



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11707.720017/2018-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-004.144 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2024
Recorrente PLANTAGE CONFECÇÃO E COMERCIO DE ROUPAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

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

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR ATRASO NA ENTREGA DE ECF.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

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

Relatório

Notificação de Lançamento

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrada a Notificação de Lançamento, fls. 114-115, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$113.258,13 a título de multa de ofício isolada por atraso na entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) em 12.12.2017 referente ao ano-calendário de 2016, cujo prazo final ocorreu em 31.07.2017:

Descrição dos fatos:

LUCRO REAL: Multa pela apresentação extemporânea da ECF, que incide à razão de 0,25% por mês calendário ou fração de atraso, do lucro líquido antes do

Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento); reduzida em 90% (noventa por cento), quando a ECF for apresentada em até 30 (trinta) dias após o prazo; em 75% (setenta e cinco por cento), quando a ECF for apresentada em até 60 (sessenta) dias após o prazo e à metade, quando a ECF for apresentada depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.

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

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

DEMAIS: Multa incidente sobre a apresentação extemporânea da ECF, que incide à razão de R\$ 500,00 ou R\$ 1.500,00 por mês calendário ou fração de atraso, reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

Enquadramento Legal:

ART. 8-A, INCISO I E 55 1, 2 E 4, DO DECRETO LEI NR 1.598 1977, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977 (INCLUÍDOS PELA LEI 12.973, DE 2014).

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado na ementa do Acórdão da DRJ/04 nº 104-000.434, de 13.04.2023, fls. 120-124:

CONCLUSÃO

22. Dessa forma, decido julgar improcedente a impugnação, de forma a manter o crédito tributário lançado.

Recurso Voluntário

Notificada em 12.06.2023, fls. 131, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 14.06.2023, fls. 133-158, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

3 – DO DIREITO:

3.1 – Da possibilidade de exercício do controle de legalidade pelos órgãos julgadores em âmbito administrativo:

Conforme fundamentação constante no acórdão recorrido, restou consignado que “não cabe ao julgador administrativo questionar a legalidade ou constitucionalidade de normas legais e infra-legais (...) o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la (...)”.

Ocorre que, concessa maxima venia, ao contrário do que consignado no acórdão recorrido, a jurisprudência desse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

pacificou-se no sentido de que o CARF “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária” (Súmula n.º 02/CARF).

Isso significa dizer que julgadores administrativos apenas estão impossibilitados de se pronunciar sobre a constitucionalidade de um determinado dispositivo legal, não existindo qualquer empecilho para que o órgão julgador administrativo promova o controle de legalidade do lançamento tributária, mormente mediante a aplicação dos princípios regeedores do processo administrativo. [...]

Salienta-se que os princípios da razoabilidade e proporcionalidade são normas não escritas, cuja observância independe de explicitação em texto constitucional, porquanto pertencem à natureza e essência do Estado de Direito. Por essa razão, o próprio legislador entendeu por bem positivá-los em sede infraconstitucional, na forma da Lei n.º 9.784/99 em seu artigo 2º [...].

Assim, beira o absurdo que o acórdão consigne que o julgador administrativo esteja vinculado e limitado a aplicar o entendimento que o Poder Executivo confere a determinada norma, sob pena de esvaziamento do exercício do poder-dever do controle de legalidade dos atos administrativos.

Desta forma, ao contrário do que consignado no acórdão recorrido, não há qualquer vedação legal que impossibilite que os julgadores administrativos promovam uma interpretação das leis tributárias à luz dos princípios regeedores do processo administrativo, dentre eles o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, que como antes mencionado, não possuem expressa previsão constitucional, mas, sim, expressa previsão legal na Lei n.º 9.784/1999.

3.2 – Da impossibilidade de adoção do lucro líquido como parâmetro de incidência da “multa isolada”:

Nos termos em que especificado na Impugnação, a discussão existente nos presentes autos cinge-se à aplicação de multa isolada pelo atraso da entrega de obrigação acessória, calculada com base no lucro líquido da pessoa jurídica.

Consoantes as definições já fixadas pelo Supremo Tribunal Federal as multas aplicadas pela Administração Tributária são de 03 (três) tipos, a saber: (i) a moratória; (ii) multa a punitiva acompanhada do lançamento de ofício; e (iii) a multa punitiva isolada. [...]

À luz da conceituação e diferenciação acima, a penalidade tratada nos presentes autos versa sobre multa punitiva isolada, na medida em que não há qualquer lançamento de ofício visando discutir eventual falta ou insuficiência de recolhimento de qualquer tributo.

Ou seja, considerando se tratar de multa punitiva isolada, significa dizer que não há qualquer questionamento sobre as informações contidas na ECF transmitida e, conseqüentemente, não houve recolhimento a menor de qualquer tributo que causasse prejuízo aos interesses da fazenda pública.

Ainda assim, a despeito da Recorrente não ter causado qualquer dano ao Fisco, eis que nenhuma informação/valor foi questionada(o), e tampouco foi lavrada qualquer autuação relativa ao ano-calendário de 2016 (exercício 2017), a autoridade fiscal aplicou a multa prevista no artigo 8-A, inciso I, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26/12/1977 (redação dada pela Lei n.º 12.973/2014) [...].

Ocorre que tal penalidade afigura-se manifestamente abusiva, desproporcional ao equívoco incorrido pelo contribuinte (mero atraso na entrega de obrigação acessória), despida de razoabilidade e evidentemente confiscatória, eis que a base de

cálculo prevista no referido dispositivo (lucro líquido) não tem qualquer relação com o equívoco imputado à Recorrente (critério material da hipótese de incidência).

O dispositivo supra, que fundamenta a penalidade cominada, indica o elemento material (transmitir extemporaneamente a obrigação acessória) e quantitativo (alíquota e base de cálculo) da multa, sendo entendimento incontroverso na doutrina que “(...) é por meio da base que se pode verificar a verdadeira consistência da situação submetida à tributação”², afinal, é necessário que ela apresente um nexo lógico com o critério material da regra-matriz de incidência tributária.

Sabe-se que é na acurada análise da base de cálculo do tributo, em conjunto com os dizeres de seu aspecto material, que se pode discernir acerca de sua “maturação normativa”. [...]

Ora, no caso em questão observa-se que o artigo 8-A, inciso I, do Decreto-Lei n.º 1.598/77 prevê como critério material da multa punitiva a não entrega da ECF no prazo estipulado na legislação, ao passo que o referido dispositivo igualmente prevê que a base de cálculo da penalidade levará em consideração o “lucro líquido”, o que se afigura desarrazoável, considerando que o referido critério não guarda a mínima relação com o fato imponível tributável.

Data venia, a utilização do lucro líquido como base de cálculo de multa isolada, por si só, extrapola o limite do bom senso.

Isso porque, a Jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal vem se pacificando no sentido de que o valor do tributo se trata da grandeza que sempre que possível deve ser utilizado como base de cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Com base nas premissas acima, deve-se observar que a cominação de penalidade com base no lucro líquido cria distorções no cenário econômico, na medida em que possibilita ao Fisco cobrar multa isolada em hipótese em que a empresa sequer apura lucro real no período. [...]

Ou seja, se a ECF for enviada com atraso, haverá incidência de multa sobre o lucro líquido, o que significa dizer que embora para fins de IRPJ e CSLL não haja base tributável, para fins de incidência desta multa, o Fisco busca o lucro líquido para utilizar como base de cálculo, ainda que não resulte em nenhum prejuízo à arrecadação. [...]

Por questão de lógica, se o Plenário do STF já concluiu pela impossibilidade de tributação automática do lucro líquido, parece evidente que uma multa que teria as mesmas características é atentatória aos princípios da razoabilidade/proporcionalidade e não confisco. [...]

Ou seja, considerando que a multa punitiva não pode exceder ao valor da obrigação principal, conseqüentemente é recomendável que seja adotada a mesma grandeza econômica (base de cálculo) para cálculo e cominação das penalidades, fato esse reconhecido, por exemplo, ao se afastar a possibilidade de cominação de penalidade com base no “valor da operação”. [...]

Apesar de reconhecer que o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal é uma cláusula aberta e de conceito indeterminado, o que dificulta identificar a partir de qual ponto a multa fiscal passa a ser confiscatória, é possível extrair da jurisprudência do STF a conclusão de que a dosimetria do confisco e a avaliação dos excessos eventualmente cometidos pelo legislador ordinário ou pelas autoridades fiscais na cobrança das multas deve ser feito por meio da aplicação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade ao caso concreto. [...]

A referida multa isolada se faz incidir sobre o lucro líquido, independentemente de a sociedade apurar lucro real a ser tributado, bem como da forma como a sociedade deliberar a destinação do referido lucro líquido. Portanto, na prática, se está diante de uma situação em que a Secretaria da Receita Federal faria jus à parcela do lucro líquido ainda que não haja imposto a pagar e antes de haver deliberação quanto à destinação do lucro líquido, como por exemplo, à reserva legal.

O que realmente é inconstitucional é o estabelecimento de multa elevada para infração que não causa dano ao direito da Fazenda Pública ao tributo por colidir com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Esse é o caso dos presentes autos na medida em que a multa aplicada varia de acordo com o lucro líquido do contribuinte em decorrência de cumprimento em atraso de obrigação acessória em situações na qual está evidente que a obrigação principal foi cumprida sem qualquer prejuízo ao Fisco. [...]

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, embora não encontrem expressa previsão constitucional, são admitidos como alicerces do Estado Democrático de Direito e foram positivados em plano infraconstitucional (Lei nº 9.784/2009) [...].

Os critérios para fixação das multas tributárias devem obedecer aos padrões do Princípio da Razoabilidade, de modo que devem levar em conta também se a situação ocorrida foi agravada com dolo ou culpa.

Em que pese a ECF tenha sido entregue com atraso, não houve qualquer prejuízo ao Fisco, na medida em que nenhuma informação apresentada foi questionada ou objeto de autuação, o que denota completa desproporção entre o equívoco – entrega da ECF em atraso – e a multa punitiva aplicada, de 1,25% sobre o lucro líquido do exercício. [...]

Portanto, ao contrário do que consignado no acórdão recorrido, o órgão julgador não pode se limitar a cancelar a cominação de penalidade, em virtude do atraso na entrega de informações ao Fisco, com esteio na base em cálculo estribada no lucro líquido – afinal, este sequer é base de cálculo de qualquer tributo, se mostrando completamente desproporcional, não razoável, imoral e confiscatória, visto que não houve qualquer prejuízo à Administração, não tendo sido apurado pela Fiscalização qualquer imposto ou contribuição recolhido a menor.

Por fim, mas não menos importante, não se pode perder de mira que a eventual ausência de entrega dos livros pode importar no arbitramento dos lucros da pessoa jurídica, consoante prescreve o RIR/99, artigo 530, inciso I ou III.

Logo, não há o que se falar em potencial prejuízo ao Fisco, vez que os seus interesses de arrecadação estariam, em última instância, preservados pela possibilidade de arbitramento de lucros.

Ante todo o acima exposto, pugna-se pela reforma do acórdão recorrido, a fim de que seja reconhecido que não é cabível a aplicação de qualquer multa ao caso concreto da Recorrente, mas se os julgadores entenderem por aplicar a multa, que o façam à alíquota de 0,25%, ao invés de aplicar 0,25% por mês de atraso, eis que se estaria diante de infração continuada e não de novos atrasos na entrega a cada mês.

3.3 – Da possível cominação da penalidade prevista no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35 em detrimento do artigo 8-A do Decreto Lei nº 1.598/77:

Mesmo que os fundamentos apresentados acima restem ultrapassados, o que se admite apenas por amor à argumentação, ainda assim plenamente cabível que a penalidade originalmente lançada pelo Autoridade Administrativa seja afastada em

detrimento daquela menos gravosa prevista no artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35 (redação dada pela Lei n.º 12.873/13). [...]

Nos termos do artigo 16 da Lei n.º 9.779/99, resta previsto que “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”, o que por óbvio abrange a situação na qual houve escrituração por parte do contribuinte (ECF), embora com atraso na entrega dos arquivos.

É inegável que a cominação prevista no artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35 (redação dada pela Lei n.º 12.873/13) é menos penosa do que aquela prevista no artigo 8-A do Decreto Lei n.º 1.598/77, de modo que subsistindo 02 (duas) penalidades vigentes no ordenamento jurídico – aplicáveis para o caso de extemporânea apresentação das obrigações acessórias – deve-se aplicar aquela menos severa ao contribuinte.

Tal entendimento decorre do CTN em seu artigo 112 ao estipular que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado”, notadamente no que se refere “à capitulação legal do fato” (inciso I), assim como a “natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação” (inciso IV).

Portanto, pelos fundamentos acima, ao menos o presente recurso voluntário merece ser provido para que a penalidade exigida nos presentes autos seja recalculada levando-se em consideração os limites presentes no artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35 (redação dada pela Lei n.º 12.873/13).

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

No que concerne ao pedido conclui que:

4 - DO PEDIDO:

Com base nas considerações acima requer seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário para reformar a decisão de primeira instância, de modo a se cancelar integralmente a multa isolada cobrada com fundamento no artigo 8-A do Decreto Lei n.º 1.598/77.

Caso assim não se entenda, ao menos requer que seja reconhecida a possibilidade de minoração da multa com base nos limites previstos no artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35 (redação dada pela Lei n.º 12.873/13), por se tratar de penalidade menos severa do que aquela prevista no artigo 8-A do Decreto Lei n.º 1.598/77.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de

março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância

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

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

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

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula n.º 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n.º 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

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

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

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

Multa De Ofício Isolada por Atraso na Entrega da ECF

A Recorrente discorda do procedimento de ofício.

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

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

Cabe esclarecer que a obrigação acessória é desvinculada da obrigação principal no sentido de que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113 do Código Tributário Nacional).

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

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é uma obrigação acessória que deve ser transmitida anualmente ao ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) por todas as pessoas jurídicas, inclusive imunes e isentas, sejam elas tributadas pelo lucro real, lucro arbitrado ou lucro presumido, ressalvadas as exceções legais, com entrega prevista para o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira (Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, Instrução Normativa RFB n.º 1.422, de 19 de dezembro de 2013 e Instrução Normativa RFB n.º 2004, de 18 de janeiro de 2021).

O Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, determina:

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais. [...]

§ 6º A escrituração prevista neste artigo deverá ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. [...]

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

I - de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital, e no qual:

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

b) será transcrita a demonstração do lucro real e a apuração do Imposto sobre a Renda; [...]

§ 3º O disposto neste artigo será disciplinado em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil.[...]

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

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

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

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

I - R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior tiverem auferido receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais); (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No presente caso houve a lavratura da Notificação de Lançamento, fls. 114-115, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$113.258,13 a título de multa de ofício isolada por atraso na entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) em 12.12.2017 referente ao ano-calendário de 2016, cujo prazo final ocorreu em 31.07.2017.

Tendo em vista o princípio da legalidade, não é possível cominação da penalidade prevista no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 em detrimento do artigo 8-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

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

Declaração de Concordância

Consta no Acórdão da DRJ/04 nº 104-000.434, de 13.04.2023, fls. 120-124, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

11. Inicialmente, é de se ressaltar que as decisões administrativas e judiciais transcritas ou citadas na impugnação não modificam a presente decisão, por não terem

efeito vinculante, servindo apenas como referências para argumentação da defesa, não sendo capazes, portanto, de mudar o entendimento que aqui se expõe.

12. Em Do Direito, afirma que a discussão se cinge à aplicação de multa isolada pelo atraso da entrega de obrigação acessória, calculada com base no lucro líquido da pessoa jurídica:

13. O contribuinte afirma que a multa prevista no Decreto-Lei n.º 1.598, de 26/12/1977, artigo 8-A, inciso I, incluído pela Lei n.º 12.973/2014 é abusiva, desproporcional ao equívoco, despida de razoabilidade e evidentemente confiscatória, eis que sua base de cálculo não tem qualquer relação com o equívoco imputado à Impugnante:

Utilizar o lucro líquido como base de cálculo de multa isolada, por si só, extrapola o limite do bom senso e possibilita ao Fisco cobrar multa isolada em hipótese em que a empresa sequer apura lucro real no período.

14. Afirma ainda que os critérios para fixação das multas tributárias devem obedecer aos padrões do Princípio da Razoabilidade, isto é, devem levar em conta também se a situação ocorrida foi agravada com dolo ou culpa.

15. Afirma ainda:

Portanto, não resta dúvidas que o procedimento adotado pela autoridade fiscal é ilegal e inconstitucional na medida em que se está diante de multa sobre o lucro líquido – este sequer é base de cálculo de qualquer tributo – em virtude do atraso na entrega de informações ao Fisco, completamente desproporcional, não razoável, imoral e confiscatória, visto que não houve qualquer prejuízo à Administração, não tendo sido apurado pela Fiscalização qualquer imposto ou contribuição recolhido a menor.

16. Quanto a alegação de que a multa aplicada é abusiva, desproporcional ao equívoco, despida de razoabilidade e evidentemente confiscatória, é devido esclarecer que não cabe ao julgador administrativo questionar a legalidade ou constitucionalidade de normas legais e infralegais.

A análise de alegação contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente. Nesse sentido súmula do Carf:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

17. O art. 26-A do PAF, incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009, resultante da conversão da MP n.º 449, de 2008, é claro no sentido de que o julgador administrativo não pode afastar a aplicação de lei sob o fundamento de violação da constituição ou de lei superior:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

18. Também o artigo 17, incisos IV e V da Portaria ME n.º 340, de 2020, determina que o julgador de primeira instância está vinculado às leis, assim como às normas regulamentares, inclusive, a entendimentos da Receita Federal expressos em atos normativos:

Portaria ME n.º 340/2020 Art. 17 São deveres do julgador:

(...)

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e

V – observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei n.º 8.112, de 1990, e os demais atos vinculantes.

Lei n.º 8.112/90 Art. 116. São deveres do servidor:

(...)

III - observar as normas legais e regulamentares;

19. Assim, o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

20. Quanto a alegação do emaranhado de normas, entendo que as leis brasileiras são muitas, mas as regras são aplicáveis a todos, assim como as sanções por descumprimento dos prazos, não havendo previsão legal para cancelamento de multas de mora por dificuldade de compreensão das normas legais.

21. Quanto aos critérios para fixação das multas, entendo que os princípios citados pelo contribuinte são dirigidos ao legislador, responsável pela elaboração das normas. À administração pública, cabe a aplicação da norma válida, como acima exposto.

Assim sendo, o Acórdão da DRJ/04 n.º 104-000.434, de 13.04.2023, fls. 120-124, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit n.º 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Inconstitucionalidade de Lei

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

Princípio da Legalidade

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

Dispositivo

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

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva