



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720010/2019-43
ACÓRDÃO	1402-007.658 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA DE CONCESSAO RODOVIARIA JUIZ DE FORA - RIO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2014

EFD-CONTRIBUIÇÕES. FCONT. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. CORREÇÃO DURANTE FASE DE FISCALIZAÇÃO. AFASTAMENTO DA MULTA QUANDO A BASE DE CÁLCULO NÃO É ALTERADA.

O fato de o sujeito passivo, posteriormente à atuação do Fisco, suprir a apresentação de informações inexatas, incompletas ou a omissão de informações na EFD-Contribuições e no FCONT pode afastar a incidência da multa prevista na legislação. Deve ser afastada 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer o Recurso Voluntário e a ele dar provimento, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros, Alexandre Iabrudi Catunda, Rafael Zedral, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Ricardo Piza Di Giovanni, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (substituta), e Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para a exigência de **(i)** multa por apresentação de EFD-contribuições do ano-calendário 2014 com incorreções, no valor de R\$ 1.778.351,73; bem como **(ii)** multa por apresentação do FCONT do ano-calendário 2014 com omissões, no valor de R\$ 2.138.940,37.

A Recorrente entregou as EFDs com incorreção (receita bruta informada a maior) e o FCONT com omissões (informações zeradas). A auditoria fiscal intimou a Recorrente para regularização e a intimação foi atendida, mediante a apresentação de EFD retificadora e FCONT retificador. A auditoria fiscal não contestou as informações da EFD retificadora e nem do FCONT retificador, sendo que as retificações não geraram nenhuma diferença de tributo a pagar.

Todavia, a auditoria fiscal aplicou multa por apresentação de EFD com incorreção e multa por apresentação de FCONT com omissões, ambas com fundamento no artigo 57, III, “a” da MP 2.158/01.

No Relatório Fiscal de fls. 11 a 20 é relatado que no decorrer da fiscalização foi baixado, através do SPED, o Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT do contribuinte para o AC - 2014, uma vez que o sujeito passivo era optante do Regime Tributário de Transição – RTT (instituído pelo art. 15 da Lei 11.941/2009) e efetuou **ajustes negativos decorrentes do RTT** na sua ECF (Escrituração Contábil Fiscal) para apuração do Lucro Real, no valor de **R\$ 71.298.012,22**.

Após a análise do FCONT transmitido pelo contribuinte antes do início da ação fiscal, a fiscalização constatou que ele **foi apresentado sem lançamentos**.

O contribuinte foi intimado, em 25/05/2018, através do Termo de Constatação e Intimação fiscal – TCIF 01 a apresentar um novo FCONT retificando o original, incluindo os devidos lançamentos que justificassem os ajustes negativos de R\$ 71.298.012,22 decorrentes do RTT.

O contribuinte atendeu à fiscalização, e em 20/06/2018 apresentou a sua resposta informando que havia retificado o FCONT, anexando como prova o recibo de entrega gerado pelo SPED (Serviço Público de Escrituração Digital) em 18/06/2018.

A fiscalização baixou através do SPED o novo arquivo do FCONT transmitido pela empresa, e nele constatou que as incorreções (omissão de valores) haviam sido sanadas, uma vez que o contribuinte apurou neste novo arquivo, ajustes negativos decorrentes do RTT no montante de **R\$ 71.298.012,22**, que haviam sido omitidos anteriormente.

A fiscalização entendeu que o fato relatado caracteriza infração ao art. 5-A da IN RFB nº. 967/2009.

O valor da multa foi calculado através da multiplicação do percentual definido de 3%, pelo valor do ajuste decorrente das transações comerciais omitidas no FCONT original (AC findo em **31/12/2014**) no montante de R\$ 71.298.012,22; perfazendo o total de R\$ 2.138.940,37.

DA INFRAÇÃO – EFD contribuições

No decorrer da fiscalização foi baixado, através do SPED, a Escrituração Fiscal Digital – EFD contribuições do contribuinte para o AC - 2014, uma vez que supostamente existiam divergências a maior nos valores declarados de Receita Bruta, quando comparados com a Escrituração Contábil Fiscal – ECF, no montante de R\$ 53.608.477,96.

O contribuinte foi intimado, com data de ciência em 27/02/2018, através do Termo de Intimação fiscal – TIF 01, a esclarecer o motivo da diferença constatada no valor da Receita Bruta declarada na EFD contribuições e na ECF.

O contribuinte atendeu à fiscalização, e apresentou a sua resposta, datada de 19/03/2018, informando que: *“a diferença se refere substancialmente a reversões contábeis realizadas, efetuadas na contabilidade e que não foram refletidas na EFD contribuições, conforme segue:”*

Data	Número lançamento ECD	Valor
30/09/2014	20140930000001001	12.042.963,24
31/10/2014	20141031000001001	43.252.440,58
Sub-Total		55.295.403,82
	Modificação no Cálculo	3.970.661,65
Total		59.266.065,47

A diferença apontada pela fiscalização (R\$ 53.608.477,96) seria decorrência da soma algébrica de várias diferenças em contas de receita distintas, conforme esclarecido pela empresa na sua resposta ao TIF 01, e que não significa necessariamente incorreções na EFD contribuições, sendo na maioria das vezes fruto da legislação tributária, cuja base de incidência do IRPJ e do PIS/COFIS divergem em algumas situações.

A fiscalização reproduziu um outro quadro apresentado pelo sujeito passivo, na sua resposta ao TIF 01, que exemplifica o que foi dito neste subitem:

DESCRIÇÃO	EFD C	ECF	DIFERENÇA	NOTA
RECEITA DE CONSTRUÇÃO	468.308.682,42	409.042.616,95	59.266.065,47	1.01
RECEITA DE PEDÁGIO	249.593.285,46	249.588.323,37	4.962,09	
SINISTROS		5.230.851,59	-5.230.851,59	1.02
REC. APLIC. FINANCEIRA	862.912,89		862.912,89	1.03
RECEITAS ACESSÓRIAS	3.756.336,36	4.961.806,35	-1.205.469,99	1.04
REV. PROV. CONT. TRAB.		71.867,55	-71.867,55	1.05
OUTRAS RECEITAS	77.506,62	94.779,98	-17.273,36	
TOTAL	722.598.723,75	668.990.245,79	53.608.477,96	

Entendeu a fiscalização que após os esclarecimentos prestados pela empresa na sua resposta ao TIF 01, ficou evidente que a única diferença que gerou efetivamente incorreções nos valores declarados na EFD contribuições está relacionada à “RECEITA DE CONSTRUÇÃO”, no valor de R\$ 59.266.065,47, conforme antecipado em quadro acima.

A fiscalização analisou a Escrituração Contábil Digital – ECD (arquivo hash nº. 30C49876EFA8A520741D3D9DB7430787D330175B) do contribuinte, identificando as reversões citadas pelo sujeito passivo no item 15. Tais reversões ocorreram nas contas de receita nºs.:

- 313050100101 (Receita de Construção Efeitos ICPC 01), cujo histórico do lançamento, em 30/09/14, apresenta a seguinte descrição: “ESTORNO DE DIFERENÇA A MAIOR NA RECEITA CONSTRUCAO S/OBRAS CONF. ADICAO AO INTANGIVEL - PERIODO JUN A SET-2014 (ICPC 01)” – R\$ 12.042.963,24; e

- 313050100102 (Receita de Construção – 12º Termo Aditivo), cujo histórico do lançamento, em 31/10/14, apresenta a seguinte descrição: “REVERSAO RECEITA DE INDENIZACOES A RECEB 12º TERMO ADTIVO - OUTUBRO-2014” - R\$ 43.252.440,58.

No entanto, entendeu a fiscalização que restou comprovar o valor de R\$ 3.970.661,65, identificado pela empresa como: “Modificação no Cálculo”. Para isso a empresa foi INTIMADA por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal – TCIF 01, lavrado em 25/05/18; e REINTIMADA por meio do Termo de Intimação Fiscal – TIF 02, lavrado em 21/11/2018, a explicar a citada diferença.

O contribuinte na sua resposta, datada de 12/12/2018, ao TIF 02, esclareceu que “O montante de R\$ 3.970.661,65, foi explicado anteriormente de forma equivocada, utilizando a expressão: “modificação de cálculo”, quando na realidade o que houve foram erros (“incorreções”) no preenchimento da EFD contribuições relacionados a vários meses, conforme demonstrado no Quadro “Composição” do ANEXO I. No referido quadro, além desta incorreção explicada acima, também detalhamos os ajustes/estornos contábeis nas contas de receita de construção, que também contribuíram para as incorreções nos valores declarados na EFD contribuições.”

Apresentou um quadro resumo, por competência, com todas as incorreções identificadas nas EFD contribuições, após os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo no anexo I da sua resposta ao TIF 02

COMPETÊNCIA	VALOR	INCORREÇÃO	Nota
06/2014	3.949.336,58	EFD > ECF	decorrente de erro no preenchimento
07/2014	1.000,00	EFD > ECF	decorrente de erro no preenchimento
08/2014	8.766,67	EFD > ECF	decorrente de erro no preenchimento
09/2014	12.042.963,24	EFD > ECF	decorrente dos ajustes/estornos contábeis
09/2014	17.721,00	EFD > ECF	decorrente de erro no preenchimento
sub-total 09/2014	12.060.684,24		
10/2014	43.252.440,58	EFD > ECF	decorrente dos ajustes/estornos contábeis
12/2014	-6.162,60	EFD < ECF	decorrente de erro no preenchimento

Após os esclarecimentos prestados pelo contribuinte acerca das incorreções declaradas nas EFD contribuições, a fiscalização lavrou o Termo de Constatação e Intimação Fiscal – TCIF 02, no qual intimou o sujeito passivo a apresentar novas EFD contribuições com os valores corretos.

A intimação foi atendida pela empresa, a qual, em 06/02/19, enviou novas EFD corrigindo as incorreções detectadas, tendo apresentado em sua resposta, datada de 07/02/19, os recibos de transmissão, e informando que:

“Esclareça-se, por oportuno, que o ajuste/estorno contábil realizado em outubro de 2014 foi considerado na retificação da EFD contribuições relativa ao mês de setembro de 2014, uma vez que diz respeito à revisão no cálculo da margem de construção realizada nas receitas de construção auferidas no período compreendido entre maio e agosto de 2014.

Por fim, o Contribuinte fiscalizado esclarece que as retificações realizadas foram suficientes para compatibilizar os valores informados nas EFD's Contribuições com aqueles informados na ECF relativa ao ano-calendário de 2014.”

A fiscalização extraiu, através do SPED, as novas EFD contribuições enviadas pela empresa, e constatou que os valores incorretos foram corrigidos, conforme explicado no item precedente. Cabendo destacar então, que no mês de Set/14, a correção envolveu uma redução na receita no montante de R\$ 55.313.124,82 (09/2014 – R\$ 12.060.684,24 + 10/2014 – R\$ 43.252.440,58).

O fato a respeito das incorreções nos valores declarados nas EFD contribuições, segundo a fiscalização, caracteriza infração ao art. 10 da IN RFB nº. 1.252/2012.

Fundamentou a fiscalização que o valor da multa para este tipo de infração está definido no art. 57, inciso III, alínea a) da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013 e que valor da multa foi calculado através da multiplicação do percentual definido de 3%, pelos valores (diferenças) declarados incorretamente nas EFD contribuições originais, conforme detalhado em quadro acima. Abaixo apresentamos um quadro com a memória de cálculo da multa por competência, que ao final perfaz o montante de R\$ 1.778.351,73.

DA CONSOLIDAÇÃO DAS MULTAS

Abaixo segue a apresentação da fiscalização de forma discriminada o valor das multas apuradas (FCONT/ EFD), e ao final o valor consolidado por competência e o total geral:

COMPETÊNCIA	infrações		VALOR CONSOLIDADO
	FCONT	EFD	
06/2014		118.480,10	118.480,10
07/2014		30,00	30,00
08/2014		263,00	263,00
09/2014		361.820,53	361.820,53
10/2014		1.297.573,22	1.297.573,22
12/2014	2.138.940,37	184,88	2.139.125,25
TOTAL GERAL >>>>			3.917.292,10

A impugnação alegou ser inaplicável a multa por incorreções nas EFD-contribuições, argumentando que conforme se depreende da leitura do TVF, nas EFD-contribuições originais a Autuada informou o valor da receita de construção em montante superior ao valor informado na ECF e posteriormente, atendendo a intimação da própria auditoria fiscal, retificou as EFD-contribuições para reduzir o valor da receita de construção, adequando-o ao valor informado na ECF.

No entanto, ainda assim a auditoria fiscal aplicou a multa prevista pela alínea “a” do inciso III do artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/01, no montante de R\$ 1.778.351,73, correspondente a 3% do valor da receita de construção informada a maior nas EFD-contribuições originais.

Defende que essa multa não é efetivamente devida pela Autuada porque as incorreções nas EFDs originais não tiveram reflexo fiscal.

Admitiu a Impugnação que de fato, nas EFD-contribuições originais houve incorreções no valor da receita de construção, mas mesmo assim defende que a multa revela-se incabível, pois as incorreções não tiveram nenhum reflexo fiscal, ou seja, não ensejaram o recolhimento a menor e tampouco a maior de contribuições.

Defende que a incorreção que justifica a aplicação da referida multa é aquela que resulta em apuração incorreta de tributos, o que não é o caso dos autos, pois a fiscalização foi encerrada sem que nenhum lançamento de tributo tenha sido efetuado.

Argumenta que se a Autuada não tivesse apresentado a EFD-contribuições, a multa aplicável seria de R\$ 64.500,00 (R\$ 1.500,00 x 43 meses de atraso), e não de R\$ 1.778.351,73 e que a multa prevista pela alínea “a” do inciso III do artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/01 não é aplicável quando a incorreção na EFD contribuições não tem reflexo fiscal, que é justamente o caso dos autos.

Subsidiariamente defende que as incorreções existentes nas EFDs originais foram devidamente sanadas pelas EFDs retificadoras circunstância que afastaria a aplicação da multa prevista pela alínea “a” do inciso III do artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/01.

Argumentou que em razão de as incorreções nas EFDs originais não terem gerado nenhum reflexo fiscal, no curso da fiscalização a própria auditoria fiscal concedeu à Autuada a oportunidade de retificar as declarações, o que foi prontamente atendido, transcrevendo o artigo 18 da Medida Provisória nº 2.189/01, que dispõe sobre a retificação de declarações fiscais e os artigos da Instrução Normativa RFB nº 1.252/12, que assim dispõe a respeito da retificação da EFD-contribuições, argumentando que de acordo esses dispositivos, a EFD retificadora *“terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada”*, o que significa que os elementos de escrituração constantes da EFD retificadora substituem os elementos de escrituração constantes na EFD original (ou retificada).

Argumenta que a única exceção refere-se à EFD retificadora apresentada após o início de procedimento fiscal, pois neste caso a EFD retificadora *“não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto ... alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal”* ou *“alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação”* e que a exceção não se aplica para toda e qualquer EFD retificadora apresentada após o início do procedimento fiscal, mas apenas e tão somente para a EFD retificadora que tenha por objeto alterar débitos ou créditos das contribuições.

Defende que no caso concreto as EFDs retificadoras apresentadas pela Autuada no curso da fiscalização não alteraram débitos e nem créditos das contribuições, mas apenas e tão somente o valor da receita de construção e que como as EFDs retificadoras apresentadas pela

Autuada no curso da fiscalização não se enquadram na exceção prevista pela legislação (porque não alteraram débitos e nem créditos das contribuições), significaria que essas EFDs retificadoras produziram seus regulares efeitos, substituindo as EFDs originais e eliminando as incorreções então existentes.

Assim, após a apresentação das EFDs retificadoras, a auditoria fiscal não poderia mais aplicar a multa prevista na alínea “a” do inciso III do artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/01, pois não havia mais nenhuma incorreção nas EFDs.

A impugnação defendeu também a inaplicabilidade da multa por omissões no FCONT, argumentando que o FCONT original foi entregue “sem lançamentos”, mas, posteriormente, atendendo a intimação da própria auditoria fiscal, a Autuada retificou o FCONT para informar todos os “ajustes negativos decorrentes do RTT na sua ECF”, no valor de R\$ 71.298.012,22.

Admitiu que o FCONT original foi entregue “sem lançamentos”, mesmo assim a multa revela-se incabível, pois essas omissões não tiveram nenhum reflexo fiscal, ou seja, não ensejaram o recolhimento a menor e tampouco a maior de tributos, argumentando que a omissão que justifica a aplicação da referida multa é aquela que resulta em apuração incorreta de tributos, o que não é o caso dos autos, pois a fiscalização foi encerrada sem que nenhum lançamento de tributo tenha sido efetuado, ressaltando que a auditoria fiscal, ao analisar o FCONT retificador, confirmou que os ajustes negativos referentes ao RTT informados na ECF (no valor de R\$ 71.298.012,22) estavam corretos, de modo que nenhuma diferença de tributo foi apurada.

Defende que se a mera omissão sem reflexo fiscal autorizasse a aplicação da multa prevista pela alínea “a” do inciso III do artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/01, o contribuinte inadimplente em relação à apresentação do FCONT seria amplamente favorecido, pois a penalidade aplicável para este (R\$ 1.500,00 por mês de atraso, conforme prevê a alínea “b” do inciso I do artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/01) seria inferior àquela aplicável ao contribuinte que apresentou tempestivamente o FCONT.

Aduziu que se a Autuada simplesmente não tivesse apresentado o FCONT, a multa aplicável seria de R\$ 64.500,00 (R\$ 1.500,00 x 43 meses de atraso), e não de R\$ 2.138.940,37 e que a multa prevista pela alínea “a” do inciso III do artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/01 não é aplicável quando as omissões no FCONT não tem reflexo fiscal, que é justamente o caso dos autos.

A Impugnante defendenteu que e as omissões existentes no FCONT original foram devidamente sanadas pelo FCONT retificador, circunstância que afasta a aplicação da multa prevista pela alínea “a” do inciso III do artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/01.

Alegou novamente que diferentemente do que ocorre em relação a EFD-contribuições e outras declarações fiscais, no caso do FCONT a legislação aplicável não estabelece nenhuma exceção em relação aos efeitos do FCONT retificador apresentado após o início de procedimento fiscal e que como não há restrição ou limitação de efeitos para o FCONT retificador

apresentado no curso da fiscalização, significa que o FCONT retificador apresentado pela Autuada produziu seus regulares efeitos, substituindo o FCONT original e eliminando as omissões então existentes e que após a apresentação do FCONT retificador, a auditoria fiscal não poderia mais aplicar a multa prevista na alínea “a” do inciso III do artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/01, pois não havia mais nenhuma omissão no FCONT.

Em 27/09/2023 apresentou nova petição em aditamento à impugnação, pois entendeu que houve alterações legislativas ocorridas após a lavratura do Auto de Infração (fls.159). Nesta petição alega, em síntese que (fls. 161 a 169), argumentando que para corroborar as alegações acima, já deduzidas na impugnação, apresentou o Acórdão 1302-004.275 do CARF o qual analisou situação idêntica e concluiu que as multas não podem ser aplicadas.

Argumentou que ocorreram alterações legislativas que modificam drasticamente o cenário, conforme se demonstrará a seguir.

MULTA POR ENTREGA DE FCONT COM OMISSÕES

infração imputada à Impugnante (entrega de FCONT com omissões) e a penalidade para essa infração (multa) estão previstas no artigo 5-A da Instrução Normativa RFB 967/09.

Destacou que o artigo 57 da Medida Provisória 2.158/01 (referido pelo artigo 5-A da Instrução Normativa RFB 967/09) não qualifica a entrega de FCONT com omissões como infração e nem prevê penalidade específica para essa conduta e que referido dispositivo apenas prevê, genericamente, multas para a hipótese de descumprimento de obrigações acessórias. Portanto, **é o artigo 5- A da Instrução Normativa RFB 967/09 que determina que a entrega de FCONT com omissões qualifica-se como infração** e que a penalidade aplicável para essa conduta é aquela prevista pelo artigo 57 da Medida Provisória 2.158/01.

Aduziu que com a revogação da Instrução Normativa RFB 967/09, deixou de existir no mundo jurídico ato normativo que qualifique a entrega de FCONT com omissões como infração e também ato normativo que determine penalidade aplicável para essa conduta, reproduzindo o artigo 106, inciso II, alíneas “a” e “b” do Código Tributário Nacional e que em razão da revogação da Instrução Normativa RFB 967/09, a multa aplicada no auto de infração deveria ser integralmente cancelada, por força do artigo 106, inciso II, alíneas “a” e “b” do Código Tributário Nacional. Afirmou que a conduta imputada à Impugnante (entrega de FCONT com omissões) deixou de ser considerada como infração.

Defendeu também que a multa por entrega de EFD-contribuições com incorreções foi aplicada com fundamento no artigo 10 da Instrução Normativa RFB 1.252/12, com redação dada pela Instrução Normativa RFB 1.383/13 e que posteriormente à lavratura do auto de infração, a Instrução Normativa RFB 1.876/19 alterou a redação do artigo 10 da Instrução Normativa RFB 1.252/12 foi alterada.

Defendeu que a multa prevista no artigo 12 da Lei 8.218/91 não é aplicável às pessoas jurídicas que apresentarem “arquivos digitais” com omissões ou incorreções, mas sim às

peças jurídicas que “omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos”, que é hipótese diversa e que a multa prevista pelo artigo 12, inciso II da Lei nº 8.218/91 é aplicável se a Receita Federal do Brasil solicitar “informações” sobre os “arquivos digitais” apresentados e as peças jurídicas – em resposta à solicitação – “omitirem ou prestarem incorretamente as informações”.

Reafirmou que a Impugnante não deixou de apresentar “informações” sobre os “arquivos digitais” solicitados pela auditoria fiscal no curso da fiscalização e também não omitiu ou prestou informações incorretas sobre esses arquivos e que, conforme se verifica pela leitura do Relatório Fiscal, a Impugnante prestou todas as informações solicitadas de forma correta e tempestiva. A Impugnante inclusive atendeu a solicitação da auditoria fiscal para apresentação de EFD-contribuições retificadora.

Argumentou que em razão da alteração da redação do artigo 10 da Instrução Normativa RFB 1.252/12, promovida pela Instrução Normativa RFB 1.876/19, a multa aplicada no auto de infração deve ser integralmente cancelada, por força do artigo 106, inciso II, alíneas “a” e “b” do Código Tributário Nacional.

Em 22/11/2023 apresentou nova solicitação de juntada (fls.187), na qual apresenta a mesma petição e documentos anexados ao Termo de Solicitação de Juntada de fls. 159.

A DRJ julgou improcedente a impugnação.

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da Impugnação.

Às fls. 563, a Recorrente a apresentou petição argumentando que, em face da inclusão do recurso voluntário na pauta de julgamento do dia 24/03, seria pertinente trazer à apreciação da Turma Julgadora matéria de ordem pública, referente a nulidade do lançamento por vício material, em razão de erro no enquadramento legal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de auto de infração lavrado para a exigência de **(i)** multa por apresentação de EFD-contribuições do ano-calendário 2014 com incorreções, no valor de R\$ 1.778.351,73; bem como **(ii)** multa por apresentação do FCONT do ano-calendário 2014 com omissões, no valor de R\$ 2.138.940,37.

A Recorrente defende que as multas não podem ser exigidas, seja porque **(i)** as omissões/incorreções existentes na FCONT e na EFD-contribuições não ensejam falta de recolhimento de tributo; seja porque **(ii)** as omissões/incorreções existentes na FCONT e na EFD-

contribuições foram devidamente sanadas pela Recorrente dentro do prazo concedido na intimação expedida pela auditoria fiscal, por meio da entrega de FCONT-retificadora e EFD-contribuições retificadora (a própria auditoria fiscal reconheceu que as omissões/incorreções foram sanadas).

A multa em questão é exigida com fundamento nos artigos 16 da Lei nº 9.779/99, inciso III, alínea “a” da Medida Provisória nº 2.158/01 e 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.252/12, que assim dispõem, respectivamente:

Lei nº 9.779/99

“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.”

Medida Provisória nº 2.158/01

*“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**: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013) ...*

*III - **por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas**: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)*

*a) **3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta**; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)”*

Instrução Normativa RFB nº 1.252/12

*“Art. 10. A não apresentação da **EFD-Contribuições** no prazo fixado no art. 7º, ou a sua **apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)” (destacamos)*

De acordo com o auto de infração, as incorreções nas EFDs que ensejaram a aplicação da multa à Recorrente foram as seguintes:

DA INFRAÇÃO – EFD contribuições

13. A obrigatoriedade de adoção e escrituração da EFD contribuições está previsto no art. 4º, inc. I da IN RFB nº. 1.252, de 01/03/12, abaixo transcrito:

14. No decorrer da fiscalização foi baixado, através do SPED, a Escrituração Fiscal Digital – EFD contribuições do contribuinte para o AC - 2014, uma vez que existiam divergências a maior nos valores declarados de Receita Bruta, quando comparados com a Escrituração Contábil Fiscal – ECF, no montante de R\$ 53.608.477,96.

15. Diante do exposto no item precedente, o contribuinte foi INTIMADO, com data de ciência em 27/02/2018, através do Termo de Intimação fiscal – TIF 01, a esclarecer o motivo da diferença constatada no valor da Receita Bruta declarada na EFD contribuições e na ECF.

16. O contribuinte atendeu à fiscalização, e apresentou a sua resposta, datada de 19/03/2018, informando que: “ a diferença se refere substancialmente a reversões contábeis realizadas, efetuadas na contabilidade e que não foram refletidas na EFD contribuições, conforme segue: ”

17.2 Após os esclarecimentos prestados pela empresa na sua resposta ao TIF 01, ficou evidente para a fiscalização e corroborado pelo próprio contribuinte, que a única diferença que gerou efetivamente incorreções nos valores declarados na EFD contribuições está relacionada à “ RECEITA DE CONSTRUÇÃO ”, no valor de R\$ 59.266.065,47, conforme antecipado no quadro do item 16 deste relatório.

21. Abaixo apresentamos um quadro resumo, por competência, com todas as incorreções identificadas nas EFD contribuições, após os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo no anexo I da sua resposta ao TIF 02:

COMPETÊNCIA	VALOR	INCORREÇÃO	Nota
06/2014	3.949.336,58	EFD > ECF	decorrente de erro no preenchimento
07/2014	1.000,00	EFD > ECF	decorrente de erro no preenchimento
08/2014	8.766,67	EFD > ECF	decorrente de erro no preenchimento
09/2014	12.042.963,24	EFD > ECF	decorrente dos ajustes/estornos contábeis
09/2014	17.721,00	EFD > ECF	decorrente de erro no preenchimento
sub-total 09/2014	12.060.684,24		
10/2014	43.252.440,58	EFD > ECF	decorrente dos ajustes/estornos contábeis
12/2014	-6.162,60	EFD < ECF	decorrente de erro no preenchimento

22. Após os esclarecimentos prestados pelo contribuinte acerca das incorreções declaradas nas EFD contribuições, a fiscalização lavrou o Termo de Constatação e Intimação Fiscal – TCIF 02, no qual intimou o sujeito passivo a apresentar novas EFD contribuições com os valores corretos.

23. A intimação foi atendida pela empresa, a qual, em 06/02/19, enviou novas EFD corrigindo as incorreções detectadas, tendo apresentado em sua resposta, datada de 07/02/19, os recibos de transmissão, e informando que:

24. A fiscalização extraiu, através do SPED, as novas EFD contribuições enviadas pela empresa, e constatou que os valores incorretos foram corrigidos, conforme explicado no item precedente. Cabendo destacar então, que no mês de Set/14, a correção envolveu uma redução na receita no montante de R\$ 55.313.124,82 (09/2014 – R\$ 12.060.684,24 + 10/2014 – R\$ 43.252.440,58).

25. O fato ora relatado a respeito das incorreções nos valores declarados nas EFD contribuições, caracteriza infração ao art. 10 da IN RFB nº. 1.252/2012, abaixo transcrito:

28. Diante da capitulação legal apresentada no item precedente, o valor da multa foi calculado através da multiplicação do percentual definido de 3%, pelos valores (diferenças) declarados incorretamente nas EFD contribuições originais, conforme detalhado no quadro do item 21. Abaixo apresentamos um quadro com a memória de cálculo da multa por competência, que ao final perfaz o montante de R\$ 1.778.351,73.

COMPETÊNCIA	INCORREÇÃO (R\$)	MULTA (3%)
06/2014	3.949.336,58	118.480,10
07/2014	1.000,00	30,00
08/2014	8.766,67	263,00
09/2014	12.060.684,24	361.820,53
10/2014	43.252.440,58	1.297.573,22
12/2014	6.162,60	184,88
TOTAL >>>>>		1.778.351,73

Portanto, a auditoria fiscal identificou que nas EFDs originais do ano-calendário 2014 a Recorrente informou receitas em montante superior às aquelas informadas na ECF do mesmo ano-calendário. A Recorrente explicou à auditoria fiscal que as diferenças decorreram de ajustes contábeis efetuados na ECF que não foram refletidos nas EFDs. Atendendo a intimação da auditoria fiscal, a Recorrente apresentou EFDs retificadoras para refletir os referidos ajustes, o que gerou a redução do valor das receitas informadas nas EFDs, adequando-o ao valor das receitas informadas na ECF.

A Recorrente alega que as multas são indevidas porque as omissões verificadas no FCONT e na EFD-Contribuições não tiveram reflexo fiscal.

No entanto, apesar da autuação não exigir recolhimento de tributos, trata-se de descumprimento de uma obrigação instrumental tributária, com impactos fiscais, pois era dever do contribuinte de apresentar e preencher corretamente o FCONT e a EFD-Contribuições e de efetuar correções de eventuais erros antes do início de qualquer procedimento fiscal ou intimação da autoridade para os retificar.

Nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional a obrigação tributária instrumental, conhecida como “acessória” também decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. O § 3º do mesmo artigo 113 estabelece ainda que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Portanto, além de sua importância com instrumento de fiscalização e arrecadação, a obrigação descumprida pelo contribuinte tem sim efeitos fiscais.

Por outro lado, a Recorrente argumenta que ocorreu saneamento das obrigações instrumentais e que embora tenha retificado as EFDs originais para sanar as incorreções existentes, conforme determinado pela auditoria fiscal, posteriormente a auditoria fiscal efetuou o lançamento da multa prevista pela alínea “a” do inciso III do artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/01, no montante de R\$ 1.778.351,73, correspondente a 3% dos valores que haviam sido incorretamente informados nas EFDs originais.

Às fls. 563, a Recorrente apresentou petição argumentando que, em face da inclusão do recurso voluntário na pauta de julgamento do dia 24/03, seria pertinente trazer à apreciação da Turma Julgadora matéria de ordem pública, referente a nulidade do lançamento por vício material, em razão de erro no enquadramento legal, defendendo que o lançamento está eivado de nulidade, decorrente de vício material, especificamente de erro no enquadramento legal, pois em relação ao ano-calendário 2014 a multa aplicável às infrações imputadas à Recorrente não é aquela prevista pelo artigo 57, inciso III, alínea “a” da MP nº 2.158/01, mas pelo artigo 12, inciso II da Lei 8.21/91.

Nesse sentido mencionou e anexou o recente Acórdão 3402-012.814, no qual esse Conselho cancelou a multa por incorreções na EFD para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2014, em razão de erro no enquadramento legal (o lançamento se fundamentou no artigo 57, inciso III, alínea “a” da MP nº 2.158/01 ao invés do artigo 12, inciso II da Lei 8.218/91):

No mesmo sentido mencionou e anexou o Acórdão 3301-014.391, no qual esse Conselho confirmou o acórdão da DRJ que cancelou a multa por incorreções na EFD em razão de erro no enquadramento legal (o lançamento se fundamentou no artigo 57, inciso III, alínea “a” da MP nº 2.158/01 ao invés do artigo 12, inciso II da Lei 8.218/91).

Defende a Recorrente, nesse cenário, que a exigência dessa multa seria ilegal e inconstitucional.

Portanto, o principal argumento da Recorrente é no sentido de que as omissões verificadas pela fiscalização foram sanadas com a entrega das declarações retificadoras, que teriam a mesma natureza das declarações retificadas.

Em face desse argumento, a DRJ entendeu que *não há previsão, no art. 57 da MP 2.158-35/2001, para o afastamento da multa regulamentar no caso da posterior retificação do FCONT e da EFD-Contribuições, em atendimento ao requerido pela fiscalização:*

Portanto, a DRJ reconheceu, assim como o Auto de Infração, que a obrigação instrumental foi saneada, todavia, entendeu que esse saneamento não seria suficiente para afastar a multa aplicada.

Por fim, a Recorrente argumentou que o CARF já tem posicionamento favorável à tese da Recorrente. Por meio da petição de fls. 161 a 169, a Recorrente, então Impugnante, anexou cópia de Acórdão do CARF, a fim de corroborar suas alegações, as quais não foram acatadas pela DRJ sob o fundamento de que não teriam efeito vinculante.

De fato, no caso concreto, a auditoria fiscal intimou a Recorrente para retificar as EFD-contribuições e sanar as incorreções existentes. A Recorrente atendeu a intimação da auditoria fiscal e apresentou as EFDs retificadoras sem alterar débitos e nem créditos das contribuições, mas apenas e tão somente para reduzir o valor da receita.

Portanto, as EFDs retificadoras apresentadas pela Recorrente no curso da fiscalização não alteraram débitos e nem créditos das contribuições, podem-se concluir que essas EFDs retificadoras produziram seus regulares efeitos, substituindo as EFDs originais e eliminando as incorreções então existentes.

Consequentemente, após a apresentação das EFDs retificadoras, a auditoria fiscal não poderia mais efetuar o lançamento da multa prevista na alínea “a” do inciso III do artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/01, pois não havia mais nenhuma incorreção nas EFDs.

Ou seja, a multa é indevida, pois a Recorrente atendeu a intimação da auditoria fiscal e apresentou EFDs retificadoras para sanar as incorreções antes do lançamento. Essa é norma que se extrai da legislação, se não veja:

O artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/01 dispõe:

“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: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)” (destacamos)

Destarte, em caso de incorreções ou omissões o sujeito passivo deve ser intimado para cumprir a obrigação acessória e fica sujeito à multa (a) “por não cumprimento à intimação ... para cumprir obrigação acessória”, no montante de R\$ 500,00 por mês, conforme prevê o inciso II; ou (b) “por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas”, no montante de 3% das transações comerciais ou operações financeiras, conforme prevê o inciso III.

O inciso III não se refere a obrigação acessória original cumprida com informações inexatas, incompletas ou omitidas, mas sim a obrigação acessória cumprida com informações inexatas, incompletas ou omitidas após o sujeito passivo ter sido intimado para cumprir a obrigação acessória. Se assim não fosse, a multa aplicável.

A questão de não atender a determinação para cumprir é punida com o rigor do inciso III, mas somente se não for atendida. A multa prevista pelo inciso III só pode ser aplicada se

o sujeito passivo for intimado para cumprir a obrigação acessória e o fizer com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Por sua vez, o artigo 18 da Medida Provisória nº 2.189/01 dispõe sobre a retificação de declarações fiscais nos seguintes termos:

“Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração.” (destacamos)

Assim, a lei atribui responsabilidade da legislação infralegal esclarecer a matéria e no exercício da competência que lhe foi outorgada, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 1.252/12, que assim dispõe a respeito da retificação da EFD-contribuições:

“CAPÍTULO IV

DA RETIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO

Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.

§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída.

§ 2º O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

§ 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato:

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições.

§ 4º A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta.” (destacamos)

Destarte, a EFD retificadora “*terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada*”, o que significa que os elementos de escrituração constantes da EFD retificadora substituem os elementos de escrituração constantes na EFD original (ou retificada). A exceção refere-se à EFD retificadora apresentada após o início de procedimento fiscal, pois neste caso a EFD retificadora “*não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto ... alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal*” ou “*alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação*”.

Portanto, em regra, não é dado ao contribuinte o direito de alterar as informações anteriormente prestada. Mas existe uma exceção: quando a alteração não alterar débitos ou créditos das contribuições.

Ou seja, a exceção quanto a alteração após o início da fiscalização não se aplica para toda e qualquer EFD retificadora apresentada após o início do procedimento fiscal, mas apenas e tão somente para a EFD retificadora que tenha por objeto alterar débitos ou créditos das contribuições.

No caso concreto, a auditoria fiscal intimou a Recorrente para retificar as EFD-contribuições e sanar as incorreções existentes. A Recorrente atendeu prontamente a intimação da auditoria fiscal e apresentou as EFDs retificadoras sem alterar débitos e nem créditos das contribuições, mas apenas e tão somente para reduzir o valor da receita.

A Recorrente denomina esse tipo de alteração como “ausência reflexo fiscal”. Essa denominação não é correta, porque como dito anteriormente, as obrigações instrumentais tem reflexo fiscal. O mais correto seria apontar a ocorrência como ausência de reflexos no Aspecto Quantitativo da Hipótese de Incidência Tributária.

O Acórdão 1302-004.275 do CARF, cujo relator é FLAVIO MACHADO VILHENA DIA,S anexado pela Recorrente , analisou situação idêntica e concluiu que a multa não pode ser aplicada:

“Acórdão: 1302-004.275

Número do Processo: 19311.720321/2017-03

Data de Publicação: 20/02/2020

Contribuinte: PLATLOG IMPORTACAO, LOGISTICA E DISTRIBUICAO LTDA

Relator(a): FLAVIO MACHADO VILHENA DIAS

MULTA REGULAMENTAR. ARTIGO 57, INCISO III, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001. 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 nº 2.158-35/2001, quando o contribuinte, devidamente intimado, sanar, nos prazos estipulados nas intimações expedidas, os vícios apontados pela fiscalização.”

No mesmo sentido é o entendimento firmado no Acórdão 1201-006.195, cujo relator é EFIGENIO DE FREITAS JUNIOR:

Acórdão: 1201-006.195

Número do Processo: 13971.723959/2015-76

Data de Publicação: 06/11/2023

Contribuinte: BUNGE ALIMENTOS S/A

Relator(a): EFIGENIO DE FREITAS JUNIOR

(...)

FCONT (2010). MULTA POR INFORMAÇÃO OMITIDA, INEXATA OU INCOMPLETA. CANCELAMENTO.

A apresentação de declaração (FCONT, 2010) zerada dentro do prazo legal e, posterior apresentação de retificadora, sob intimação, com informações não questionadas pela fiscalização, afasta a multa imposta. Penalizar a recorrente por apresentar tais informações, além ser contraditório com a intimação, seria um desincentivo à busca de informação. O importante para a fiscalização é a informação dos lançamentos sujeitos a ajustes decorrentes do Regime Tributário de Transição (RTT).

ECD (2010). MULTA POR INFORMAÇÃO OMITIDA, INEXATA OU INCOMPLETA. BASE LEGAL INCORRETA. CANCELAMENTO.

No caso de informação omitida, inexata ou incompleta, a base de cálculo é o valor das transações comerciais ou das operações financeiras omitidas, inexatas ou incompletas (inciso III do art. 57 da MP 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013) e não a soma de débitos e créditos dos lançamentos com inconsistências.

ECD (2012). MULTA POR INCONSISTÊNCIA NA FORMA. CANCELAMENTO.

O Parecer Normativo RFB nº 3/2013 (item 4.7) dispõe que a apresentação dos arquivos digitais em forma diversa do que prescreve a legislação enseja a multa prevista no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, por se tratar de norma específica. Ademais, erros nos arquivos digitais podem inviabilizar a auditoria contábil. Todavia, a Receita Federal, via Instrução Normativa nº 787, de 2007, e nº 1.420, de 2013, esposaram entendimento diverso no sentido de que a apresentação de ECD com incorreções ou omissões, acarretaria aplicação das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35. No caso, deve prevalecer o entendimento mais benéfico ao contribuinte em consonância com o art. 100 do CTN.

Destacamos a seguinte passagem do voto do ilustre Conselheiro relator EFIGENIO DE FREITAS JUNIOR:

“Como se vê, o caput do art. 57 da MP 2.158-35/2001, com redação dada pela Lei 12.766/2012, dispõe que na hipótese de o sujeito passivo deixar de apresentar declaração no prazo legal ou apresentá-la com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e estará sujeito às penalidades: i) por apresentação extemporânea; ii) por não atendimento à intimação da Receita Federal do Brasil, para apresentar a declaração ou para prestar esclarecimentos; iii) por apresentar declaração com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

O caput do art. 57 determina que a autoridade fiscal intime o contribuinte e o inciso III assenta que a multa é “por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas”. Nesse sentido, a meu ver, a multa encontrará abrigo se a declaração apresentada, no caso a retificadora, contiver informações inexatas, incompletas ou omissão. ...

*Verifica-se, na essência, que o principal objeto da obrigação acessória, no caso da declaração é a informação nela contida. Daí a implementação de penalidades no caso de descumprimento, como não apresentação ou fazê-la fora do prazo legal; afinal, uma norma de conduta só tem eficácia se houver uma norma sancionatória. Todavia, **no caso de o contribuinte, entregar declaração retificadora, sob intimação do Fisco, e tais dados não forem contestados, entendo restar sanada a referida omissão ou inexatidão.***

A prevalecer o entendimento da fiscalização seria incentivar o contribuinte a não prestar informações ao Fisco, quando intimado. Explico.

Conforme apurado pela autoridade fiscal, a multa por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas com base na redação da Lei 12.873, de 2013, é 3% das informações omitidas, ou seja, R\$48,114 milhões; com base na Lei 12.766, de 2012, é 0,2% sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, é dizer, R\$3,146 milhões. Esta última multa é a que foi aplicada em razão da retroatividade benigna (e-fls. 12.288).

Todavia, a multa por não cumprimento de intimação da Receita Federal para cumprir obrigação acessória - não apresentar a declaração - nos prazos estipulados pela autoridade fiscal na redação da Lei 12.766, de 2012, era de R\$ 1.000,00 por mês calendário e foi reduzida para R\$500,00 com a Lei 12.873, de 2013. Uma vez que o prazo de entrega do FCONT 2010 era 30/11/2011 e a contribuinte entregou a última retificadora em 05/09/2014 tem-se 34 meses de atraso, o que significa uma multa de R\$34.000,00, de acordo com a Lei 12.766, de 2012, ou R\$17.000,00, de acordo com a Lei 12.873, de 2013, com prevalência desta última em função da retroatividade benigna.

Note-se que bastaria o contribuinte não atender à intimação da fiscalização, ou seja, não apresentar a declaração retificadora com informações corretas, que estaria sujeito à multa de R\$17.000,00 em vez de R\$3,146 milhões.

Certamente este não é o objetivo da multa - desincentivo à apresentação de informações - ainda mais quando a legislação obriga a autoridade fiscal intimar o contribuinte. O interesse do Fisco é na informação. ...

Ao analisar o sentido teleológico da multa, é dever da Administração Tributária respeitar a teoria dos atos próprios, pela qual se impede uma conduta que contrarie outra anterior em prejuízo do contribuinte (venire contra factum proprium), quando este esteja de boa-fé. É dizer, o contribuinte ao ser intimado, atender à intimação de boa-fé e apresentar as informações corretas, não pode ser penalizado por essa conduta, porquanto a realização dessa conduta é objetivo final” (destacamos)

Portanto, a conduta da Recorrente foi estimulada pela própria legislação no sentido de que retificar as informações prestadas e facilitar a correta identificação dos fatos. Não se trata de um incentivo premiado por um perdão e sim de oportunidade de correção de informações que não modificaram a Hipótese de Incidência Tributária.

A Recorrente ainda apresentou argumentos suplementares no sentido de que a multa também seria indevida por erro na determinação da base de cálculo; por ser confiscatória, questões de ordem pública com referência a supostas nulidades, argumentos que perdem o objeto em face do afastamento da multa por motivo de aplicação de legislação que permite a retificação da informação instrumental em casos específicos.

Diante o exposto, conheço o Recurso Voluntário e a ele dou provimento.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni