



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.720841/2020-95</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.265 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SUPERMERCADOS BH COMERCIO DE ALIMENTOS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Obrigações Acessórias**

Ano-calendário: 2017

MULTA POR INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS. NECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PRÉVIA PARA CORREÇÃO. AUSÊNCIA.

Os incisos I e II do § 3º do art. 8ºA da nova redação do Decreto-lei nº 1.598/77 expressamente preveem, na tipificação da infração e sua penalidade, a necessidade de intimação prévia do contribuinte para retificação da obrigação acessória antes do lançamento da penalidade, a fim de que se possa definir a multa cabível a cada hipótese infracional.

O comando que determina a intimação do contribuinte tem dupla destinação: para a fiscalização, o dever de intimar para retificação da obrigação acessória; para o contribuinte, o direito de efetuar a retificação e beneficiar-se da redução de sua penalidade.

Não intimado o contribuinte para sanar a incorreção, omissão ou inexatidão, deve ser cancelada a penalidade.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2017

LUCRO REAL. ADIÇÃO. DESPESA COM PROVISÃO. INDEDUTÍVEL.

As provisões dedutíveis são as expressamente previstas na legislação. Despesas com provisões indedutíveis devem ser adicionadas na apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2017

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

MULTAS DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA POR ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. MULTA POR INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS. CONFISCO. INAPLICABILIDADE

É inaplicável o conceito de confisco em relação à aplicação das multas de ofício, isolada por estimativas não pagas e por prestar informações inexatas, incorretas ou omitidas na Escrituração Contábil Fiscal – ECF, por não se revestirem do caráter de tributo. Ademais, a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas impor a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTAS. ANÁLISE PRINCIPOLÓGICA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E RAZOABILIDADE. INAPLICABILIDADE

A análise principiológica do sistema jurídico cabe ao Poder Judiciário. A autoridade julgadora administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, não podendo afastar a incidência de multa quando regularmente aplicada conforme os preceitos legais.

MULTA ISOLADA POR ESTIMATIVA MENSAL. DO ANO-CALENDÁRIO DE 2007 EM DIANTE.

Do ano-calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, no percentual de 50% (cinquenta por cento), calculado sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2017

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implica a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Assim, versando sobre idênticas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento da CSLL, o que restar decidido no lançamento do IRPJ, reflexo que se forma ante as mesmas razões de

decidir delineadas quanto a um e outro, haja vista decorrerem de iguais elementos de convicção.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (a) por voto de qualidade, manter parcialmente a exigência da multa isolada, reduzindo o percentual aplicado de 75% para 50%. Vencidos os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah que afastavam em razão da impossibilidade de cumulação com a multa de ofício; e (b) por unanimidade de votos, afastar a exigência de Multa Regulamentar aplicada sobre as informações inexatas ou incorretas prestadas na ECF.

Sala de Sessões, em 23 de setembro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho – Relator e Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antônio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

### Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 145/151, apresentado em face do acórdão nº 15-51.137, exarado pela 1ª Turma da DRJ/SDR, em 23 de julho de 2020, às fls. 127/135, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela SUPERMERCADOS BH COMERCIO DE ALIMENTOS S/A (doravante denominada SUPERMERCADOS BH), às fls. 107/121, contra Autos de Infração lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Belo Horizonte – DRF/ Belo Horizonte, às fls. 02/22, através do qual foram constituídos os tributos abaixo

relacionados, no montante principal de R\$ 55.471.856,96, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real, referente ao ano-calendário de 2017:

Tributo	IRPJ	CSLL	Total do Crédito Tributário
PRINCIPAL	14.998.750,00	5.399.550,000	20.398.300,00
MULTA PROPORCIONAL (75%)	11.249.062,50	4.049.662,50	15.298.725,00
JUROS até 03/2020	1.967.836,00	708.420,96	2.676.256,96
MULTA ISOLADA	11.249.062,50	4.049.662,50	15.298.725,00
<b>TOTAL</b>	<b>39.464.711,00</b>	<b>14.207.295,96</b>	<b>53.672.006,96</b>
MULTA REGULAMENTAR	0,00	0,00	1.799.850,00
<b>TOTAL GERAL</b>			<b>55.471.856,96</b>

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

#### *DO LANÇAMENTO E PROCEDIMENTO FISCAL*

*2. O lançamento é pautado na indedutibilidade de despesa com provisões, no valor de R\$ 59.995.000,00 não adicionada ao Lucro Real no ano-calendário de 2017, e na redução indevida da estimativa de janeiro/2017 em função do registro desta despesa.*

*3. Foram constituídos créditos de IRPJ, CSLL, Multa Isolada por Estimativa devida e não recolhida e Multa Regulamentar por cumprimento de obrigação acessória com erros ou omissões.*

*4. A Multa Regulamentar, exigida com base no art. 16 da Lei nº 9.779/99. Art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14, decorre da própria expressão da infração na Escrituração Contábil Fiscal – ECF, na medida em que nela não foi procedido o ajuste correspondente à adição das provisões indedutíveis.*

*5. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF, fls. 25 a 39, no procedimento fiscal iniciado em 05/09/2019, o Contribuinte foi intimado a:*

*- apresentar contratos, acordos comerciais, termos de cooperação, protocolos de intenção e equivalentes; relativos aos registros efetuados em 2016 e 2017 nas contas:*

*Conta nº 340010001 - Custo das Mercadorias Vendidas*

*Conta nº 3510010003 - Reembolso de Logística*

*Conta nº 3610020001 - Publicidade e Propaganda*

*Conta nº 35100300002 - Recuperação de Despesas*

*Conta nº 36200400003 - Programa Alimentação do Trabalhador*

*Conta nº 36300400006 - Aluguéis Imóveis PF*

*Conta nº 36300400006 - Manutenção de Aeronaves*

*Conta nº 38100200002 - Descontos Obtidos*

- apresentar contratos, notas fiscais, termos de acordo e outros documentos e esclarecer a natureza da rubrica "Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos", bem da rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito" informada na EFD Contribuições, apresentando a fundamentação legal para o levantamento e aproveitamento de créditos de PIS/COFINS computados sobre esses valores;
- apresentar os documentos comprobatórios das operações de fretes, carretos, serviços de entrega a clientes (contas nº 36300800018 e 36300800031); computadas nas bases de cálculo de créditos das contribuições no período;
- documentar e justificar o lançamento contábil de R\$ 59.995.000,00, efetuado em 30/01/2017, a débito na conta nº "36300800047-Despesas c/ Processos CADE" e a crédito na conta nº "22100900014-Obrigações Processos CADE";
- apresentar Balanço Patrimonial mais recente ou levantado por último, Contrato Social e suas Alterações vigentes entre 2016 e 2019.

6. A esta Intimação e seguintes, o Contribuinte apresentou respostas, de onde se destaca o que de interesse restou para a Fiscalização nos lançamentos em pauta, relativo à Despesa com Provisão no valor de R\$ 59.995.000,00, sobre a qual informa que "teve por objetivo o atendimento ao princípio contábil da competência e a estrita observância dos preceitos da norma de contabilidade NBC TG- 25 ( IAS 37) — Provisões, Passivos e Ativos Contingentes".

7. O Intimado expressa o entendimento no sentido de que o referido registro "foi motivado pelo processo de nº 0870008700.010394/2015-13, no qual a empresa foi notificada acerca de Procedimento Administrativo de Apuração de Ato de Concentração da qual era parte", e que a provisão atendeu aos requisitos previstos na norma contábil, quais sejam:

- tratar-se de [...] obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- constituir provável [...] saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- existir [...] uma estimativa confiável do valor da obrigação.

8. E que a Lei nº 12.529/2011 prevê multa de até R\$ 60 milhões por inobservância de procedimentos nela estabelecidos, à qual a empresa poderia estar sujeita "a depender da natureza da decisão do CADE", razão pela qual, "optou pelo reconhecimento da provisão".

9. Afirma que com o trânsito em julgado pelo CADE, em 21/06/2019 procedeu à reversão contábil.

10. Junta o 'Acordo em Controle de Concentrações-ACC', de 08/08/2018, fls. 79 a 82, que assim conclui:

### **III. CONTRIBUIÇÃO PECUNIÁRIAS.**

5. A SUPERMERCADOS BH, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 04.641.376/0001-36, com sede na Avenida Denise Cristina Rocha, 471,

*bairro Guadalajara (Justinópolis), cidade de Ribeirão das Neves, Estado de Minas Gerais, CEP 33900-001, recolherá, sozinha, toda a contribuição ao Fundo de Defesa dos Direitos Difusos no valor total de R\$ 1.019.910,00 (um milhão, dezenove mil e novecentos e dez Reais).*

*6. A contribuição pecuniária estabelecida na Cláusula III, item 5, acima, será paga em 3 (três) parcelas de R\$ 339.970,00 (trezentos e trinta e nove mil e novecentos e setenta reais), sendo a primeira devida em até 30 (trinta) dias, contados da publicação, no Diário Oficial da União, da decisão do Tribunal do CADE que aprovar este ACC, vencendo-se as duas parcelas subsequentes após a decorrência do intervalo de 60 (sessenta) dias e 90 (noventa) dias, respectivamente, sendo os valores de cada parcela atualizados até a data do efetivo pagamento, conforme a variação da taxa SELIC.*

*11. Livro Razão, à fl. 83, Demonstrações Contábeis e Fiscais – Sped, às fls. 88 a 103.*

*12. Com base nos elementos colhidos no curso do procedimento fiscal, a Autoridade Fiscal conclui que “tal despesa não foi efetivamente incorrida na data de seu registro em conta de resultado” e que “ficou caracterizada como tendo a natureza de uma despesa de provisão para possível perda em processo jurídico-administrativo” estando, “assim fora das deduções legais”.*

*13. Fundamenta-se na Lei nº 9.249/95, que dispõe:*

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

*I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;(Vide Lei 9.430, de 1996)*

*14. E na Lei nº 7.689/88*

*Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:*

*[...]*

*c ) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

*[...]*

*3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

15. Acrescenta que a penalidade estabelecida no Acordo foi paga em 10/09/2018, 10/10/2018 e 09/11/2018. Estas prestações a crédito da conta Banco e a débito da mesma conta de obrigação no passivo constituída em janeiro de 2017; conforme “Razão 2018 - Conta 22100900014 - Obrigações Processos CADE”, fl. 83.

16. Na esteira da infração apontada, foi também lançada a Multa Isolada sobre o valor da Estimativa devida e não recolhida do IRPJ e da CSLL de janeiro/2017 em razão da referida indedutibilidade da receita referida.

17. Adicionalmente, tendo em vista a infração tributária acima sintetizada, a Fiscalização entende que “decorreu ainda descumprimento de obrigações legais acessórias; ensejando assim a incidência de multas isoladas”:

*Em não tendo sido adicionadas ao lucro líquido, as demonstrações do lucro real por estimativa mensal, do lucro real anual, da base de cálculo da CSLL por estimativa mensal e da base de cálculo da CSLL foram todas elas apresentadas com incorreções na Escrituração Contábil Fiscal-ECF de 2017*

18. De tal sorte, procede à exigência da Multa Regulamentar calculada a 3% sobre o valor da provisão efetuada, seguinte a tese:

*Tem-se o entendimento corrente de que transação comercial caracteriza-se como a operação por meio da qual uma pessoa física ou jurídica realiza a troca de um bem (ou serviço) com outra pessoa por uma determinada quantidade de dinheiro.*

*Parte-se ainda do entendimento de que os valores das transações comerciais realizadas por uma empresa constituem sua receita bruta, na definição dada pelo parágrafo 1º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Neste contexto, se insere a situação aqui apurada, na qual as receitas auferidas nas transações comerciais foram diminuídas por despesas para a determinação do lucro do exercício.*

*No entanto, para efeito legal de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, estas receitas foram reduzidas a maior ou indevidamente por despesas indedutíveis na parcela de R\$59.995.000,00.*

#### DA IMPUGNAÇÃO.

19. Cientificado do crédito tributário constituído, o Contribuinte apresenta Impugnação na qual reconhece erro de escrituração, e afirma haver prestado os esclarecimentos devidos, e informado que procedeu à reversão do valor referente à provisão no exercício de 2019, e que desconsiderar este fato “configuraria como nova tributação sobre o mesmo objeto, a saber, a exclusão da Provisão de Passivo”.

20. Sobre as Multas afirma: (g.o.)

#### **Da Multa Proporcional de Ofício**

*De acordo com o Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o sujeito passivo não adicionou ao resultado do período as despesas com provisão indedutíveis escrituradas em janeiro de 2017. Ressalta a atuada que prestou os esclarecimentos quanto à questão da*

*adição/reversão dos valores lançados a título de provisionamento, inclusive quanto à data em que esta ocorreu. Certo é que este não foi efetuado em janeiro de 2017, conforme prevê a legislação, por erro formal da atuada. Todavia sem prejuízo ao erário, considerando-se que o sujeito passivo fez a devida reversão em exercício posterior, trazendo a provisão à tributação devida.*

#### **Da Multa ou Juros Isolados**

*De acordo com o Termo de Verificação e de Constatação Fiscal – TVCF, na apuração do lucro real, o sujeito passivo não adicionou ao resultado do período as despesas com provisão indedutíveis escrituradas em janeiro de 2017. Desse modo, o imposto de renda devido por estimativa mensal foi levantado a menor. Ressalta a atuada que prestou os esclarecimentos quanto à questão da adição/reversão dos valores lançados a título de provisionamento, inclusive quanto à data em que esta ocorreu. Certo é que este não foi efetuado em janeiro de 2017, conforme prevê a legislação, por erro formal da atuada. Todavia sem prejuízo ao erário, considerando-se que o sujeito passivo fez a devida reversão em exercício posterior, trazendo a provisão à tributação devida.*

21. *Contra a Multa Regulamentar por informação inverídica na ECF, o Impugnante argumenta: (g.o)*

**Considerando-se o esclarecimento da atuada quanto à questão da adição/reversão dos valores lançados a título de provisionamento, inclusive quanto à data em que esta ocorreu, desproporcional a aplicação da Multa Regulamentar, pois os valores estarão constantes de ECF posterior à do exercício em questão. Tamanho seria o descabido, pois, em se considerando esta devida, a mesma seria incidente sobre exercício posterior, em que a atuada efetuou os lançamentos contábeis relacionados à provisão. Pagaria então a mesma multa para exercícios distintos, relacionados ao mesmo objeto.**

22. *Ainda sobre multas aduz que são confiscatórias, portanto inconstitucionais, e que “podem ocasionar o surgimento de dívidas impagáveis com o Poder Público, levando, em muitas ocasiões, a falência de empresas”:*

*Em decisão também prolatada em julgamento do Recurso Extraordinário 833.106, do Estado de Goiás, o Supremo Tribunal Federal especificou e caracterizou a prática do confisco, nos casos de aplicações de multas tributárias. Ou seja, o Poder Público somente poderá aplicar sanções aos contribuintes até o teto de 100% sobre o valor do tributo devido.*

*Em caso de eventual previsão legal e aplicação de multa tributária punitiva em valor superior ao especificado, flagrantemente passará a ser considerada inconstitucional tal prática, com base no previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal do Brasil, ou seja, haverá a caracterização do confisco pelo ente estatal.[...]*

*Em julgamento do pleito recursal pelo Supremo, sob a relatoria do ministro Roberto Barroso, houve a reafirmação de entendimento, oportunamente, anteriormente já estabelecido, ou seja, de que a multa moratória tributária não poderá ultrapassar o percentual de 20% sobre o valor do tributo, sob pena de caracterização do ímpeto confiscatório da sanção, expressamente vedado pela Constituição Federal, como já abordado no presente trabalho.*

23. *Considera que a lei somente pode prevê multas punitivas até o limite de 100% e multas moratórias até o limite de 20%. Acrescenta jurisprudência e conclui pedindo a improcedência total do Auto de Infração:*

*Ao que se considerar os fatos expostos, e considerando-se o Auto de Infração objeto dessa impugnação, requer pois, que seja julgado improcedente os autos de infração, cancelando-se integralmente o crédito tributário por eles constituídos, bem como pede-se a extinção do processo Administrativo.*

24. *Não foram juntados documentos à Impugnação.*

### **Da Decisão Recorrida**

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 02/22, o Termo de Verificação e Constatação Fiscal - TVCF, às fls. 25/40, e a Impugnação apresentada pela Contribuinte, às fls. 107/121, a 1ª Turma da DRJ/SDR exarou o Acórdão nº 15-51.137, em 23/07/2020, às fls. 127/135, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, acompanhado da multa de ofício proporcional e demais encargos legais, bem como a multa regulamentar por cumprimento de obrigação acessória com dados incompletos. O acórdão restou assim ementado:

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2017*

*ARGUIÇÃO CONTRA LEI EM TESE.*

*À esfera administrativa não compete a análise da legalidade, inconstitucionalidade ou justeza de normas jurídicas vigentes.*

*IMPUGNAÇÃO. INSTRUÇÃO.*

*A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar.*

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2017*

*LUCRO REAL. ADIÇÃO. PROVISÃO INDEDUTÍVEL.*

*As provisões dedutíveis são as expressamente previstas na legislação. Despesas com provisões indedutíveis devem ser adicionadas na apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL.*

#### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

*Ano-calendário: 2017*

*MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.*

*Idêntica a matéria fática, as conclusões do IRPJ lançado se estendem à CSLL em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2017

*NORMAS COMPLEMENTARES. JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. EFEITOS.*

*As decisões administrativas e judiciais sem lei que lhes atribua eficácia vinculante, somente se aplicam às partes envolvidas no litígio a que se referem. Conquanto de inestimável valor como fonte de consulta para ilustrar ou reforçar a argumentação, não constituem normas complementares do Direito Tributário.*

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

**Do Recurso Voluntário**

O Supermercados BH tomou ciência da sobredita decisão em **14/08/2020**, através de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE perante a RFB, às fls. 140, e irresignada apresentou Recurso Voluntário, em **14/09/2020**, às fls. 145/151, e, além da tempestividade, citando doutrina e jurisprudência judicial, reitera as razões apresentadas por ocasião da impugnação e acrescenta argumentos visando demonstrar a improcedência da decisão recorrida, notadamente:

- a) Da Ocorrência da Reversão Contábil no Ano-Calendário de 2019 – Comprovação – Ausência de Prejuízo ao Erário; e
- b) Da Ilegitimidade das Multas Aplicadas – Caráter Confiscatório.

É o Relatório

**VOTO**

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Relator

**DA ADMISSIBILIDADE**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

## DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN<sup>1</sup>, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN<sup>2</sup>.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005<sup>3</sup>. Veja-se também a

<sup>1</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

<sup>2</sup> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

<sup>3</sup> 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

*Diante do exposto, conclui-se 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.*

## DO MÉRITO

### Da Indedutibilidade das Despesas Com Provisões

#### a) Da Introdução.

Em brevíssima síntese, a presente autuação, às fls. 02/22, envolveu a glosa de despesa com provisões, no valor de R\$ 59.995.000,00, lançada a débito na conta nº 36300800047 – Despesas c/ Processo CADE, e a crédito na conta nº 221000900014 – Obrigações Processo CADE, em virtude de, apesar de indedutível, não ter sido adicionada ao Lucro Real, no ano-calendário de 2017.

Compulsando os autos, verifica-se que o próprio Sujeito Passivo admitiu que o sobredito montante está relacionado a Despesa com Provisão que foi constituída em prol de atender (...) *ao princípio contábil da competência e a estrita observância dos preceitos da norma de contabilidade NBC TG- 25 (IAS 37) — Provisões, Passivos e Ativos Contingentes*”, motivada (...) *pelo processo de nº 0870008700.010394/2015-13, no qual a empresa foi notificada acerca de Procedimento Administrativo de Apuração de Ato de Concentração da qual era parte*” perante o CADE. Conclui que (...) *com o trânsito em julgado pelo CADE, em 21/06/2019 procedeu à reversão contábil*. Foi colacionado aos autos, o Acordo em Controle de Concentrações-ACC, às fls. 79/82, do que merece extração:

#### **III. CONTRIBUIÇÃO PECUNIÁRIAS.**

*5. A SUPERMERCADOS BH, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 04.641.376/0001-36, com sede na Avenida Denise Cristina Rocha, 471,*

- a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

*bairro Guadalajara (Justinópolis), cidade de Ribeirão das Neves, Estado de Minas Gerais, CEP 33900-001, recolherá, sozinha, toda a contribuição ao Fundo de Defesa dos Direitos Difusos no valor total de R\$ 1.019.910,00 (um milhão, dezenove mil e novecentos e dez Reais).*

*6. A contribuição pecuniária estabelecida na Cláusula III, item 5, acima, será paga em 3 (três) parcelas de R\$ 339.970,00 (trezentos e trinta e nove mil e novecentos e setenta reais), sendo a primeira devida em até 30 (trinta) dias, contados da publicação, no Diário Oficial da União, da decisão do Tribunal do CADE que aprovar este ACC, vencendo-se as duas parcelas subsequentes após a decorrência do intervalo de 60 (sessenta) dias e 90 (noventa) dias, respectivamente, sendo os valores de cada parcela atualizados até a data do efetivo pagamento, conforme a variação da taxa SELIC.*

Diante do exposto, o Fisco inferiu que (...) *“tal despesa não foi efetivamente incorrida na data de seu registro em conta de resultado” e que “ficou caracterizada como tendo a natureza de uma despesa de provisão para possível perda em processo jurídico-administrativo” estando, “assim fora das deduções legais”, por conseguinte, deve ser adicionada ao lucro real, do ano-calendário de 2017, em estrito cumprimento ao disposto no art. 13, da Lei nº 9.249/95<sup>4</sup> ( para o IRPJ), e art. 2º, § 1º, alínea ‘c”, 3, da Lei nº 7.689/88<sup>5</sup> (para a CSLL).*

Indignado, os SUPERMERCADOS BH apresentaram impugnação, às fls. 107/121, através da qual (...) *reconhece erro de escrituração, e afirma haver prestado os esclarecimentos devidos, e informado que procedeu à reversão do valor referente à provisão no exercício de 2019, e que desconsiderar este fato “configuraria como nova tributação sobre o mesmo objeto, a saber, a exclusão da Provisão de Passivo”.*

O Aresto recorrido manteve integralmente o lançamento de ofício em tela fundado no racional de que o Contribuinte, além de reconhecer a indedutibilidade da despesa em comento, não demonstrou a alegada postergação dos tributos devidos para 2019. (...) *Ora, não*

<sup>4</sup> Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;(Vide Lei 9.430, de 1996)

<sup>5</sup> Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

[...]

c ) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

[...]

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

*basta que a provisão seja revertida contabilmente, mister demonstrar que, por indedutível, foi oferecida à tributação. No caso, coisa e outra não foram comprovadas.*

Acrescenta que no Livro Razão, às fls. 83, resta demonstrado apenas a reversão contábil da provisão, do pagamento registrado em contrapartida da conta Bancos, efetuado em 2018, no valor de R\$ 1.019.970,00, divididos em 03 parcelas acrescidas de 1% mais juros SELIC do período. Quer dizer, muito inferior à quantia de R\$ 59.995.000,00, provisionada como representativa da expectativa de uma obrigação.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário, às fls. 145/151, em desfavor da Decisão de piso, repisando as alegações meritorias carreadas na fase impugnatória e complementando-as com argumentações e fundamentos em favor de fortalecê-las, destas merecem registro a ressalva de que realizou a reversão contábil e a ofereceu à tributação – como prova carreu aos autos: extrato do livro Razão, relativo ao ano-calendário de 2019, às fls. 155/1565; e Recibo de Entrega de Escrituração Contábil Digital – ECD (livro Diário), às fls. 157/158. Por fim repisa a argumentação de que não houve qualquer dano ao Erário, posto que a reversão não efetivada em 2017, foi concretizada em 2019.

b) Dos Lançamentos de Ofício das Provisões Não Dedutíveis.

Em prol da análise do tema à epígrafe, inicialmente, trataremos comentários a respeito das condições a serem preenchidas para dedutibilidade das despesas operacionais e da correspondente prova, bem como sobre ao tratamento contábil e fiscal relativo à constituição de provisões e as suas reversões, em ambos os casos sob os aspectos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais. Em seguida, apreciaremos o caso concreto, cotejando com as refutações suscitadas pela Defesa, que levaram a glosa da despesa guerreada.

Nessa esteira, a regra geral, em termos de despesas operacionais, é no sentido de que, em princípio, todos os dispêndios da empresa são dedutíveis. A lei, não podendo prever uma a uma as inúmeras atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece as exceções, que consistem na não dedutibilidade, na limitação do valor dedutível, e na subordinação da dedutibilidade ao preenchimento de determinadas condições.

Excepcionalmente, há dispositivos relativos ao momento em que o custo ou despesa pode ser debitado a lucros e perdas, ou à opção para levar custos à despesa, ou à dedução a título de incentivo fiscal. Em vista disso, não há na lei relação de despesas dedutíveis. Ao contrário, há apenas as exceções. Assim, o procedimento para se saber se uma despesa é dedutível consiste em verificar se existe dispositivo legal específico tratando da mesma. Caso exista, o tratamento fiscal seguirá o dispositivo específico. Não existindo, as despesas serão dedutíveis se observadas as quatro regras gerais básicas para dedutibilidade, que são:

- i. os valores não serem passíveis de apropriação direta em custos e não constituírem inversões de capital;
- ii. serem despesas necessárias, entendidas assim as essenciais, normais e vinculadas à fonte produtora dos rendimentos;
- iii. serem comprovadas e escrituradas; e
- iv. serem debitadas no período-base competente.

Conforme restou evidenciado para que uma despesa operacional seja dedutível é essencial atender as sobreditas regras, dentre essas destacamos a necessidade da devida comprovação. Quer dizer, é condição *sine qua non* para dedução de uma despesa a sua escrituração, em conformidade com as leis comerciais e fiscais, e que esteja inequivocamente resguardada com documentação hábil e idônea, a qual deverá ser necessariamente disponibilizada ao crivo do Fisco, de forma a que este possa realizar os batimentos que julgar convenientes em busca da observação do fiel cumprimento da legislação tributária, nos parâmetros do ordenamento jurídico de regência.

Coaduna-se com esta linha intelectual, citarmos os termos do parágrafo 1º do artigo 9º do DL 1.598/77, que estabelece que "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais", ou do art. 264, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99)<sup>6</sup>, que dispõe sobre a responsabilidade das pessoas jurídicas quanto à conservação de livros e documentos da escrituração fiscal/contábil.

Como visto na legislação transcrita, necessária se faz a apresentação de elementos de escrituração acompanhada de documentação de suporte dos registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

*REGISTROS CONTÁBEIS.*

---

<sup>6</sup> Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

*Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade. (Ac. 103-20.008. 1º CC, Sessão de 08/06/1999)*

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

*“Art. 195 – (omissis)Parágrafo único – os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.”*

Nesse mesmo diapasão, são as disposições constantes do art. 4º do Decreto-lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal o artigo 264, RIR/99:

*“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”*

E também as disposições do art. 37, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

*“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”*

Em suma, não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio correspondeu à contrapartida de algo recebido.

Destaca-se, a título ilustrativo, o ensinamento doutrinário de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 298), *in verbis*:

*“Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prová-la”. (...)*

*Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte (...).”*

Assim, considerando que as despesas têm o condão de reduzir o lucro líquido do exercício e, conseqüentemente, o crédito tributário devido, conclui-se que é ônus da interessada

provar a existência (incluindo a efetividade de operação, no caso de prestação de serviços) e o preenchimento dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

Cita-se jurisprudência administrativa que corrobora tal entendimento:

*“CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.*

*A dedutibilidade dos dispêndios realizados a esse título requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações. Impõem-se também que sejam necessárias às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora.” (Acórdão nº 101-72.816. Ac. 1º CC. Sessão de 11/11/1981).*

*“COMPROVAÇÃO DE DESPESAS.*

*Para que as despesas sejam dedutíveis, não basta comprovar que elas foram contratadas, assumidas e pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos e que este bens e serviços eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa. (...)” (Acórdão nº 105-3.938. 1º CC. Sessão de 16/10/2002)*

*“PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.*

*Somente são admitidas, como operacionais, as despesas com prestação de serviços, quando efetivamente comprovada a sua realização, não bastando como elemento probante apenas a apresentação de notas fiscais, mormente quando com descrição insuficiente dos serviços supostamente prestados.” (Acórdão nº 103-11.926. 1º CC. Sessão de 09/01/1992)*

Quanto ao documento a ser apresentando visando à comprovação de compra/venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação, assim dispõe o art. 1º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994:

*“Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.”*

Frise-se ainda que não está o Fisco obrigado a produzir qualquer prova a favor do Contribuinte, eis que é desse o ônus de acostar aos autos todos os documentos que comprovem o alegado, cabendo citar o art. 373, do CPC, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015<sup>7</sup>.

No que diz respeito às provisões, a sua não dedutibilidade na apuração do lucro real é regra, salvo se incluírem nas autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/99 (RIR/99)<sup>8</sup>, vigente à época dos fatos, conforme arts. 249, 335, 336, 337 e 338.

<sup>7</sup> Art. 373 – O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

<sup>8</sup> **Provisões Dedutibilidade**

Nessa senda, em respeito ao disposto no art. 247, caput e parágrafo 1º, combinado com o 249, inciso I, e 250, inciso II, ambos do RIR/99<sup>9</sup>, no que concerne às provisões indedutíveis **deve-se realizar os seguintes ajustes fiscais**: nos períodos de apuração em que forem constituídas, adiciona-as ao lucro líquido do exercício – na espécie anual - para apuração do lucro real; e quando houver as correspondentes reversões, efetiva-se a exclusão do lucro líquido do exercício – no qual foram efetivadas - para apuração do lucro real.

Tomando como premissa as ponderações supra, inclinar-nos-emos a seguir na análise amiúde do caso concreto.

---

Art.335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

**Provisões Técnicas Compulsórias**

Art.336.São dedutíveis as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

**Remuneração de Férias**

Art.337.O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

(...)

**Décimo Terceiro Salário**

Art.338. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário de seus empregados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

(...)

**Provisão para Imposto de Renda**

Art.339.É obrigatória, em cada período de apuração, a constituição de provisão para imposto de renda, relativa ao imposto devido sobre o lucro real e lucros, cuja tributação tenha sido diferida, desse mesmo período de apuração (Lei nº 6.404, de 1976, art. 189).

Parágrafo único. A provisão a que se refere este artigo não é dedutível para fins de apuração do lucro real (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, §2º).

<sup>9</sup> Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

(...)

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, **provisões**, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; **(g.n.)**

(...)

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

(...)

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

Destarte, compulsadas todas as provas carreadas aos autos pela Interessada juntamente com as peças recursais, **chegamos à conclusão de que não merece qualquer retoque a decisão guerreada quanto a este tópico.** Vejamos!

A princípio, **inquestionável a natureza de PROVISÃO** da despesa objeto de glosa e cujo respectivo valor foi adicionado ao lucro Real do período fiscalizado.

O próprio Recorrente admite que reconheceu e constituiu a previsão questionada, motivada pelo processo de nº 0870008700.010394/2015-13, no qual a empresa havia sido notificada acerca do Procedimento Administrativo de Apuração de Ato Concentração perante o CADE, mediante o lançamento contábil de R\$ 59.995.000,00, efetuado em 30/01/2017, a débito da conta nº 36300800047 - Despesas c/ Processos CADE - e a crédito da conta nº 22100900014 - Obrigações Processos CADE.

Após o trânsito em julgado do processo administrativo do CADE, em 21/06/2019, afirmou que executou a reversão contábil da provisão, informando o valor efetivamente pago e registrado da conta “Bancos”, no ano de 2018, o qual consistiu no montante de R\$ 1.019.970,00, acrescidos de juros de 1% mais juros SELIC do período, em 03 parcelas.

Ora, considerando que as provisões, em regra, são indedutíveis e a da espécie não se inclui dentre as exceções, quando foi constituída em janeiro de 2017, ao final do ano-calendário, **cabia ao Recorrente realizar a devida adição ao Lucro Real, conforme determinado pelo art. 249, I, do RIR/99, contudo assim não procedeu.** Quer dizer, **reduziu indevidamente** a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por conseguinte, é dever do Fisco, uma vez constatado o fato gerador, durante o procedimento inquisitorial, efetivar o respectivo lançamento de ofício, nos termos do art. 142, do CTN<sup>10</sup>.

No que tange à argumentação de que realizou a reversão e ofereceu à tributação em 2019, não havendo, sob sua ótica qualquer dano ao Erário, bem como, configuraria como nova tributação sobre o mesmo objeto. Entendo que se equivoca duplamente a Defesa.

A uma, porque, *per se*, a reversão, mesmo que fosse demonstrada no livro razão, referente ao ano-calendário de 2019, dois anos após, e o respectivo valor fosse oferecido à tributação, já caracterizaria postergação dos tributos devidos – IRPJ e CSLL - em 2017 para 2019, dado que, repiso, tratava-se de despesa indedutível.

A duas, em decorrência de sequer restou comprovada a sinalada tributação, uma vez que carrou aos autos apenas: extratos do livro Razão, ano-calendário 2019 - contas: 35100300031 – Reversão dos Saldos de Provisões -; e 22100900014 – Obrigações Processos CADE

<sup>10</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

-, às fls. 155/156; e Recibos de Entrega de Escrituração Contábil Digital – ECD (livro Diário), relativos aos semestres do ano-calendário de 2019, às fls. 57/158, elementos que não tem a força probante necessária a demonstrar o que a Recorrente pretende.

Diante do exposto, **opino em prol da manutenção integral do lançamento de ofício do valor principal** do crédito tributário combatido, por resultarem inabaláveis os atos administrativos atacados.

## DAS MULTAS IMPUTADAS

### a) Introdução.

Prosseguindo, em razão da vergastada falta de apuração e recolhimento dos tributos autuados, a Fiscalização imputou multa de ofício ordinária, em estrito cumprimento aos preceituados no Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Do mesmo modo, como decorrência do procedimento fiscalizatório, foi aplicada a multa isolada sobre os valores das estimativas de IRPJ e CSLL, relativas ao mês de janeiro de 2017, devidas e não recolhidas, nos termos do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Por derradeiro, adicionalmente foi assentada a Multa Regulamentar calculada com base no percentual de 3% sobre o valor da provisão não adicionada ao lucro real anual, como consequência da apresentação da Escrituração Contábil Fiscal – ECF com informações inexatas ou incorretas, com fundamento no art. 16, da Lei nº 9.779/99<sup>11</sup>, c/c o Art. 8º-A, do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14.

Não satisfeitos com as imputações explanadas, o SUPERMERCADOS BH se insurgiu asseverando que:

- i. **Quanto à multa proporcional de ofício e à Multa Isolada sobre as Estimativas não Recolhidas, (...) prestou os esclarecimentos quanto à questão da adição/reversão dos valores lançados a título de provisionamento, inclusive quanto à data em que esta ocorreu. Certo é que este não foi efetuado em janeiro de 2017, conforme prevê a legislação, por erro formal da autuada. Todavia sem prejuízo ao erário, considerando-se que o sujeito passivo fez a devida reversão em exercício posterior, trazendo a provisão à tributação devida; e**

<sup>11</sup> 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.

- ii. **No que diz respeito à Multa Regulamentar por informação inverídica na ECF, face a todos os esclarecimentos prestados ao Fisco, (...) desproporcional a aplicação da Multa Regulamentar, pois os valores estarão constantes de ECF posterior à do exercício em questão. Tamanho seria o descabido, pois, em se considerando esta devida, a mesma seria incidente sobre exercício posterior, em que a autuada efetuou os lançamentos contábeis relacionados à provisão. Pagaria então a mesma multa para exercícios distintos, relacionados ao mesmo objeto.**

Apreciando o feito, o acórdão da decisão de piso pugnou pela correção no que toca à aplicação da multa de ofício ordinária sobre o lançamento que exigiu o IRPJ e a CSLL devidos no ano de 2017 sobre a redução indevida do Lucro Real, bem como da multa sobre a estimativa não recolhida em janeiro daquele ano.

Em relação à exigência da multa regulamentar relativa à ECF apresentada com informações inexatas, aduziu que não cabe ao contencioso administrativo, nos termos do art. 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), perquirir a constitucionalidade de lei em tese, dado este controle ser da alçada exclusiva do Poder Judiciário, nos termos do art. 102, incisos I, “a” e III, “b” e § 1º da Constituição Federal. (...) *Na mesma linha, não compete à Autoridade Administrativa Tributária apreciar argumentos que alegam caráter confiscatório das multas aplicadas (de ofício proporcional, moratória e regulamentar), e excesso da lei ao estabelecer percentuais superiores a 100% para multas punitivas e 20% para multas moratórias; atribuições exclusivas do Poder Judiciário.*

(...) *Em tempo, quanto ao argumento da defesa acerca da possibilidade da incidência da multa em outros períodos de apuração sobre ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas, esclareça-se que seriam fatos geradores distintos posto que o fato gerador da multa é aferido em face de cada ECF apresentada. Não obstante, no presente litígio está em julgamento a multa por informação incorreta, inverídica ou omitida na ECF de 2017. Assim, afastam-se, de pronto, os argumentos nessa direção.*

Igualmente ao que ocorreu quando ao cerne do recurso voluntário relativo ao lançamento do principal, a Recorrente reiterou as argumentações contraditas à imputação das multas comentadas, apresentadas quando da impugnação, complementando-as com argumentações e fundamentos em favor de fortalecê-las.

Dessas merecem registro a alegação de que deve ser aplicado a este julgamento o preceituado no art. 62, § 2º, do RICARF. Além disso, teceu comentários sobre a gradação que infere da positivação do inciso III, ‘a’, do artigo 57 da MP n.º 2.158-35, independentemente de a infração resultar, ou não, no prejuízo efetivo ao Erário, asseverando que as (...) multas, sobretudo as de caráter isolado que, por natureza, dizem respeito apenas às obrigações ditas acessórias, não podem ter sua dosimetria baseada em medidas de riqueza. Do contrário, se transformariam em meio velado de arrecadação, desviando-se de sua finalidade.

Nessa linha intelectual, defende que a multa regulamentar combatida é desproporcional se cotejada com as demais sanções previstas no artigo 57 da MP n.º 2.158-35. Donde se conclui pela franca violação aos critérios decorrentes do princípio da razoabilidade emergidos no artigo 5º, LIV, da Constituição, consistindo a aplicação das multas aplicadas em total ato de confisco.

b) Da Multa de Ofício Ordinária.

Na autuação sob julgo a Autoridade Fiscal cominou a multa de ofício aos lançamentos consumados, cujo enquadramento legal, aposto nos autos de infração, restringe-se aos termos dispostos no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

O citado normativo, em sua redação original, dispõe que, nos casos de lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 75,00% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição quando há falta de pagamento ou recolhimento e de declaração, bem como quando a declaração é inexata. É este o teor do referido artigo:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

***I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (g.n).***

Perante o apresentado, percebe-se claramente que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, na qual habita a devida fundamentação normativa da aplicação de multa de ofício (art. 44 da Lei nº 9.430/96).

Por conseguinte, **não merece qualquer retoque a imputação da Multa de Ofício ordinária.**

c) Da Multa Isolada Por Insuficiência de Recolhimento de Estimativa.

Para julgarmos o presente tema, se faz necessário discorrermos sobre a cronologia dogmática atinente. Originalmente, a referida multa isolada foi criada pela Lei nº 9.430, de 1996, que no seu § 1º, inciso IV, do art. 44<sup>12</sup>, previa que ela deveria ser calculada pela aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL devido, mas não recolhido.

Posteriormente, o artigo 14, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007<sup>13</sup>, deu nova redação a referida Lei nº 9.430/1999, reduzindo o percentual da multa de 75% para 50% (cinquenta por cento).

Veja-se que, baseada no supradito dispositivo, a sanção determinada pelo sistema é notória: **caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (quando há ausência de pagamentos a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.** Além disso, expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Nessa senda, analisando o caso em espécie, pelo discorrido, é inconteste a aplicação da multa isolada sobre a insuficiência de recolhimento da estimativa de janeiro de 2017, dada à relação umbilical com a não adição da provisão constituída no mesmo período quando da apuração do lucro real que serviu de base para o balancete de suspensão ou redução.

<sup>12</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - **de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento** ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - ...

§ 1º **As multas de que trata este artigo serão exigidas:**

I - ...

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; **(g.n)**

<sup>13</sup> Art. 14. **O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

**Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:**

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – **de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:**

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) **na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.**

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. **(g.n)**

Entretanto, embora a Recorrente não tenha se insurgido quanto aos cálculos, em respeito ao disposto no art. 60, do PAF<sup>14</sup>, c/c com os arts 145, III, e 149, I, ambos do CTN<sup>15</sup>, **reveja de ofício**, visto que verifiquei incorreção na apuração da multicitada multa isolada que resultou em prejuízo para o sujeito passivo.

Ocorre, conforme demonstrado na planilha comparativa abaixo, que a Autoridade Fiscal ao calcular a multa isolada aplicou, equivocadamente, o percentual de 75% (setenta e cinco por cento) em vez do de 50% (cinquenta por cento), determinado pelo preceptivo disciplinador vigente à época do fato gerador sob julgo:

ITEM	VL ANTES AI	VL. APÓSAI
BC DO IRPJ	1.538.144,11	61.533.144,11
ALÍQUOTA DE 15%	230.721,62	9.229.971,62
ADICIONAL 10%	151.814,41	6.151.314,41
IRPJ ESTIMADO	382.536,03	14.998.750,00
<b>MULTA ISOLADA LANÇADA PELO FISCO (75%)</b>		<b>11.249.062,50</b>
<b>MULTA ISOLADA REVISADA PELO CARF (50%)</b>		<b>7.499.375,00</b>

ITEM	VL ANTES AI	VL. APÓSAI
BC DO IRPJ	1.538.144,11	61.533.144,11
ALÍQUOTA DE 9%	138.432,97	5.537.982,97
CSLL ESTIMADA	138.432,97	5.399.550,00
<b>MULTA ISOLADA LANÇADA PELO FISCO (75%)</b>		<b>4.049.662,50</b>
<b>MULTA ISOLADA REVISADA PELO CARF (50%)</b>		<b>2.699.775,00</b>

Por tudo exposto, **pugno pela reforma da decisão recorrida para que seja reduzido o percentual de apuração da multa isolada de 75% para 50%**, nos termos do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

d) Da Multa Por Informações Inexatas, Incorretas ou Omitidas.

No que toca à Multa Regulamentar relativa à ECF apresentada com informações inexatas, encontra disciplinamento no Art. 8º-A, do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº

<sup>14</sup> Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

<sup>15</sup> Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

(...)

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

12.973/14<sup>16</sup>, que renovou a métrica das penalidades relacionadas às infrações cometidas na apresentação do Lalur (ou ECF).

Note-se que o caput de referido artigo faz referência ao “livro de que trata o art. 8º, I,” isto é, o “livro de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital”:

*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: (g.n.)*

Dando seguimento à presente apreciação, ao analisarmos a norma, verifica-se que a infração que comporta é de cunho objetivo. Ou seja, não há distinção no que toca ao rigor da sanção, se eventual erro está associado a uma incorreção, inexatidão ou omissão, isto é, para cada inconsistência constatada na escrituração da obrigação acessória acarreta a imputação de multa correspondente a 3% (três por cento) do seu valor, sendo irrelevante o aspecto subjetivo do agente ou mesmo a existência de efetivo prejuízo ao Fisco ou à apuração do tributo – registro um dos argumentos da Defesa.

Nesse sentido os seguintes precedentes deste Conselho:

*ERRO NO PREENCHIMENTO DA ECF. INFRAÇÃO OBJETIVA.*

*Sendo objetiva a infração relativa a erro no preenchimento da ECF, é irrelevante a motivação subjetiva do agente, sendo que meros erros também são passíveis de penalização. (Acórdão nº 1201-006.331. 1ª Turma / 2ª Câmara / 1ª Seção de Julgamento do CARF. Sessão de 10 de abril de 2024)*

*OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFRAÇÃO. PENALIDADE. DOLO. PREJUÍZO. IRRELEVÂNCIA.*

*As penalidades tributárias relacionadas às obrigações acessórias devem ser impostas caso verificada a conduta infracional descrita em lei, independentemente da intenção do contribuinte ou da extensão dos efeitos do ato, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN). (Acórdão 1302-003.563. 2ª Turma / 3ª Câmara / 1ª Seção de Julgamento do CARF. Sessão de 14/05/2019)*

<sup>16</sup> 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: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º A multa de que trata o inciso II do **caput**: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

É mister destacar que se aplica aos contribuintes que apuram o lucro pela sistemática do lucro real. Aos demais, permanece a aplicação das multas determinadas no art. 57, da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001, estando fora do alcance das alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014. Destarte, também descabidos os argumentos da Defesa correlacionados a esse normativo, visto que, consoante exposto, não se aplica à espécie.

Tal multa, de caráter regulamentar, se diferencia naturalmente das demais penalidades aplicadas nestes autos. Tem motivações, isto é, hipóteses de incidência distintas e, portanto, autônomas, nos termos do CTN. O descumprimento do dever instrumental, por si só, a princípio enseja a aplicação da penalidade de forma objetiva, ainda que não tenha havido tributo recolhido a menor, nos termos do art. 113, caput e § 3º, do CTN<sup>17</sup>.

Veja-se ainda que, no caso em tela, não se está diante de uma situação em que a “informação incorreta” deriva de uma **divergência de interpretação** da legislação tributária entre Fisco e contribuinte, hipótese que nos alinhamos a corrente de que não pode atrair a aplicação da multa (Acórdão 1302-006.4131<sup>18</sup>, de 15/03/2023, por exemplo). Ou, ainda, de inexistência de “elemento quantitativo” (Acórdão nº 1301-006.9872<sup>19</sup>, de 11/06/2024, por exemplo), quando igualmente pugnamos que deve ser afastada. Ao contrário, de fato houve uma falha da Recorrente na elaboração e preenchimento da ECF, reconhecida pela própria empresa. A inexatidão, objetivamente, ocorreu. **Há elemento quantitativo para incidência da penalidade (valor da inexatidão), ao menos a princípio.**

Não obstante ser de caráter objetivo, a aplicação de referida penalidade depende da efetiva ocorrência da hipótese infracional. De acordo com a literalidade do texto legal, a multa em comento, tem por tipo “apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões” no “livro de que trata o art. 8º, I,” isto é, o “livro de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital - ECF”.

<sup>17</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

<sup>18</sup> MULTA PREVISTA NO ARTIGO 8º-A, INCISO II, DO DECRETO-LEI 1.598 DE 26/12/1977. ECF. Não pode ser considerada como incorreção, para fins de aplicação da penalidade prevista no Artigo 8º-A, inciso II do Decreto nº 1.598/77, a divergência entre o contribuinte e a fiscalização, na interpretação da legislação tributária. A penalidade não pode ser utilizada como forma de impor ao contribuinte o entendimento do agente autuante sobre a forma de quitação das estimativas mensais devidas durante o ano-calendário.

<sup>19</sup> ECF. MULTA REGULAMENTAR. ERRO NA DATA DO REGISTRO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO PARA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CRITÉRIO QUANTITATIVO PARA APLICAÇÃO DA SANÇÃO. O art. 8º-A, §3º, do DL nº 1.598, de 1977, é expresso ao prever que a multa de 3% deve incidir sobre valor omitido, inexato ou incorreto. Erro de registro na ECF quando ao momento da ocorrência do fato contábil (data) que não resulte em prejuízo ao Erário ou à atividade da Administração Tributária, em especial porque os valores da operação estão corretamente registrados, impede a aplicação da sanção, pois ausente o critério quantitativo. Não havendo valor inexato na ECF, não há penalidade a ser aplicada.

Apesar do que pretende dar a entender a Instrução Normativa 1.700/2017<sup>20</sup>, parece claro que o “livro de apuração do lucro real” não é toda a ECF, mas apenas o LALUR (Bloco M: Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs) e registros M300: Demonstração do Lucro Real e M350: Demonstração da Base de Cálculo da CSLL.).

Esse foi o entendimento adotado, inclusive, no Acórdão nº 1401-007.029, de 12 de junho de 2024:

*MULTA REGULAMENTAR. OMISSÃO DE INFORMAÇÕES DO LALUR. IMPUTAÇÃO INCORRETA DA INFRAÇÃO.*

*A multa regulamentar a que se refere o artigo 8º-A, do Decreto-lei nº 1.598/77 (incluído pela Lei nº 12.973/14) faz referência a omissões no LALUR. Já a informação constante dos registros X300 e X320 (operações com o exterior) da ECF nada tem a ver com o respectivo livro fiscal. Assim, resta incabível a manutenção da multa ora aplicada.*

No caso em específico, a informação incorreta, inexata ou omitida se deu no Bloco M, o que, a princípio, corrobora com o enquadramento da situação fática do caso concreto na tipificação infracional do dispositivo utilizado pela fiscalização.

De toda forma, por seu caráter nitidamente gravoso, com potencial impacto financeiro relevante, mesmo nas situações em que não há crédito tributário constituído, pactuamos do entendimento de que **a multa aplicada no caso concreto depende diretamente do cumprimento de determinadas formalidades**, previstas implicitamente pelo próprio artigo 8º-A do Decreto-lei 1.598/1977, notadamente no seu § 3º, abaixo transcrito *in verbis*:

**§ 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. (g.n.)***

A melhor interpretação do apontado dispositivo, nos leva a crer que a multa **será reduzida** se o contribuinte corrigir os erros **no prazo fixado em intimação**. E, se a correção se der antes do procedimento de ofício, sequer será aplicada.

Trata-se, na verdade, de concretização da inteligência do próprio Codex Fiscal, o qual prevê que a obrigação acessória tem por objeto a prestação “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. O interesse do Fisco com as obrigações acessórias é a **prestação de**

<sup>20</sup> Art. 310. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá escriturar o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual será entregue em meio digital.

§ 1º Para a pessoa jurídica tributada com base no lucro real, a ECF de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013, é o Lalur de que trata o caput, inclusive na aplicação das multas previstas nos arts. 311 e 312.

**informações**, para fins de controle, monitoramento e fiscalização. Não se trata de um “fim em si mesmo”.

Portanto, ao prever que a multa será reduzida ou dispensada quando sanadas as incorreções, inexatidões ou omissões, o que fez o legislador é justamente preservar a proporcionalidade, a razoabilidade e a boa-fé que regem a relação entre contribuinte e Administração Pública, em prol do que efetivamente importa na obrigação acessória, isto é, a prestação de informações fidedignas e confiáveis.

Nessa linha cognitiva, do art. 8º-A resta hialino que: em caso de início do procedimento de fiscalização (e, portanto, cessada a espontaneidade e logicamente impedida a aplicação do inciso I), **deve necessariamente haver uma intimação prévia à lavratura do auto de infração** que permita ao contribuinte a oportunidade de corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões, para que possa ser possível a aplicação do inciso II.

Veja-se que o legislador determinou que **tais reduções são de caráter obrigatório**, e não dependem de juízo de conveniência. Se a correção é prévia, não há multa. Se a correção é dentro do prazo concedido pela intimação, é reduzida pela metade. **Logicamente, neste último caso, é imprescindível a intimação.**

Então, os incisos I e II, do § 3º, do art. 8º-A, do Decreto-Lei nº 1.598/77, expressamente preveem, na tipificação da infração e sua penalidade, a óbvia e necessária intimação prévia do contribuinte para retificação da obrigação acessória antes do lançamento da penalidade, a fim de que se possa definir a multa cabível (elemento quantitativo) a cada hipótese infracional.

**O comando que determina a intimação do contribuinte tem dupla destinação: para a fiscalização, o dever de intimar para retificação da obrigação acessória; para o contribuinte, o direito de efetuar a retificação e beneficiar-se da redução de sua penalidade.**

Trata-se ainda de decorrência direta do princípio da legalidade, uma vez que o lançamento é estritamente vinculado à lei.

A necessidade de observância das situações previstas no parágrafo 3º do art. 8º-A é destacada implicitamente por este Conselho inclusive em precedentes que reconhecem seu caráter objetivo e a inexistência de previsão legal de dispensa:

*MULTA POR OMISSÃO EM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL ECF.*

*A lei que prevê a penalidade não indica qualquer conduta que possa dispensar o cumprimento da obrigação acessória determinada, **exceto as condutas previstas nos incisos I e II do § 3º do art. 8º-A da nova redação do Decreto-lei nº 1.598/77, que foram observadas pela autoridade fiscal.***

*Reduz-se, entretanto, a multa aplicada por força da alocação repetida de valores de informações tidas como incorretas/inexatas na base de cálculo da multa, provenientes de dois demonstrativos com a mesma informação inexata (mesmo*

valor). (Acórdão 1401-005.497. 1ª Turma / 4ª Câmara / 1ª Seção de Julgamento do CARF. Sessão de 14/05/2021) (g.n.)

A exigência de intimação do contribuinte para sanar as irregularidades, não se trata de novidade, visto que é evidenciada em acórdãos deste Conselho que tratam também da multa prevista no art. 57, III, “a” da MP 2.158-354<sup>21</sup>, cuja dicção legal do dispositivo legal é idêntica à penalidade discutida nos presentes autos:

*MULTA REGULAMENTAR. ARTIGO 57, INCISO III, “a”, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001 COM REDAÇÃO DO ART. 57 DA LEI Nº 12.873/2013. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL ECD APRESENTADA COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. INTIMAÇÃO PRÉVIA E FALTA DE CORREÇÃO DAS INFORMAÇÕES. INFRAÇÃO FORMAL CONFIGURADA.*

*(...) Cabível a aplicação da multa de ofício regulamentar, por entrega de ECD obrigação acessória – com informações inexatas, incompletas ou omitidas, prevista no inciso III, “a” do artigo 57 da MP nº 2.158-35/2001 com redação do art. 57 da Lei 12.873, de 2013, quando o contribuinte, devidamente intimado para sanar, no prazo estipulado na intimação expedida, deixa de corrigir os vícios apontados pela fiscalização na Escrituração Contábil Digital – ECD. (Acórdão nº Ac. 1401-004.280. 1ª Turma / 4ª Câmara / 1ª Seção de Julgamento do CARF. Sessão de 11/03/2020)*

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

*Não há que se falar em aplicação da multa estabelecida para apresentação de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas, prevista no inciso III do artigo 57 da MP nº2.158-35/2001, quando o contribuinte, devidamente intimado, sanar, nos prazos estipulados nas intimações expedidas, os vícios apontados pela fiscalização. (Acórdão nº 1302-004.275. 2ª Turma / 3ª Câmara / 1ª Seção de Julgamento do CARF. Sessão de 22/01/2020)*

Não podemos olvidar que, nas situações em que não é mais possível a retificação da obrigação acessória por impossibilidade de processamento no sistema, a jurisprudência é pacífica no sentido de conceder ao contribuinte a redução da penalidade a que teria direito:

- A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, art. 6º, estabelece a aplicação da multa prevista no Decreto-Lei nº 1.598/1977. O sujeito

<sup>21</sup> Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

(...)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;

*passivo que apresentar escrita fiscal com inexatidões, incorreções ou omissões está sujeito às multas previstas no Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 8ºA, II.*

- *A alíquota aplicável à base de cálculo é de 3%. A base de cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória da ECF é demonstrada através dos quadros “base de cálculo da multa”.*

*(...)*

- *Considerando que a ECD original não mais pode ser substituída por força do art. 7º, V, §4, da IN RFB nº 1.774/2017, a fiscalização acata a alegação de impossibilidade de cumprir a intimação fiscal para retificação da ECF pela ARENA.*

*Em decorrência dessa impossibilidade de atendimento à intimação, a fiscalização entende que deve ser aplicado o benefício da redução de 50% da multa aplicável, conforme prescrito no Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 8ºA, § 3º, II.” (Acórdão 1401-005.497. 1ª Turma / 4ª Câmara / 1ª Seção de Julgamento do CARF. Sessão de 14/05/2021)*

Neste ponto, merece registro as colocações do Acórdão nº 1302-006.970, de 19/10/2023, em apreciação do art. 12, da Lei 8.218/1991<sup>22</sup>, cujo dispositivo legal tem semelhante redação, ao asseverar que os normativos que tratam da redução de multa em caso de cumprimento/saneamento da falha no dever instrumental constituem, simultaneamente, direito do contribuinte e dever da fiscalização, materializando a cooperação entre Administração Tributária e contribuintes:

*Por fim, a regra do inciso II do parágrafo único do artigo 12 da Lei 8.218/1991 é suficientemente descritiva, abrangente e decisiva, no sentido de determinar que as multas “serão reduzidas” a 75% se o sujeito passivo cumprir a obrigação no prazo a ser fixado em intimação.*

*A redação do dispositivo legal não deixa margem para dúvidas, **pois estabelece, ao mesmo tempo, um direito para o contribuinte e um dever para a fiscalização, dever este concernente à necessidade de intimação para que o sujeito passivo forneça as informações ou corrija a ECD dentro de determinado prazo.** Denota-se, facilmente, que essa regra está de acordo com o princípio da cooperação, o qual tem regido cada vez mais a relação entre o Fisco e o contribuinte (cooperativa compliance).*

*Como bem exposto no acórdão ora impugnado, a leitura conjunta do inciso I (hipótese de inexistência de instauração de procedimento de ofício) e do inciso II (hipótese de existência de procedimento de ofício em curso) do parágrafo único do*

<sup>22</sup> Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas:

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e  
II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.

*artigo 18 supramencionado revelam que, no curso do procedimento fiscal, a multa pode ser reduzida a 75% do seu valor, desde que o contribuinte seja intimado e, no prazo estipulado na intimação, corrija a informação incorreta ou forneça aquela que tenha sido omitida.*

***Não se pode conceber que o poder de o contribuinte reduzir a multa seja deixado ao critério da Fiscalização, uma vez que, de acordo com o direito vigente, não deve haver margem para discricionariedade na aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias (a atividade de lançamento é vinculada à lei). Portanto, se houver identificação de incorreção ou omissão nos registros digitais, a Fiscalização tem o dever de notificar o contribuinte para efetuar as correções ou fornecer as informações omitidas. Caso contrário, sob que circunstância o contribuinte poderia exercer o direito de reduzir a multa a 75%? (g.n.)***

Lastreado no sobredito racional, ao analisarmos todas as intimações expedidas pela Fiscalização constante dos autos, extrai-se os seguintes objetos:

- i. Termo de Início do Procedimento Fiscal – às fls. 41/44:

**Fica o sujeito passivo INTIMADO, no prazo de vinte(20) dias, a :**

1- Apresentar os instrumentos por escrito firmados com fornecedores, os quais se constituam como contratos, acordos comerciais, termos de cooperação, protocolos de intenção e outros equivalentes; e que tenham dado suporte, justificativa e comprovação dos valores creditados nas seguintes contas de 2016 e 2017:

- 1.1 - Conta nº 340010001 - Custo das Mercadorias Vendidas
- 1.2- Conta nº 3510010003 - Reembolso de Logística
- 1.3- Conta nº 3610020001 - Publicidade e Propaganda
- 1.4- Conta nº 35100300002 - Recuperação de Despesas
- 1.5- Conta nº 36200400003 - Programa Alimentação do Trabalhador
- 1.6- Conta nº 36300400006 - Aluguéis Imóveis PF
- 1.7- Conta nº 36300400006 - Manutenção de Aeronaves
- 1.8- Conta nº 38100200002 - Descontos Obtidos

NOTA : Para as contas que não tenham como referência os instrumentos requeridos, deverão ser prestados os esclarecimentos e justificativas acerca da origem e natureza dos lançamentos contábeis nelas feitos.

2- Em relação às bases de cálculo de créditos das contribuições informadas nas EFD Contribuições de 2016 e 2017; e no tocante à natureza da rubrica "Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos", apresentar:

2.1- Esclarecimentos quanto à fundamentação legal para o levantamento e aproveitamento de créditos sobre os custos computados nesta rubrica..

2.2- Amostras de Contratos, Notas Fiscais, Termos de Acordo e outros documentos referentes a alguns dos fornecedores com os quais foram efetivadas as operações de aquisição de bens e serviços incluídos na referida rubrica.

3- Em relação às bases de cálculo de créditos das contribuições informadas nas EFD Contribuições de 2016 e 2017; e no tocante à natureza da rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito", apresentar:



3.1- Esclarecimentos quanto à fundamentação legal para o levantamento e aproveitamento de créditos sobre os custos computados nesta rubrica..

3.2- Amostras de Contratos, Notas Fiscais, Termos de Acordo e outros documentos referentes a alguns dos fornecedores com os quais foram efetivadas as operações de aquisição de bens e serviços incluídos na referida rubrica.

4- Apresentar documentos que demonstrem a natureza das operações relacionadas a fretes, carretos, serviços de entrega a clientes (contas n° 36300800018 e 36300800031); as quais foram computadas nas bases de cálculo de créditos das contribuições de 2016 e 2017.

5- Em relação ao lançamento contábil do valor de R\$59.995.000,00, de 30/01/2017, a débito na conta n° "36300800047-Despesas c/ Processos CADE" e a crédito na conta n° "22100900014-Obrigações Processos CADE", apresentar:

5.1- Documentos referentes às operações ou eventos que originaram este registro

5.2- Esclarecimentos e justificativas quanto a se ter considerado dedutível do resultado de 2017 este tipo de despesa.

6- Apresentar o Balanço Patrimonial mais recente ou levantado por último.

7- Apresentar Contrato Social e suas Alterações vigentes entre 2016 e 2019.

ii. Termo de Prorrogação de Prazo da Ação Fiscal – às fls. 49/50:

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil;

E tendo em vista o "TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL- TIPF", com emissão na data de 01/09/2019 e assinado em 03/09/2019; do qual o sujeito passivo/contribuinte tomou ciência em 05/09/2019, por via postal, conforme Aviso de Recebimento-AR;

Considerando que nesse referido TIPF não foi informado o número do dossiê digital para o qual deveriam ser encaminhados os documentos nele requeridos (termo de resposta e documentos fiscais e contábeis) ;

Fica prorrogado em mais vinte(20) dias o prazo para atendimento das intimações contidas no termo de início em questão.

iii. Termo de Continuação de Procedimento Fiscal – às fls. 58/59:

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil;

E tendo em vista o "TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL- TIPF", com emissão na data de 01/09/2019 e assinado em 03/09/2019; do qual o sujeito passivo/contribuinte tomou ciência em 05/09/2019, por via postal, conforme Aviso de Recebimento-AR;

Tendo em vista ainda o "TERMO DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO DE AÇÃO FISCAL", de 25/09/2019, do qual o sujeito passivo/contribuinte tomou ciência pessoal na mesma data;

Considerando o "Termo de Resposta" apresentado pelo sujeito passivo/contribuinte, com data de 11/10/2019, recebido por esta repartição em 15/10/2019;

Considerando também o "Termo de Resposta 2" apresentado pelo sujeito passivo/contribuinte, com data de 04/11/2019, e recebido por esta repartição em 05/11/2019;

Considerando por último o "Termo de Resposta 3" apresentado pelo sujeito passivo/contribuinte, com data de 03/12/2019, e recebido por esta repartição em 04/12/2019;

Fica o sujeito passivo/contribuinte ciente da continuação da presente ação fiscal.

E diante da prorrogação de ofício do prazo e das prorrogações a pedido constantes dos referidos termos de resposta;

Fica ciente ainda que, vencido o prazo por último solicitado, se dará por terminado a fase de prestação de esclarecimentos e entrega de eventuais documentos.

Em suma, **NÃO SE IDENTIFICA**, dos Termos que constam dos autos, **intimação para que a Recorrente corrigisse as informações.**

Pelo exposto, resultou evidenciado que a Autoridade Fiscal não se desincumbiu do seu ônus de intimar o Recorrente para correção das informações antes de aplicação da penalidade e, mais ainda, expressamente restringiu tal possibilidade, efetuando o lançamento da multa regulamentar.

Nessa linha intelectual, entendo que o lançamento da penalidade contém **vício insanável**, que implica na necessidade de seu cancelamento, uma vez que não se poderia simplesmente readequar o valor da penalidade em sede de recurso voluntário para suprir uma nulidade na condução do procedimento de Fiscalização. Trata-se de vício na matéria tributária.

Portanto, pelas razões exauridas, **oriento meu voto no sentido de afastar a Multa Regulamentar** calculada com base no percentual de 3% aplicado sobre as informações inexatas ou incorretas prestadas na ECF, com fundamento no art. 8º-A, do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14.

e) Do Caráter Confiscatório e da Inconstitucionalidade das Multas Aplicadas.

A Defesa combateu as multas aplicadas, sob os argumentos de que deve ser aplicado a este julgamento o preceituado no art. 62, § 2º, do RICARF, bem como foram fixadas em patamares exorbitantes pelo legislador, de maneira a caracterizar verdadeiro confisco tributário, à luz do art. 150, IV, da Constituição Federal (CF) de 1988, bem como atentatório aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade, com a necessidade da sua redução, neste caso concreto para patamar razoável e proporcional.

De plano, saliento que o presente caso, diferente do pretendido pelos SUPERMERCADOS BH, não se trata de situação que imponha a aplicação do art. 927 do CPC<sup>23</sup>, tampouco se subsume ao determinado no art. 98 do atual RICARF<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> 1 Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados

(...)

<sup>24</sup> Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

Outrossim, ressalve-se que a redução da multa postulada pela defesa não pode ser acatada, na medida em que não encontra respaldo legal. Tampouco prosperam as alegações no sentido que o percentual aplicado teria o caráter de confisco (vedado pela Constituição Federal), em desrespeito aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade, pelos seguintes motivos:

- i. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, § 1º, determina que os impostos serão graduados em função da capacidade contributiva do contribuinte. E mais, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. **Deduz-se, então, que o princípio em questão é direcionado exclusivamente ao tributo e este não deve ser confundido com penalidade, equívoco cometido pelo Recorrente;**
- ii. **A vedação ao confisco é dirigida ao legislador.** Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco;
- iii. Afastar a aplicação da multa por considerá-la atentatória as garantias constitucionais exigiriam o exame da norma legal em face de disposições constitucionais, o que, sem dúvida, caracterizaria **controle de constitucionalidade da lei, que é atividade inserta no âmbito de competência exclusiva do Poder Judiciário;**
- iv. **O contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar questões de tal natureza.** Vale esclarecer que não cabe às autoridades administrativas se manifestarem sobre matéria do ponto de vista constitucional, excetuado os casos em que houver declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de lei, de tratado ou de ato normativo, situação em que é permitido às autoridades fiscais a quo afastar a sua aplicação (Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, e Parecer da PGFN/CRE n.º 948, de 2 de junho de 1998); e
- v. Por fim, o princípio que norteia a imputação penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir o contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade.

---

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

As sobreditas razões seguem orientações consolidadas deste Tribunal, visto que, quanto aos apontados temas, restou consubstanciado na Súmula CARF nº 2<sup>25</sup>, que esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para se pronunciar.

Resta de forma cristalina que no caso em tela a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar. Logo, as alegações de ofensa aos princípios de vedação ao confisco, capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade não podem ser oponíveis às autoridades administrativas, posto que estas se encontram totalmente vinculadas aos ditames legais (art. 116, inciso III, da Lei n.º 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142, do Código Tributário Nacional - CTN).

Em verdade, de acordo com o parágrafo único, do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais restrições para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em exame. Cabe ao julgador administrativo simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

Por fim, quanto ao argumento da Defesa acerca da possibilidade da incidência da multa regulamentar questionada em outros períodos de apuração sobre ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas, pactuou de similar entendimento do Aresto combatido de que não se trata de objeto do presente litígio, portanto, incabível a apreciação.

Pelo discorrido, não acato as alegações do Recorrente quanto a este tópico.

---

## DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL

---

Quanto ao Auto de Infração de CSLL, decorrente das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, *mutatis mutandis*, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

---

## DA CONCLUSÃO

---

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de conhecer do RECURSO VOLUNTÁRIO e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para, no mérito:

---

<sup>25</sup> Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

- i. MANTER integralmente o lançamento do principal do IRPJ e da CSLL, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, inclusive a manutenção da Multa de Ofício 75% (setenta e cinco por cento);
- ii. MANTER parcialmente o lançamento da Multa Isolada sobre a Estimativa não recolhida, relativa ao mês de janeiro de 2017, reduzindo o percentual aplicado de 75% para 50%, nos termos do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07; e
- iii. AFASTAR a imputação da Multa Regulamentar calculada com base no percentual de 3% aplicado sobre as informações inexatas ou incorretas prestadas na ECF, com fundamento no art. 8º-A, do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14.

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho**