



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720805/2021-60
ACÓRDÃO	1402-007.349 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RJ COMERCIO & PRESTACAO DE SERVICOS GERAIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

As alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade somente podem ser apreciadas pelo Poder Judiciário, não sendo passíveis de apreciação na esfera administrativa.

PERDA DA ESPONTANEIDADE.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O envio de obrigação acessória após o início do procedimento fiscal não elide o lançamento de ofício referente à multa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e a ele negar provimento, mantendo os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)
Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

(documento assinado digitalmente)
Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre labrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento do recurso administrativo na primeira instância administrativa, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ

DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Decorrente do trabalho de fiscalização, foi lavrado Auto de Infração para imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória (fls. 3269/3273), prevista no inciso II do art. 8º-A do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e na alínea "a" do inciso III do art. 57 da Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013, e alínea "a" do inciso III do art. 57 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001.

Foram lavrados ainda Autos de Infração para exigir Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativos ao ano-calendário 2017. Impende destacar que os fatos relacionados ao lançamento dos tributos citados não serão relatados nos presentes autos, por serem objeto de processo administrativo fiscal distinto.

A seguir são apresentados, em síntese, os elementos contidos no Relatório Fiscal (Refisc), às fls. 3276/3299, relacionados ao lançamento da penalidade pecuniária de que trata o presente processo.

O procedimento fiscal foi instaurado em 21/09/2020 com o objetivo de verificar divergências entre a receita de vendas informadas na Escrituração Contábil Fiscal – ECF e as informações obtidas de clientes.

O sujeito passivo foi intimado a apresentar esclarecimentos, informações e documentos, através de Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), cuja ciência ocorreu em 08/10/2020.

Devido ao cumprimento parcial da intimação, houve diversas reintimações, através de lavratura de Termos de Constatação e Reintimação Fiscal – TCRF.

A Autoridade Fiscal constatou que a maior parte das fichas e registros da ECF original, transmitida em 19/07/2018, estavam zeradas, a exemplo dos registros L300 – Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal, N630 Apuração do IRPJ com base no lucro real, N670 Apuração da CSLL com base no lucro real, entre outros, comprovando que a contribuinte deixara de informar e apurar o IRPJ e a CSLL.

A fiscalizada entregou ECF retificadora extemporaneamente na data de 17/11/2020, portanto após o início do procedimento fiscal, na qual declarou no Registro L300 – Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal as seguintes informações: Receita Bruta total de R\$ 25.494.628,82 informada no Código 3.01.01.01.01.98 Outras receitas da Atividade Geral , em Deduções da Receita

Bruta o total de R\$ 311.990,54 no Código 3.01.01.01.02.04 – (-) Cofins sobre a receita bruta” e Receita Líquida (Código 3.01.01.01) igual ao Resultado Líquido no Período (3) no total de R\$ 25.182.638,28.

Após o recebimento da documentação, dos esclarecimentos e das informações apresentadas pelo sujeito passivo, foi dado seguimento ao procedimento fiscal, sendo apurados os valores de receita bruta para o ano de 2017, conforme transcrito a seguir:

Resumindo, a fiscalização encontrou os seguintes valores de receita bruta para o ano de 2017 nas escriturações, declarações, documentos e pesquisas realizadas, conforme segue:

- R\$ 0,00 (ECF original entregue em 19/07/2018)*
 - R\$ 25.494.628,82 (ECF retificadora entregue extemporaneamente pela empresa em 17/11/2020)*
 - R\$ 25.443.442,52 (Portal Transparência do Governo do Estado de São Paulo*)*
 - R\$ 26.207.484,70 (DIRF de Terceiros)*
 - R\$ 26.227.874,75 (Conta 3.1.1.01.0002 - Receita de Serviços – Livro Razão da ECD e Total das NFS-e da EFD Contribuições)*
 - R\$ 26.262.192,59 (Lista de NFS-e entregues pela empresa, exceto canceladas)*
 - R\$ 26.436.922,34 (Cópias das NFS-e entregues pela empresa + 32 NFS-e identificadas pela fiscalização na EFD Contribuições + últimas 4 NFS-e apresentadas pela empresa)*
- * (somente pagamentos de empresas públicas, órgãos, município e estado de São Paulo)*

A Fiscalização apurou o IRPJ e a CSLL devidos em 2017 pelo lucro arbitrado, tendo em vista a omissão da receita, da apuração do lucro real e da demonstração do resultado do exercício na ECF entregue pela empresa.

A Autoridade Fiscal descreve a forma de apuração da receita para fins de arbitramento do lucro e do IRPJ e CSLL devidos, nos termos a seguir:

Considerando a omissão da receita na ECF entregue pela empresa, e com base no § 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e art. 296 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, a fiscalização considerou, para fins de arbitramento do lucro e o correspondente IRPJ e CSLL devidos, o valor total das

NFS-e levantado nas cópias da NFS-e entreguem pela empresa, as NFS-e declaradas na EFD Contribuições e as últimas 4 NFS-e apresentadas pela empresa (cópias da NFS-e em PDF + NFS-e da EFD Contribuições + 4 últimas NFS-e apresentadas), chegando ao rendimento bruto total de R\$ 26.436.922,34 obtido no ano de 2017, e utilizando os critérios e percentuais de arbitramento definidos na legislação tributária que dispõe sobre os procedimentos de cálculo nos casos de omissão de receitas, erros e inconsistências nas declarações e escriturações entregues pela empresa, dispostos no inciso I e alínea "b" do inciso II do art. 47 da Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, inciso I e alínea "b" do inciso II do art. 530 do Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, inciso I, alínea "b" do inciso II e inciso VIII do art. 226 e art. 235 da Instrução Normativa - IN RFB nº. 1.700, de 14 de março de 2017, inciso I do art. 41 da Lei nº. 8.541, de 23 de dezembro de 1992 e arts. 296 e 297 e incisos I e III do art. 909 do Decreto nº 5.580, de 22 de novembro de 2018.

Os valores mensais de receita apurados pela Fiscalização no período são demonstrados na tabela a seguir:

Mês	Receita
01/2017	1.999.995,51
02/2017	1.928.557,81
03/2017	1.950.239,08
04/2017	1.907.086,31
05/2017	2.232.383,58
06/2017	2.035.173,66
07/2017	2.318.074,93
08/2017	2.159.814,54
09/2017	2.376.353,62
10/2017	2.549.192,05
11/2017	2.487.013,31
12/2017	2.493.037,94
Total	26.436.922,34

A Autoridade Fiscal relata a forma de cálculo para determinação da multa 3% sobre o valor da receita omitida, nos termos transcritos a seguir:

A multa prevista no inciso II do art. 8º-A do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e na alínea "a" do inciso III do art. 57 da Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013, e alínea "a" do inciso III do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, foi calculada com a aplicação de do percentual de 3% sobre a receita omitida, ou seja:

$$R\$ 26.436.922,34 \times 3\% = R\$ 793.107,67$$

No entanto, o § 3º do mesmo artigo 8º-A do Decreto-lei nº 1.598/77 define que a multa de que trata o inciso II do caput (art. 8º-A) será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

Tendo em vista a empresa ter entregue a ECF retificadora extemporaneamente em 17/11/2020, ou seja, após o início do procedimento fiscal em 08/10/2020, informando no Registro L300 – Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal – a Receita Bruta total de R\$ 25.494.628,82, a fiscalização considerou como correção da omissão, apesar da diferença com o valor apurado neste procedimento fiscal, e reduziu a multa em 50%, chegando ao valor de R\$ 396.553,84.

Dessa forma, a fiscalizada foi autuada em razão da apresentação da Escrituração Contábil Fiscal – ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas, com imposição de multa, conforme demonstrado a seguir:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
MULTA REGULAMENTAR (Passível de Redução)	Cod. Receita Darf 3624	Valor 396.553,84
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 396.553,84
Valor por Extenso TREZENTOS E NOVENTA E SEIS MIL, QUINHENTOS E CINQUENTA E TRÊS REAIS E OITENTA E QUATRO CENTAVOS		

CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

A contribuinte foi cientificada da autuação na data de 27/05/2021 (fls. 3307).

IMPUGNAÇÃO

A contribuinte apresentou sua irrisignação em 03/06/2021 (fls. 3308), com as seguintes alegações, expostas a seguir, em apertada síntese.

A ECF foi criada com o objetivo de acompanhar e avaliar o comércio internacional de serviços. A Instrução Normativa RFB nº 1277, de 28 de junho de 2012, regulamentou a obrigação de prestar informações relativas às transações de exportação e importação serviços, intangíveis e outras operações, bem como instituiu multas pecuniárias, em caso de descumprimento pelo sujeito passivo do dever de prestar as informações ou de apresentá-las com incorreções ou omissões.

As multas previstas na IN RFB nº 1277/2012 são inconstitucionais, por ferirem os princípios da legalidade e da proporcionalidade.

Além disso, as multas previstas nos incisos I e II do art. 4º da IN RFB nº 1277/2012 são descabidas, pois se aplicam sucessivamente ao mesmo fato. Assim, é imposta uma penalidade a cada mês ou fração, desconsiderando que eventual infração cometida é una. Essa imposição é inaceitável, pois infração da mesma origem deve ser considerada como infração continuada, devendo ser aplicada uma penalidade única, conforme precedentes do CARF citados.

No caso da ECF, é cabível a denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, sendo possível o afastamento da multa, na hipótese da prestação das informações anteriormente à lavratura do auto de infração e de qualquer notificação da fiscalização.

Em sessão de 16 de junho de 2023 (e-fls.3341) a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2017

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

As alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade somente podem ser apreciadas pelo Poder Judiciário, não sendo passíveis de apreciação na esfera administrativa.

PERDA DA ESPONTANEIDADE.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O envio de obrigação acessória após o início do procedimento fiscal não elide o lançamento de ofício referente à multa.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Ciente da decisão de primeira instância, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário, no qual expõe os fundamentos de fato e de direito que serão desenvolvidos no voto.

Ao final, pede a revisão do Acórdão da DRJ no sentido de que seja deferido seu pleito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rafael Zedral - Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DO MÉRITO

Quanto ao mérito, o Recurso Voluntário da autuada deve ser declarado improcedente.

A fiscalização lavrou Auto de Infração para imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória (fls. 3269/3273), prevista no inciso II do art. 8º-A do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a qual possui redação idêntica na alínea "a" do

inciso III do art. 57 da Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013, e na alínea "a" do inciso III do art. 57 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001:

Art. 8º-A, inciso II, do Decreto-lei nº 1.598:

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) (Vigência)

[...]

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) (Vigência)

A Fiscalização demonstrou a existência de omissão de receita e a consequente necessidade de arbitramento do lucro, conforme previsto no art. 47 da Lei nº 8.981/95.

Até o início do procedimento de Fiscalização, a empresa autuada não tinha declarado as receitas do período e nem elaborado DRE, não apurando, por consequência, o IRPJ e a CSLL.

A Autoridade Fiscal constatou que a recorrente não havia declarado qualquer valor na maior parte das fichas e registros da ECF original, transmitida em 19/07/2018, que estavam zeradas, a exemplo dos registros:

- L300 – Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal,
- N630 Apuração do IRPJ com base no lucro real,
- N670 Apuração da CSLL com base no lucro real, dentre outros.

Esta omissão demonstra que a contribuinte deixou de informar e apurar o IRPJ e a CSLL do período.

Devido ao fato de que a recorrente retificou a ECF após o início da Fiscalização, a multa lançada sofreu redução de 50%, tal como previsto no § 2, III do artigo 08A do **Decreto-lei nº 1.598:**

§ 2º A multa de que trata o inciso I do caput será reduzida: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - em 90% (noventa por cento), quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - em 75% (setenta e cinco por cento), quando o livro for apresentado em até 60 (sessenta) dias após o prazo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

No presente caso, a própria recorrente admite que não informou corretamente a ECF, omitindo a suas operações financeiras e comerciais.

O Recurso Voluntário apenas reproduz as mesmas alegações apresentadas na impugnação, ou seja, apresenta alegações de inconstitucionalidade, legalidade, e até mesmo de ocorrência da chamada denúncia espontânea, alegadamente prevista no artigo 138 do CTN.

Quanto alegação de que a multa aplicada é inconstitucional, este CARF já se pronunciou por meio de sua súmula nº 02:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

A “denúncia espontânea”, teoricamente prevista no artigo 138¹ do CTN também é incabível no presente caso, pois: 1) Os fatos aqui tratados se referem à prestação de informações inexatas durante o cumprimento de obrigação acessória, e, 2) a retificação da declaração ocorreu após o início do procedimento fiscal.

Os fatos narradas pela autoridade fiscal demonstram que a recorrente nem declarou, e muito menos recolheu os tributos omitidos antes de qualquer procedimento do Fisco.

Necessário também lembrar o teor da súmula CARF nº 49:

Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A decisão da DRJ encontra-se integralmente fundamentada na legislação aplicável, nos precedentes administrativos e na jurisprudência consolidada sobre a matéria. O fato de a impugnante apenas reproduzir os argumentos já apresentados na fase anterior reforça a correção do julgamento proferido, pois não trouxe qualquer elemento novo capaz de modificar a conclusão adotada.

Dessa forma, diante da inexistência de qualquer vício na constituição do crédito tributário, e considerando que a decisão da DRJ analisou de forma detalhada todos os aspectos

¹ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

relevantes do caso, voto pela manutenção integral da decisão recorrida, confirmando a exigência do crédito tributário e as penalidades aplicadas.

CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA

Com base no art. 114, §12, I² do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023 (Ricarf), declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, os quais me utilizo como razão de decidir:

Toma-se conhecimento da impugnação apresentada pela contribuinte, posto que foi apresentada tempestivamente e foram cumpridos os demais requisitos de admissibilidade.

Da vinculação do julgamento em 1ª instância a decisões administrativas e judiciais

Tendo em vista que a impugnação cita, em vários momentos, decisões prolatadas em processos administrativos e judiciais, com o objetivo de robustecer seus argumentos de defesa, cumpre esclarecer, preliminarmente, que os julgados, sejam eles judiciais ou administrativos, apenas vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Mérito do Lançamento da Multa A Impugnante propugna pelo cancelamento do Auto de Infração de multa por apresentação de Escrituração Contábil Fiscal – ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas, sob alegação de inconstitucionalidade da multa, diante da afronta aos princípios da legalidade, proporcionalidade e vedação à imposição de tributo com efeito de confisco.

Não assiste razão à Impugnante.

Constata-se que a Impugnante, em sua defesa, incorre em flagrante equívoco ao apontar a Instrução Normativa RFB nº 1277, de 28 de junho de 2012 como base legal para a imposição da multa em análise.

Impende esclarecer que a citada Instrução Normativa RFB nº 1277/2012 institui a obrigação de prestar informações relativas às transações entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados. Portanto tal norma trata de matéria alheia à Escrituração Contábil Fiscal – ECF.

² Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor. [...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

O enquadramento legal da autuação foi o art. 16 da Lei nº 9.779/99 e Art. 8º-A inciso II e § 3º do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/2014, conforme consta às folhas do Auto de Infração, objeto do presente processo. Vamos lembrar os dispositivos citados:

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.

Decreto-Lei nº 1.598/77 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 II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

Portanto, diante da ocorrência do fato gerador previsto em lei, o procedimento da Autoridade Lançadora foi correto ao realizar o lançamento, com imposição de multa, em conformidade com as determinações legais transcritas acima.

Quanto à arguição da Impugnante de inconstitucionalidade e ilegalidade em relação à multa, impende destacar que tais alegações não são passíveis de apreciação por esta instância administrativa, devendo ser carreadas ao Poder Judiciário, que detém competência para a discussão de tais questões.

Cabe observar, no caso, o artigo 26-A, caput do Decreto n.º 70.235/1972 e o artigo 59 do Decreto n.º 7.574/2011, a seguir transcritos, segundo os quais não pode ser declarada a inconstitucionalidade de norma pela Administração.

Decreto n.º 70.235/1972:

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)Decreto n.º 7.574/2011:

Art. 59. 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 (Decreto no 70.235, de 1972, art.

26-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

E ainda, a Súmula nº 2 do CARF, transcrita a seguir, determina a impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de norma legal por aquele órgão.

Súmula nº 02 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Deste modo, tem-se que o ato normativo, cuja ilegalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada, surtirá efeitos enquanto vigente, devendo ser observado pela autoridade administrativa.

Tampouco deve prosperar a pretensão da Impugnante de afastamento da incidência da multa, com base na denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, em razão da retificação da ECF, em momento anterior à lavratura do auto de infração e de qualquer notificação.

Vejam os o texto do art. 138 do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O dispositivo acima transcrito impõe duas condições para a exclusão da responsabilidade, com base na denúncia espontânea: (i) o pagamento do tributo devido e dos juros de mora; (ii) a comunicação da infração à autoridade tributária, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização a ela relacionados.

Entretanto, a infração cometida no caso em tela relaciona-se ao descumprimento de obrigação acessória, caracterizada pela omissão de informações ou sua prestação de forma incorreta ou inexata.

A respeito da aplicabilidade da denúncia espontânea em caso de descumprimento de obrigação acessória, destaco os seguintes trechos da Solução de Consulta Cosit nº 233 de 16 de agosto de 2019:

19. Com efeito, se o fundamento da denúncia espontânea é simultaneamente permitir que o infrator informe as autoridades seu ato e também recomponha, repare o dano ou prejuízo causado, somente é possível admitir a denúncia espontânea, tributária ou administrativa, se não for violada a essência da norma, suas condições, objetivos, e, conseqüentemente, se for possível reparação.

20. A denúncia espontânea não pode ser usada para tornar inócuas determinações legais. Assim, se a lei prescreve que o cidadão ou contribuinte tenha determinado comportamento, preste informações no prazo certo – comportamento ou informações que são imprescindíveis para o exercício da

atividade pública – não cabe o instituto da denúncia espontânea anular esses prazos ou deveres.

21. Assim a comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita.

Portanto o instituto da denúncia espontânea não é cabível para afastar a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Ademais, mesmo na hipótese de se admitir a aplicação do art. 138 do CTN ao caso em análise, não estão presentes as condições impostas legalmente para configurar a denúncia espontânea, uma vez que inexistente prova de pagamento dos tributos relativos às infrações apuradas e, ainda, o envio da ECF retificadora ocorreu após o início do procedimento fiscal.

O afastamento da multa por apresentação de obrigação acessória com informações inexatas, incorretas ou omitidas é previsto no inciso I do §3º do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, apenas na hipótese de correção espontânea efetuada pelo sujeito passivo antes do início de qualquer procedimento de ofício:

Decreto-Lei nº 1.598/77 Art. 8º-A (...)

(...)

§ 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

Contudo, o início do procedimento de ofício não ocorre com a lavratura do Auto de Infração, como sugere a Impugnante, mas sim desde o início da fiscalização, com a ciência do primeiro ato de ofício.

Dessa forma, uma vez que a correção das omissões e incorreções, através da entrega da ECF retificadora, ocorreu após o início da ação fiscal, não se configurou a situação que permitiria o afastamento da multa, com base no Inciso I do §3º do art. Art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral – relator.

