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/10/2014, 13/01/2015, 19/03/2015

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO. 75% DO VALOR DO TRIBUTO. PRECEDENTES. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

No lançamento de ofício para a constituição e exigência de crédito tributário é devida a multa punitiva nos termos da legislação tributária então vigente.

Em 27/03/2023, o autos foram encaminhados à Unidade de Origem para que a Contribuinte tomasse conhecimento do resultado do Acórdão de nº 1002-002.720, conforme se verifica do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 387).

Em 31/03/2023, a Contribuinte entendeu por opor Embargos de Declaração com fundamento no artigo 116 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais “RICARF”) (e-fls. 395/399), hipótese em que suscitou, em síntese, que, ao proferir o referido Acórdão, esta 2ª Turma Extraordinária teria incorrido em omissão “*na medida em que considerou como percentual da multa aplicada 75%, enquanto, de acordo com a legislação, é de 5%*”. Confira-se:

“3 OMISSÃO

Interpôs a contribuinte, ora embargante, recurso voluntário adstrito à autuação referente à multa aplicada pela suposta infração “apresentação de escrituração contábil digital (ECD) com informações inexatas, incompletas ou omitidas”, penalidade prevista no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 29.08.1991:

Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: [...] 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; [...]. (g.n.)

De acordo com a fiscalização, ao analisar as escriturações contábeis digitais (ECD) da contribuinte, existiria erro em algumas contas, que não teriam seu saldo inicial igual ao saldo final do ano anterior. Questão à parte qual seria este tipo de erro, o ponto é que a ECD não é uma informação prestada diretamente ao fisco federal, ao contrário da escrituração contábil fiscal (ECF), ou de respostas em razão de intimação, que, por sua vez, o são. Ou seja, o envio de ECD ao SPED **NÃO** equivale a prestar informação à Receita Federal quando solicitado¹, portanto, o fato descrito no auto de infração não se encaixa no tipo legal enquadrado pelo fisco, o que, norteado pelo princípio da tipicidade fechada que vigora no direito tributário², é suficiente para afastar a sua incidência.

No entanto, em acórdão, o fisco limitou-se a discorrer sobre questões que nada conversam com a autuação em comento, dando a impressão, inclusive, de tratar-se de julgamento de outros autos de infração, não analisando a questão posta em recurso voluntário acerca da multa por suposto preenchimento de informações incorretas nas ECD, a qual é exclusivamente de direito: não há subsunção do fato descrito à norma. No mais, ainda que restasse dúvidas, então deveriam ser elas dirimidas em favor do contribuinte, nos termos do art. 112, I, do Código Tributário Nacional³, afinal, “[...] qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no capo do direito penal — in dubio pro reo”⁴.

Assim, tendo em conta a omissão apontada, requer-se a reforma da decisão.

4 ERRO MATERIAL

Outro ponto que merece atenção é que o r. acórdão, já em sua ementa, faz crer se tratar de autuação por multa de ofício de 75%, in verbis:

[...] MULTA DE OFÍCIO. 75% DO VALOR DO TRIBUTO. PRECEDENTES. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. No lançamento de ofício para a constituição e exigência do crédito tributário é devida a multa punitiva nos termos da legislação tributária então vigente.

Contudo, o tipo legal que supostamente se enquadra na infração que a fiscalização alega ter a contribuinte cometido, como já transcrito (art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 29.08.1991), prevê **uma multa de 5% sobre o valor da operação — e não de 75% —**, em caso de omissão ou prestação de informações incorretas ao fisco, quando solicitadas.

Ao que parece, com a devida vênia, houve uma miscelânea entre dispositivos legais e percentuais pela fiscalização, haja vista que o art. 12, parágrafo único, inciso II, da mesma lei, prevê a redução de 75% da referida multa, caso a obrigação seja cumprida no prazo estabelecido na intimação:

Art. 12. Omissis. 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: [...] II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação” [...].”

Há, portanto, inequívoco erro material na decisão, pois, mesmo sendo dado entendimento que o fato descrito se subsume ao tipo legal previsto no auto de infração, o que, nos termos do tópico anterior, não se espera, a multa, nos termos estritos da legislação, será de 5%, e de não 75%. Diante disto, requer-se, também neste ponto, a reforma do acórdão.”

Em Despacho de Admissibilidade de Embargos proferido em 08/08/2023 (e-fls. 411/416), o então Presidente desta 2ª Turma Extraordinária entendeu por acolher os Embargos de Declaração opostos pela Recorrente com base nos seguintes fundamentos:

“[...]”

Realmente, houve omissão na apreciação dos argumentos apresentados no recurso voluntário.

A criticada menção à multa de ofício de 75% sobre o valor dos tributos lançados, constante da ementa do acórdão embargado, não configura simples erro material isolado, desconectado dos fundamentos apresentados pela referida decisão.

Conforme evidenciado acima, o voto que orientou o acórdão embargado adentrou realmente em questões sobre a referida multa de 75%, enquanto se omitiu em relação à apreciação das questões que a contribuinte apresentou para a multa prevista no art. 12, II, da Lei 8.218/1991 (com alterações posteriores), aplicada em razão das incorreções e omissões detectadas em sua escrituração contábil digital (ECD), matéria que efetivamente era objeto de controvérsia.

Há, portanto, vício de omissão que justifica a admissibilidade dos embargos de declaração, cujo processamento também abarcará a solução do “vício material” alegado.

Conclusão

Diante do exposto, com fundamento no art. 65 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, ACOLHO os Embargos de Declaração opostos pela contribuinte, para que sejam sanados os problemas acima apontados.

Encaminhem-se os presentes Embargos à Conselheira Miriam Costa Faccin, para inclusão em pauta de julgamento.”

Em razão da admissibilidade dos Embargos, o autos foram encaminhados a esta Relatora conforme “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 417).

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade

De início, tem-se que, de acordo com artigo 116, §1º, da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais “RICARF”), os Embargos de Declaração poderão ser opostos, no prazo de 5 (cinco) dias contados da ciência do acórdão, pelo contribuinte, responsável ou preposto quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição. Confira-se:

“Portaria MF nº 1.634, de 23 de dezembro de 2023”**CAPÍTULO IV****DOS RECURSOS****Dos Embargos de Declaração**

Art. 116. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma.

§ 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao Presidente da Turma, no prazo de cinco dias contado da data da ciência do acórdão:

[...]

II - pelo contribuinte, responsável ou preposto”;

No caso concreto, observa-se que, em 27/03/2023 (domingo) (e-fl. 387), a Contribuinte foi intimada do resultado do Acórdão nº 1002-002.720, de modo que o prazo de 5 (cinco) dias previsto no artigo 116, §1º, da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais “RICARF”) começou a fluir em 29/03/2023 (terça-feira) e findar-se-ia apenas em 02/04/2023 (sábado), tendo sido postergado para o 1º dia útil subsequente, qual seja, 04/04/2023 (segunda-feira). A rigor, a Recorrente protocolou seus Embargos no dia 31/03/2023, conforme se verifica do “Termo de Análise de Solicitação de Juntada” (e-fl. 394).

Além do mais, confira-se que os presentes Embargos de Declaração foram opostos pelo responsável através de procurador legalmente habilitado para tanto, de modo que o requisito da legitimidade previsto no artigo 116, §1º, da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais “RICARF”) também foi devidamente cumprido.

Por fim, e quanto às razões de mérito, verifica-se que a Embargante indicou expressamente os vícios de omissão e erro material que a 2ª Turma Extraordinária teria incorrido ao proferir o Acórdão embargado nº 1002-002.720.

Como se observa, os Embargos foram opostos dentro do prazo de 5 (cinco) dias previsto no artigo 116, §1º, da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais “RICARF”), e preenche os demais requisitos de admissibilidade recursal, razão pela qual devo conhecê-los e apreciá-los no que diz com a omissão e erro material quanto à multa de ofício sobre os tributos lançados, conforme a análise dos esclarecimentos fáticos e argumentos sustentados pela ora Embargante.

Objeto dos Embargos de Declaração: Alegação de omissão e erro material quanto à análise dos argumentos aduzidos pela Embargante

Observe-se, de plano, que, através do Despacho de Admissibilidade dos Embargos, proferido em 08 de agosto de 2023 (e-fls. 411/416), o então Presidente desta 2ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento deste E. CARF entendeu por acolher os Embargos de Declaração opostos em relação ao vício de omissão quanto à apreciação dos argumentos sustentados em sede de Recurso Voluntário, “*cujo processamento também abará a solução do “vício material” alegado*”, conforme se verifica dos trechos a seguir reproduzidos:

“Vê-se que a contribuinte vem desde o início do processo contestando apenas a exigência da multa prevista no art. 12, II, da Lei 8.218/1991, que foi aplicada sobre as incorreções e omissões verificadas em sua ECD.

O próprio relatório contido no acórdão embargado sintetiza bem os contornos da controvérsia estabelecida:

[...]

Portanto, como essas **três entradas de recursos** em contas correntes da empresa **não** foram devidamente **esclarecidas**, serão **objeto de autuação por presunção de omissão de receitas**, com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

[...]

Diante dos fatos narrados acima, a Fiscalização aplicou multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto/contribuição não recolhido e não declarado, conforme art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

[...]

Diante do exposto acima, também foi **lançado de ofício multa** em decorrência da seguinte infração: **apresentação de escrituração contábil digital (ECD) com informações inexatas, incompletas ou omitidas**, nos termos do art. 12 ,II, da Lei nº 8.218/91.

Ciente do auto de infração em 25 de setembro de 2018, o contribuinte apresentou impugnação alegando que o erro na Escrituração Digital transmitida ao SPED - não se subsumem a capitulação legal, que prevê a punição apenas em caso de prestação de informação incorreta após intimação, ao lado da interpretação mais benigna ao contribuinte em caso de dúvida, requer seja anulada a pena aplicada.

Em sua defesa, o contribuinte argumentou que:

[...]

Em sessão do dia 14/05/2020, a DRJ/FOR ao apreciar a Impugnação, entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

(i) as infrações de omissão de receita não foram contestadas, conforme o artigo 17 do Decreto nº 70.235/721, de modo que os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins estão em cobrança final;

(ii) quanto à preliminar de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, aduz que, um dos efeitos produzidos pela **apresentação da impugnação** tempestiva é a **suspensão da exigibilidade do crédito tributário**, nos termos do artigo 151, III, do CTN2;

(iii) Portanto, não merece destaque o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário feito pelo contribuinte, visto que essa **suspensão já decorre da própria lei**, de forma que, somente se aplica à multa contestada com base no artigo 151 do CTN;

(iv) quanto ao mérito, a discussão gira em torno da **aplicação de multa** em decorrência do sujeito passivo **apresentar ECD** - Escrituração Contábil Digital - SPED FISCAL com **informações inexatas, incompletas ou omitidas**;

(v) a Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, em seu artigo 113, tratando especificamente das pessoas jurídicas que utilizarem sistema de processamento de dados, **estipulou a obrigação de manter à disposição da RFB** os respectivos **arquivos digitais** e sistemas, na forma e no prazo a serem regulamentados pela própria RFB;

(vi) e, em seu artigo 124, a referida Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela citada MP nº 2.158-35/2001, **estipulou a penalidade pelo descumprimento** da referida obrigação acessória de manutenção de arquivos digitais e sistemas;

(vii) tratando genericamente da **instituição de obrigação acessória** relativa aos impostos e contribuições administrados pela RFB, a Lei nº 9.779/995, conferiu **competência à RFB** para estabelecer a **forma**, o **prazo** e as **condições para seu cumprimento** e o respectivo responsável, inclusive;

(viii) e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 20016, com a redação original, impôs **sanções** ao **descumprimento de obrigações acessórias** relativas aos impostos e contribuições administrados pela RFB;

(ix) note-se que foi instituída **penalidade pela omissão** na prestação de **informação relativa à obrigação acessória**, quando solicitada; bem como pelo **cumprimento de obrigação acessória** com **informação omitida**, inexata ou incompleta;

(x) tratando-se de **descumprimento da obrigação acessória** específica de **manutenção de arquivos digitais** e sistemas, foram estipuladas **penalidades** pela falta de atendimento aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; pela **omissão ou prestação incorreta** de informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e pela **falta de cumprimento do prazo estabelecido** para apresentação dos registros e respectivos arquivos;

(xi) e, a Instrução IN RFB nº 1.774/20177 (com as alterações da IN RFB nº 1.856, de 13/12/2018), atualmente em vigor, dispondo sobre a ECD, passou a determinar a **aplicação da penalidade** descrita no artigo 12 da Lei nº 8.218/1991 (com a redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018), pela **falta de apresentação** ou **prestação incorreta** ou **omissões de informações** referentes aos registros e respectivos arquivos;

(xii) por fim, conclui que nada contrapõe a Recorrente, especificamente, em relação ao cálculo da penalidade aplicada, diante da expressa previsão legal, deve ser mantida a multa.

Irresignada, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** (e-fls. 360/366), no qual pleiteia a reforma do acórdão proferido pela DRJ/FOR, sob a alegação de que:

(i) a **Escrituração Contábil Digital não é uma informação prestada diretamente ao fisco federal**, ao contrário da Escritura Contábil Fiscal (ECF), ou de respostas em razão de intimação, que, por sua vez, o são. Sem qualquer dúvida, o **envio de ECD ao SPED não equivale a prestar informação à Receita Federal** quando solicitado;

(ii) o tipo que o artigo 12, II, da Lei nº 8.218/91 pune tem por foco a prestação de informação incorreta quando solicitada, o que não é o caso em questão. **Poderia** a fiscalização **ter pedido ao contribuinte esclarecimentos** sobre a divergência entre o valor declarado no encerramento de um ano e a abertura de um outro ano para uma mesma conta, quando, então, teria o contribuinte direito a exercer sua ampla defesa;

(iii) **somente** em relação à **resposta para tal intimação** é que poderia ser penalizada, caso apresentasse incorretamente **informação que divergisse** daquela presente em **arquivo**, o qual deve preservar pelo prazo decadencial;

(iv) o tipo do ilícito administrativo é apresentar, quando solicitado, informação incorreta ao fisco federal em relação a arquivo do qual deve manter a guarda, o que não se verificou;

(v) por fim, aduz que, mesmo se tivesse razão a fiscalização quanto ao erro na Escrituração Contábil da ora Recorrente, isso não seria suficiente, por **ausência de subsunção**, para enquadrar tal ocorrência como tipo punível com a multa prescrita no artigo 12, II, da Lei nº 8.218/91.

É o relatório.

Entretanto, o voto que orientou o acórdão embargado não examinou as questões apresentadas no recurso voluntário.

O referido voto concentrou-se em defender a correção do lançamento de IRPJ e tributos reflexos sobre a infração de omissão de receitas, bem como da multa de ofício de 75% que foi aplicada sobre o valor desses tributos, matérias que nem mesmo eram objeto de litígio, eis que não tinham sido contestadas desde a fase de impugnação, conforme indica o próprio relatório do acórdão ora embargado (acima transcrito).

Vale transcrever alguns trechos do mencionado voto:

[...]

O propósito recursal consiste em tornar sem efeito o Auto de Infração lavrado pela Autoridade Fiscal que resultou no lançamento de créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em razão da “*ausência de declaração e recolhimento*” desses tributos, com aplicação de multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do débito devido e “*não recolhido e não declarado*”.

[...]

Vê-se, portanto, que o lançamento teve fundamento na “falta/insuficiência de declaração e recolhimento”, o que se verificou a partir do **confronto de dados e informações tributárias declaradas pela própria Recorrente** e na **movimentação financeira bancária autorizada por meio de quebra de sigilo bancário**.

[...]

Caberia à Recorrente provar a origem econômica dos recursos depositados em sua conta corrente bancária, de forma a justificar as divergências encontradas pela Autoridade Fiscal em suas escriturações contábeis digitais, com a consequente declaração e recolhimento dos tributos, o que, todavia, não fez. De forma que, **meras alegações a título de “ausência de subsunção” do fato**, sem qualquer respaldo documental ou justificativa, **não são hábeis a macular a autuação**.

[...]

No tocante à multa, verifica-se que o Auto de Infração fixou-a no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre os valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS não recolhidos, tendo por amparo legal o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996:

[...]

Assim, correta a autuação da Autoridade Fiscal, pois assim determina o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Ademais, a referida norma não exige comprovação de dolo ou má-fé do agente, bastando o fato objetivo de ser lançado de ofício o tributo, “nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

Com essas considerações, tem-se que a **multa** deve guardar **finalidade punitiva e dissuasória**, justificando assim a sua fixação em alíquotas elevadas, de modo que seu percentual em 75% (setenta e cinco por cento) **não é abusivo e ancora-se em lei** sobre a qual **não há qualquer vício de inconstitucionalidade**.

Logo o acórdão recorrido não merece retoques.

Realmente, houve omissão na apreciação dos argumentos apresentados no recurso voluntário.

A criticada menção à multa de ofício de 75% sobre o valor dos tributos lançados, constante da ementa do acórdão embargado, não configura simples erro material isolado, desconectado dos fundamentos apresentados pela referida decisão.

Conforme evidenciado acima, o voto que orientou o acórdão embargado adentrou realmente em questões sobre a referida multa de 75%, enquanto se omitiu em relação à apreciação das questões que a contribuinte apresentou para a multa prevista no art. 12, II, da Lei 8.218/1991 (com alterações posteriores), aplicada em razão das incorreções e omissões detectadas em sua escrituração contábil digital (ECD), matéria que efetivamente era objeto de controvérsia.

Há, portanto, vício de omissão que justifica a admissibilidade dos embargos de declaração, cujo processamento também abarcará a solução do “vício material” alegado.”

Da leitura do trecho acima colacionado, verifica-se que a matéria embargada diz respeito à multa aplicada pela “*apresentação de escrituração contábil digital (ECD) com informações inexatas, incompletas ou omitidas*”, prevista no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91 e, portanto, tem a ver com as circunstâncias fático-jurídicas que a Autoridade Fiscal levou em consideração para atribuir-lhe a penalidade que, no caso, e a despeito de terem sido refutadas pela ora Embargante quando da apresentação da Impugnação e em sede de Recurso Voluntário e, cujos esclarecimentos e argumentos, no seu entendimento, a conduta praticada não se subsume ao preceito legal, não foram analisadas de forma isolada por esta 2ª Turma Extraordinária quando da prolação do Acórdão embargado nº 1002-002.720.

Em suma, pode-se dizer que, ao prolatar o Despacho de Admissibilidade dos Embargos, o I. Presidente desta 2ª Turma Extraordinária acabou acolhendo os presentes Embargos para que a omissão seja sanada em relação à apreciação das questões referentes à multa prevista no artigo 12, II, da Lei 8.218/1991 (com alterações posteriores), aplicada em razão das incorreções e omissões detectadas na escrituração contábil digital (ECD) da Embargante, “*matéria que efetivamente era objeto de controvérsia*”.

A título de esclarecimentos, veja-se que, em sede de Recurso Voluntário, a ora Embargante acabou reproduzindo as mesmas razões e fundamentos que já haviam sido erigidos em sede de Impugnação, conforme se verifica dos excertos abaixo, extraídos do Acórdão embargado (e-fl. 379):

Irresignada, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** (e-fls. 360/366), no qual pleiteia a reforma do acórdão proferido pela DRJ/FOR, sob a alegação de que:

- (i) a Escrituração Contábil Digital não é uma informação prestada diretamente ao fisco federal, ao contrário da Escritura Contábil Fiscal (ECF), ou de respostas em razão de intimação, que, por sua vez, o são. Sem qualquer dúvida, o envio de ECD ao SPED não equivale a prestar informação à Receita Federal quando solicitado;
- (ii) o tipo que o artigo 12, II, da Lei nº 8.218/91 pune tem por foco a prestação de informação incorreta quando solicitada, o que não é o caso em questão. Poderia a fiscalização ter pedido ao contribuinte esclarecimentos sobre a divergência entre o valor declarado no encerramento de um ano e a abertura de um outro ano para uma mesma conta, quando, então, teria o contribuinte direito a exercer sua ampla defesa;
- (iii) somente em relação à resposta para tal intimação é que poderia ser penalizada, caso apresentasse incorretamente informação que divergisse daquela presente em arquivo, o qual deve preservar pelo prazo decadencial;
- (iv) o tipo do ilícito administrativo é apresentar, quando solicitado, informação incorreta ao fisco federal em relação a arquivo do qual deve manter a guarda, o que não se verificou;
- (v) por fim, aduz que, mesmo se tivesse razão a fiscalização quanto ao erro na Escrituração Contábil da ora Recorrente, isso não seria suficiente, por ausência de subsunção, para enquadrar tal ocorrência como tipo punível com a multa prescrita no artigo 12, II, da Lei nº 8.218/91.]

Feitos esses esclarecimentos, no que diz com o delineamento da matéria objeto dos presentes Embargos de Declaração, passa-se a analisar, a seguir, as alegações formuladas nos Embargos relativas à omissão, cujas razões haviam sido suscitadas pela ora Embargante em sede de Impugnação e as quais, a propósito, foram replicadas em seu Recurso Voluntário, de sorte que, para tanto, devemos cotejá-las com as razões e os fundamentos fático-jurídicos que ensejaram e amparam a manutenção da multa prevista no artigo 12, II, da Lei 8.218/1991, levando-se em conta, para tanto o que restou exposto no item 4 (*Movimentação Financeira e Lançamentos Contábeis*) (e-fls. 37/40); item 6 (*Diferença de Saldos Contábeis entre Final de 2015 e Início de 2016*) (e-fls. 42/46) e item 8 (*Obrigações Acessórias – Escrituração Contábil Digital (ECD)*) (e-fls. 50/52) do “Relatório Fiscal do Processo nº 10980-732.121/2019-08” e, também, nos precedentes citados no Acórdão embargado, quais sejam, os Acórdãos nºs 2402-006.965 e 1302-003.563 (e-fls. 382/383).

Da análise das alegações formuladas no Recurso Voluntário, as quais foram acolhidas no Despacho de Admissibilidade dos Embargos, em relação ao vício de omissão quanto à apreciação dos argumentos sustentados pela Embargante

De início, veja-se que, quanto à aplicação do artigo 12, II, da Lei 8.218/1991, a ora Embargante havia sustentado basicamente o seguinte (e-fls. 364/365):

O tipo que o art. 12, II, da Lei nº 8.218/91 pune tem por foco a prestação de informação incorreta quando solicitada, o que não é o caso em questão. Poderia, por certo, a fiscalização ter pedido ao contribuinte esclarecimentos sobre a divergência entre o valor declarado no encerramento de um ano e a abertura de um outro ano para uma mesma conta, quando, então, teria o contribuinte direito a exercer sua ampla defesa.

De qualquer modo, somente em relação à resposta para tal intimação é que poderia ser penalizado, caso apresentasse incorretamente informação que divergisse daquela presente em arquivo, o qual deve preservar pelo prazo decadencial. Com efeito, o tipo do ilícito administrativo é apresentar, quando solicitado, informação incorreta ao fisco federal em relação a arquivo do qual deve manter a guarda. O que, diga-se, não se verificou.

No mais, mesmo que assumíssemos aqui a existência de erro na Escritura Contábil Digital do contribuinte, ora Impugnante, ele não se subsumiria ao tipo legal prescrito no art. 12, II, da Lei nº 8.218/91. Isso porque, em nosso ordenamento, o tipo que estabelece penalidade deve apresentar uma forma cerrada:

Assim, de forma cerrada, a norma em questão pune apenas aquele que uma vez intimado, presta ao fisco informação incorreta em relação a arquivo digital, o qual deve conservar. Com isso, de forma alguma se enquadra no tipo legal que acabamos de descrever o ato de transmitir informação ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), ainda que incorreta.

Estamos aqui expondo que mesmo se tivesse razão a fiscalização quanto a erro na Escrituração Contábil da ora Impugnante, isso não seria suficiente, por ausência de subsunção, para enquadrar tal ocorrência como tipo punível com a multa prescrita no art. 12, II, da Lei nº 8.218/91.

Ademais, havendo dúvidas sobre a capitulação legal do fato à norma, então deve ser ela dirimida em favor do contribuinte, tudo nos termos do art. 112, I, Código Tributário Nacional¹¹. Ponto esse muito bem analisado pelos grandes juristas:

O Acórdão embargado, por sua vez, com suporte no que restou exposto no item 4 (*Movimentação Financeira e Lançamentos Contábeis*) (e-fls. 37/40); item 6 (*Diferença de Saldos Contábeis entre Final de 2015 e Início de 2016*) (e-fls. 42/46) e item 8 (*Obrigações Acessórias – Escrituração Contábil Digital (ECD)*) (e-fls. 50/52) do “Relatório Fiscal do Processo nº 10980-732.121/2019-08”, bem como na jurisprudência deste Conselho, concluiu pela manutenção da multa do artigo 12, II, da Lei 8.218/1991, por entender que “*meras alegações a título de ‘ausência de subsunção’ do fato, sem qualquer respaldo documental ou justificativa, não hábeis a macular a autuação*” (e-fls. 382/383). Confira-se:

Caberia à Recorrente provar a origem econômica dos recursos depositados em sua conta corrente bancária, de forma a justificar as divergências encontradas pela Autoridade Fiscal em suas escriturações contábeis digitais, com a consequente declaração e recolhimento dos tributos, o que, todavia, não fez. De forma que, **meras alegações a título de “ausência de subsunção” do fato**, sem qualquer respaldo documental ou justificativa, **não são hábeis a macular a autuação.**

Nesse sentido, dentre outros:

“(…) ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL. **APRESENTAÇÃO COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS.** Sujeita-se à multa, prevista na legislação, a empresa que apresenta escrituração contábil digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ECD. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da multa aplicada em decorrente de obrigação acessória apresentada com informações inexatas, incompletas ou omitidas deve corresponder a essas irregularidades identificadas.” (Processo nº 10166.727417/201579. Acórdão nº 2402-006.965. Sessão de 12/02/2019. Relator Mauricio Nogueira Righetti, g.n.)

“(…) OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. CORREÇÃO POSTERIOR À ATUAÇÃO DO FISCO. IRRELEVÂNCIA. O fato de o sujeito passivo, posteriormente à atuação do Fisco, suprir a apresentação de informações inexatas, incompletas ou a omissão de informações em obrigação acessória não tem o condão de afastar a incidência da multa prevista na legislação. ECD. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO POR OUTROS MEIOS. IRRELEVÂNCIA. O artigo 57 da MP nº 2.158-35/2001 não prevê redução da penalidade caso o contribuinte preste as informações a serem declaradas em ECD e em EFD-Contribuições por outros meios (declarações ou demonstrativos, por exemplo). A Dacon, por conter informações consolidadas, não se presta a substituir, nem mesmo em parte, a EFD-Contribuições. OBRIGAÇÃO

ACESSÓRIA. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. MULTA. **BASE DE CÁLCULO. TOTAL DAS TRANSAÇÕES COMERCIAIS.** Nos termos do inciso III do artigo 57 da MP nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013, a base de cálculo da multa pelo cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas **corresponde ao valor do total das transações comerciais e operações financeiras do sujeito passivo que padecem do vício,** não havendo distinção a ser feita entre as transações de saídas ou entradas de bens e serviços.” (Processo nº 13971.721576/201644. Acórdão nº 1302003.563. Sessão de 14/05/2019. Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, g.n.)

Portanto, quanto aos fatos geradores em discussão, relativos à **existência de irregularidades na escrituração contábil** e à **omissão de receitas** em razão de entradas de recursos não declarados e tampouco recolhidos os tributos a tal título, revela registrar a manifestação da Autoridade Fiscal:

“**A análise da documentação contábil e fiscal** da pessoa jurídica **revelou a existência de diversas irregularidades na escrituração contábil**, bem como foram encontrados casos de **ausência de declaração e recolhimento de tributos.** **Não houve pagamento do imposto através de DARE – Documento de Arrecadação de Receitas Federais e nem houve confissão de débitos em DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.**

(…)

Cabe aqui ressaltar que a **movimentação financeira bancária** da RF Participações, de demais empresas e dos sócios **foi autorizado por meio de quebra de sigilo bancário**, conforme decisão judicial que consta nos autos nº 5019249-19.2018.404.7000 da Justiça Federal do Paraná.

Dessa forma, **foi possível obter os extratos bancários** do sujeito passivo e de demais envolvidos que foram **utilizados para confrontar a escrituração contábil** e que **comprovam irregularidades.**” (e-fls. 34 e 37, g.n.)

Apesar das alegações da Recorrente no sentido de **“ausência de subsunção, para enquadrar tal ocorrência como tipo punível com a multa prescrita no artigo 12, II, da Lei nº 8.218/91”**, os fatos comprovados no procedimento fiscal, sem contraprova, **confirmam a omissão ou prestação incorreta de informações referentes aos registros e respectivos arquivos da ECD** e corroboram o acerto da autuação.

A Recorrente também **não logrou comprovar** qualquer **erro na apuração da base de cálculo**, ônus que lhe cabia.

O ponto crucial que deve ser aqui destacado e que, na verdade, acabou ensejando a manutenção da multa prevista no artigo 12, II, da Lei 8.218/1991, é que a Autoridade Fiscal constatou diversas irregularidades na escrituração contábil, além de ausência de declaração e recolhimento dos tributos, conforme se verifica dos excertos extraídos “Relatório Fiscal do Processo nº 10980-732.121/2019-08” (e-fls. 34/54):

“4. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA E LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

[...]

Podemos observar que a justificativa de erro contábil somente poderia ser aceita se houvesse o detalhamento do evento ocorrido, pois, na verdade, não houve explicação para a origem do dinheiro que entrou na conta bancária. A justificativa deveria recair sobre o lançamento bancário, e não apenas sobre o lançamento contábil.

[...]

6. DIFERENÇA DE SALDOS CONTÁBEIS ENTRE FINAL DE 2015 E INÍCIO DE 2016

[...]

Então, na mesma data, apresentou as ECD supostamente retificadas, gravadas em mídia CD, que corrigiriam os erros de saldos contábeis. No ato da entrega, os arquivos foram analisados e observamos que os saldos finais de 2014 estavam muito diferentes dos saldos iniciais de 2015. Foram impressos os balancetes e o contador ADILSON ANTUNES tomou ciência dessas divergências no ato, mediante rubrica nos próprios balancetes.

Em outras palavras, a tentativa de correção da ECD 2015 foi infrutífera, uma vez que não manteve coerência com a ECD 2014. Mesmo não sendo mais possível o envio de retificadora no momento do início deste procedimento fiscal, abriu-se a possibilidade de o sujeito passivo apresentar novos arquivos digitais, com o intuito de esclarecer quais os lançamentos omissos ou escriturados incorretamente, mas a oportunidade não prosperou.

[...]

Essas relevantes divergências mostram que as escriturações contábeis digitais dos anos-calendário 2014, 2015 e 2016 não são confiáveis.

Ao apresentar uma ECD com saldos iniciais divergentes dos saldos finais do ano anterior, pressupõe-se que a ECD do ano anterior estava imperfeita, seja por lançamentos incorretos ou por omissão de lançamentos.

As alterações de saldos contábeis somente podem ser realizadas através de lançamentos contábeis. Trata-se de conceito básico de contabilidade, para garantir a confiabilidade e a exatidão da escrituração.

No caso concreto, houve a confissão da ausência de lançamentos na ECD 2015, que acabou culminando em sérias divergências com a ECD 2016, ao serem registrados tais lançamentos após o envio da escrituração contábil digital de 2015.

Conclui-se, portanto, que a omissão de lançamentos na ECD 2015 foi responsável pela divergência de saldos entre 2015 e 2016.

[...]

8. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)

[...]

Aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos da ECD, o art. 12, II, da Lei nº 8.218, de 1991, prevê 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.

[...]

Por valor da operação corresponde, entende-se o valor do lançamento contábil incorreto ou omitido.

No caso em questão, por não sabermos quantos lançamentos foram omitidos ou estão incorretos, consideramos que um único lançamento em cada conta contábil serviria para corrigir o saldo final de cada exercício, ou seja, o valor da operação correspondente é o somatório das diferenças de saldos finais e iniciais das contas analíticas de cada exercício.

[...]

Dessa forma, o cálculo das multas a serem aplicadas fica da seguinte maneira.

Ano	Omissões / Incorreções	5% do valor das operações	Receita bruta	1% da receita bruta	Multa
2014	508.681,82	25.434,09	14.042.660,55	140.426,61	25.434,09
2015	44.305.886,04	2.215.294,30	8.547.108,37	85.471,08	85.471,08
TOTAL =					110.905,17

Observe-se que, diferentemente do que a Embargante havia aduzido em sede de Recurso Voluntário, no sentido de que, “o art. 12, II, da Lei 8.218/91 pune tem por foco a prestação de informação incorreta quando solicitada”, o “Relatório Fiscal” acima mencionado, expressamente consignou: “**abriu-se a possibilidade de o sujeito passivo apresentar novos arquivos digitais, no intuito de esclarecer quais os lançamentos omissos ou escriturados incorretamente, mas a oportunidade não prosperou**”. Portanto, com base nessas premissas foi prolatado o Acórdão ora embargado.

Ressalto, nesse contexto, que a questão foi devidamente enfrentada pelo Acórdão prolatado pela 5ª Turma da “DJR/FOR”, e inclusive explicitada no Acórdão embargado no sentido de que o “acórdão recorrido não merece retoques”. Confira-se:

Veja-se que, tratando do descumprimento da obrigação acessória específica de manutenção de arquivos digitais e sistemas, foram estipuladas penalidades pela falta de atendimento aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; pela omissão ou prestação incorreta de informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e pela falta de cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos.

E, a Instrução IN RFB nº 1.774, de 22/12/2017 (com as alterações da IN RFB nº 1.856, de 13/12/2018), atualmente em vigor, dispondo sobre a ECD, passou a determinar a aplicação da penalidade descrita no art. 12 da Lei nº 8.218/1991 (com a redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018), pela falta de apresentação ou prestação incorreta ou omissões de informações referentes aos registros e respectivos arquivos:

Art. 11. Aplicam-se à pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º ou que apresentá-la com incorreções ou omissões as multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1.856, de 13 de dezembro de 2018)

Parágrafo único. As multas a que se refere o caput não se aplicam à pessoa jurídica não obrigada a apresentar ECD nos termos do art. 3º, inclusive à que a apresenta de forma facultativa ou esteja obrigada por força de norma expedida por outro órgão ou entidade da administração pública federal direta ou indireta que tenha atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização. (destaques acrescidos)

Considerando que nada contrapõe a impugnante, especificamente, em relação ao cálculo da penalidade aplicada, diante da expressa previsão legal, deve ser mantida a multa aqui tratada.

Portanto, sanando-se a omissão apontada, uma vez que os fatos se subsomem ao tipo infracional, não pode o Julgador administrativo, sem que haja norma em sentido diverso, deixar de aplicar a penalidade legalmente prescrita.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, conheço dos presentes Embargos de Declaração e entendo por acolhê-los, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão no que diz com a apreciação das alegações quanto à multa prevista no artigo 12, II, da Lei 8.218/1991 e, para que o erro material apontado seja corrigido, de modo que a ementa do Acórdão passe à seguinte redação:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 30/10/2014, 13/01/2015, 19/03/2015

ECD. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS.
PENALIDADE.

A falta de apresentação da ECD/EFD ou sua elaboração com omissão ou inexatidão configura o descumprimento de obrigação acessória, sujeitando o infrator à penalidade pecuniária estabelecida na lei de regência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin