



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722221/2021-29
ACÓRDÃO	1101-001.356 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KIMBERLY -CLARK BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA E FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL E KIMBERLY -CLARK BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 31/12/2016

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em não conhecer do recurso de ofício e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 17 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)), Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 480-508) e de ofício interpostos contra acórdão da 2ª Turma da DRJ09 (e-fls. 453-465) que julgou parcialmente procedente impugnação apresentada pelo contribuinte (e-fls. 350-373) contra autos de infração lavrados contra a ora Recorrente (e-fls. 2-19) de IRPJ, CSLL e penalidades.

Conforme consta do Relatório Fiscal do Auto de Infração (e-fls. 23-32), a fiscalização constatou os seguintes fatos:

12 – Os valores recebidos pelo contribuinte a título de “doações e subvenções para investimento” devem transitar pelas contas de Resultado e NÃO são tributadas pelo IRPJ e CSLL, desde que registrados como Reservas de Incentivos Fiscais, nos termos do art. 443 do RIR/99 (Decreto 3000/99) com as alterações da Lei nº 12.973/2014, já citada.

13 – O próprio sujeito passivo reconhece que cometeu erro no lançamento, conforme suas palavras na petição:

Contudo, por simples equívoco no plano de contas referencial do registro J051 de sua ECF, a quantia totalizada de subvenções para investimento (R\$ 81.992.036,80) foi erroneamente registrada na conta referencial 2.03.04.01.11 - “Prejuízos Acumulados” (grifo nosso)

14. Claramente temos o reconhecimento do erro do lançamento, pela contabilização em conta errada (Prejuízos acumulados), em desconformidade com a legislação/normatização da época- art. 443 do RIR/99 e art 30 da Lei 12973/2014.

14.1 - Também não é possível a correção do lançamento, conforme pleiteado, tendo em vista a perda da espontaneidade do sujeito passivo.

14.2 – O Relatório de Auditoria Independente da “Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes” demonstra, na pagina 08, dedicada às “Demonstrações

das Mutações do Patrimônio” (Controladora) para os exercícios findos em 31 de dezembro de 2015 e 31 de dezembro de 2016 o montante de R\$ 26.725 (dados em milhares de reais R\$), como “reserva de incentivos fiscais” e não como “prejuízos acumulados”, tal como está na ECF do sujeito passivo, para o exercício findo em 31/12/2016.

15 – Tendo em vista o acima exposto, “Doações e Subvenções para Investimento” sem registro de Reservas de Lucros (Reservas de Incentivos Fiscais), devem ser glosadas, no montante da diferença não contabilizada, ou seja R\$ 26.725.343,68 – R\$ 5.296.201,84(**) = R\$ 21.429.141,84 (vinte e um milhões, quatrocentos e vinte e nove mil, cento e quarenta e um reais e oitenta e quatro centavos).

15.1 - O valor do LLAIR -Lucro Líquido antes do Imposto de Renda PJ – apurado, foi superior ao valor de Subvenções, o que levaria à obrigação de registro do valor total dessas receitas em RESERVAS DE LUCROS – RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. No caso, não foi observada o art 30 da Lei 12973/2014, artigo já amplamente citado.

Em decorrência de tais fatos, foram lavrados autos de infração de IRPJ (“INFRAÇÃO: SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS E DOAÇÕES - INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS”), CSLL (“INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS”) e penalidade (INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS).

Em sua impugnação, o contribuinte defendeu que *“efetivamente cumpriu todos os requisitos legais para a não tributação dos valores recebidos a título de subvenção para investimento, tendo registrado tais valores de forma absolutamente correta em sua contabilidade”*, bem como defendeu a inaplicabilidade da multa regulamentar ao caso.

Explicou, ainda, que *“os valores em questão foram corretamente registrados na conta de reserva de incentivos fiscais na contabilidade da impugnante, justamente como determina a lei; o equívoco ocorreu unicamente quando da inclusão desses valores na ECF (na qual eles foram declarados em conta errada)”*.

A DRJ acolheu parcialmente os argumentos suscitados pelo contribuinte, proferindo decisão que restou a seguir ementada (grifos nossos):

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A juntada de documentos é no momento da impugnação, a menos que comprove motivo de força maior, fato/direito superveniente, ou para contrapor fatos/razões posteriormente trazidos aos autos.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos probatórios necessários para o deslinde do litígio, o pedido de diligência é indeferido por prescindibilidade.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITO PARA NÃO TRIBUTAÇÃO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS.

Os valores recebidos a título de subvenção para investimento não são tributados desde que estejam registrados na conta de reserva de lucros em sua contabilidade, **não sendo motivo para sua tributação quando, por erro, o contribuinte registra na conta de prejuízos acumulados em sua escrita fiscal.**

ECF. MULTA. APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa prevista no Art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77 existindo incorreções na ECF.

ECF. REDUÇÃO DE MULTA. DIREITO À RETIFICAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Por falta de previsão legal, contribuinte não tem o direito de ser intimado para retificação de ECF transmitida com incorreções com a finalidade de redução da multa aplicada por incorreções na ECF transmitida.

MULTAS. INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC.

Incide juros SELIC sobre as multas, conforme Súmula Vinculante CARF nº 108.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL, o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Como resultado, foram canceladas as exigências de IRPJ e CSLL, mantida tão somente a exigência de multa regulamentar.

Há recurso de ofício de referida decisão.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que defendeu a inaplicabilidade da multa regulamentar ao caso concreto, *“seja porque (i) as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal no presente caso não se enquadram na hipótese legal do art. 8º-A, inciso II, seja porque (ii) não foi observado o correto procedimento para a aplicação da multa, tal como previsto pelo parágrafo 3º, inciso II, do mesmo art. 8º-A.”*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

Admissibilidade. Recurso Voluntário e de Ofício.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

No que tange ao recurso de ofício, nos termos da Súmula CARF 103, “*para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*”.

O limite de alçada atualmente vigente é aquele previsto na Portaria MF 2/2023, que estabelece como limite o valor de R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais):

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

No caso em tela, a DRJ cancelou a exigência integralmente dos autos de IRPJ e CSLL, cujos valores totais são de R\$10.782.836,51 e R\$3.899.289,40, totalizando R\$14.682.125,91, valor inferior ao valor de alçada previsto na Portaria MF 2/2023.

Portanto, ainda que à época do julgamento pela DRJ o recurso de ofício fosse cabível, uma vez que valor de alçada então vigente era de R\$2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), o seu conhecimento é avaliado com base no limite hoje aplicável, o que, portanto, impede o conhecimento do recurso de ofício.

Assim, com fundamento no art. 34, I, do Decreto 70.235/1972 c/c a Portaria MF 2/2023, e Súmula CARF 103, não conheço do recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário. Multa regulamentar.

Neste momento processual, encontra-se sob análise tão somente o auto de infração relativo à multa regulamentar (e-fls. 16-19), em que é cobrada a multa prevista no art. 8º-A do Decreto-Lei n. 1.598/1977, em virtude da infração de “APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS”.

Inicialmente, a fiscalização constatou, em síntese, que a Recorrente havia erroneamente registrado os valores recebidos a título de Subvenção para Investimento (*in casu*, incentivo fiscal estadual Desenvolve Bahia) na ECF na conta 2.03.04.01.11 - “Prejuízos Acumulados”, ao invés de ter sido registrada na conta referencial 2.03.02.03.04 - “reserva de Incentivos Fiscais”, condição que seria necessária para sua não tributação, nos termos do art. 30 da Lei 12.973/2014. Assim, foi lançado IRPJ e CSLL sobre o montante da subvenção recebida.

Todavia, como constatou a DRJ, **no âmbito da contabilidade, o valor estava regularmente registrado em conta de Reserva de Incentivos Fiscais, de tal forma que o erro se deu apenas no plano de contas da ECF**, mas não na contabilidade propriamente dita da empresa:

Assim, dá para entender que o registro dos valores recebidos de subvenções para investimento está correto na contabilidade, mas não na ECF. Ademais, a fiscalização efetuou o lançamento de multa por erro na ECF por inexatidão dos dados lançados dos valores recebidos de subvenções para investimento. **Dessa**

forma, é possível concluir que o afirmado erro do lançamento pela contabilização em conta errada é unicamente da escrita fiscal.

(...)

19. Entre os documentos juntados pela impugnante, está Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido de fls. 415, que é um documento contábil, e nele está registrado o montante de R\$ 26.725.000,00 de subvenções para investimento na conta de Reservas de Incentivos Fiscais (Conta Integrante da Reserva de Lucros).

Foi essa conclusão que redundou no cancelamento da autuação no que diz respeito ao IRPJ e CSLL.

Portanto, a “informação inexata” que justificou a incidência da multa regulamentar é justamente a divergência entre ECF e contabilidade: o que constava **na contabilidade** em conta de Reservas de Incentivos Fiscais foi erroneamente informado **na ECF** em conta de Prejuízos Acumulados.

A penalidade em questão encontra fundamento no 8º-A do Decreto-Lei n. 1.598/1977:

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:

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

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:

De imediato, é importante observar que referida infração é de cunho objetivo. Isto é: constatada a informação inexata no preenchimento da ECF, há a incidência da multa, sendo irrelevante o aspecto subjetivo do agente ou mesmo a existência de efetivo prejuízo ao Fisco ou à apuração do tributo.

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. (CARF – Acórdão nº 1201-006.331 – 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). (CARF – Acórdão 1302-003.563 – 14/05/2019)

Tal multa, de caráter regulamentar, se diferencia naturalmente da penalidade de ofício que acompanha o crédito tributário. 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:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

Veja-se ainda que, no caso em tela, não se está diante de uma situação em que a “informação inexata” deriva de uma divergência de interpretação da legislação tributária entre Fisco e contribuinte, hipótese que não pode atrair a aplicação da multa (Acórdão 1302-006.413¹, de 15/03/2023, por exemplo). Ou, ainda, de inexistência de “elemento quantitativo” (Acórdão nº 1301-006.987², de 11/06/2024, por exemplo). 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.

¹ 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 atuante sobre a forma de quitação das estimativas mensais devidas durante o ano-calendário.

² 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.

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 do art. 8ºA do Decreto-Lei n. 1.598/1977, 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”.

Apesar do que pretende dar a entender a Instrução Normativa 1.700/2017³, 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 não se deu no Bloco M, mas no Bloco K, o que de plano já afastaria 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, ainda que sem crédito tributário a ser constituído – **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:

§ 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.

³ 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.

Da leitura do referido dispositivo, depreende-se 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 do próprio Código Tributário Nacional, 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 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.

Portanto, do art. 8º-A fica claro 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. 8ºA 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. 8ºA 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). (CARF – Acórdão 1401-005.497 – Sessão de 14/05/2021)

A necessidade de intimação do contribuinte para sanar as irregularidades é evidenciada em acórdãos deste Conselho que tratam também da multa prevista no art. 57, III, “a” da MP 2.158-35⁴, 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.**

(CARF – Acórdão nº Ac. 1401-004.280, 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. (CARF – Acórdão nº 1302-004.275 – Sessão de 22/01/2020)

⁴ 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;

Ainda, reconhece-se inclusive que, não mais sendo possível a retificação por impossibilidade de processamento no sistema, deve-se 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 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.” (CARF – Acórdão 1401-005.497)

Como bem colocado no Acórdão nº 1302-006.970 de 19/10/2023, em apreciação do artigo 12 da Lei 8.218/1991⁵, também com dispositivo legal de semelhante redação, os dispositivos legais 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).

⁵ 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.

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 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%?

Pois bem.

No caso em tela, do que consta nos autos, foram expedidas no curso da fiscalização as seguintes intimações com seus respectivos objetos:

a) Termo de Início do Procedimento Fiscal (e-fls. 300-302):

DOCUMENTOS E/OU ESCLARECIMENTOS/INFORMAÇÕES SOLICITADOS:

01 – Cópia do contrato social e as alterações promovidas a partir de 01/01/2016;
02 – Documentos pessoais e comprovantes de residência do sócio e do contador (cópia);

03 – Procuração e documentos (cópia) do procurador

03 – Relatório de Auditoria Independente, conforme disposto no § único do art 3º da Lei 11638/2007.

b) Termo de Intimação Fiscal 01 (e-fls. 304-306):

DOCUMENTOS E/OU ESCLARECIMENTOS/INFORMAÇÕES SOLICITADOS:

01 – A fiscalização não conseguiu visualizar as notas explicativas através no Programa Validador da ECD – Escrituração Contábil Digital. Solicitamos informações a respeito e se for o caso, entregá-las via processo digital já citado
Obs 01: Outros documentos poderão ser solicitados durante a ação fiscal.

Obs 02: Documentos poderão ser entregues em pdf Obs 03: Cientificamos que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, bem como a Escrituração Contábil Digital – ECD e Notas Fiscais Eletrônicas NFe, serão acessadas por esta fiscalização;

c) Termo de Intimação Fiscal 02 (e-fls. 308-310):

DOCUMENTOS E/OU ESCLARECIMENTOS/INFORMAÇÕES SOLICITADOS:

01– Relatório de Auditoria Independente, conforme disposto no § único do art 3º da Lei 11638/2007.

02 – Se houve alteração contratual após a 37ª apresentada (Jucesp 0288365/203 – sessão de 15/05/2020), apresentá-la.

03 – Contratos firmados com empresas de propaganda, publicidade e patrocínio para o período.

d) Termo de Intimação Fiscal 04 (e-fls. 316-319):

DOCUMENTOS E/OU ESCLARECIMENTOS/INFORMAÇÕES SOLICITADOS:

Solicitamos esclarecimentos com documentação hábil e idônea dos lançamentos abaixo descritos:

01- Foi identificada contabilização de receita de Doações e Subvenções para Investimentos na ECF do AC 2016 sem registro(s) de Reservas de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais) nos termos do art. 443 do RIR/99, com alterações da Lei nº 12.973/2014.

1.1 - Através da ECF, AC 2016, foram retirados os seguintes valores:

Da Conta referencial de receita 3.01.01.05.01.13: valor R\$ 26.725.343,68;

1.2 - Da Parte A do LALUR:

Lucro Líquido Antes do IRPJ:..... R\$ 217.513.513,36; Exclusão do Lucro Contábil - Doações e Subvenções para Investimento (Código 106): R\$ 26.725.343,68;

1.3 - Do Balanço Patrimonial:

Reserva de Incentivos Fiscais – Conta Referencial 2.03.02.03.04 – Saldo Inicial R\$ 12.886.212,16 Saldo Final R\$ 18.182.414,00;

1.4 - Valor contabilizado em Reserva de Incentivos Fiscais:

R\$ 18.182.414,00 – R\$12.886.212,16 = R\$ 5.296.201,84.

1.5 - Valor não contabilizado: R\$ 26.725.343,68 – R\$ 5.296.201,84 = R\$ 21.429.141,84.

O valor do Lucro Líquido Antes do IRPJ – LAIR apurado foi superior ao valor de receitas de Subvenções, o que levaria à obrigação de registro do valor total dessas receitas em Reservas de Lucros – Reserva de Incentivos Fiscais. Identifica-se, então, a não observância do art. 30 da lei 12.973/2014.

e) Termo de Intimação Fiscal 06:

DOCUMENTOS E/OU ESCLARECIMENTOS/INFORMAÇÕES SOLICITADOS:

01 – Apresentar Ata onde foi deliberada a aprovação das contas dos administradores (Balanço Patrimonial e demais Demonstrações Contábeis/Financeiras) para o exercício de 2016 (01/01/2016 a 31/12/2016); 02 –

A.G.O. (Ata Assembleia Geral ordinária) datada de 30/10/2017 – que trata da distribuição de dividendos (JUCESP nº 584.434/17-0 – sessão de 29/12/2017).

Não se identifica, dos Termos que constam dos autos, nenhuma intimação para que a Recorrente corrigisse as informações, mesmo tendo a própria Recorrente requerido tal oportunidade (e-fls. 293-295).

Veja-se que, no Relatório Fiscal, a fiscalização evidenciou entender que sequer era possível a correção, em nítida desconformidade ao 8º-A do Decreto-lei 1.598/1977, que fundamenta o próprio lançamento:

14. Claramente temos o reconhecimento do erro do lançamento, pela contabilização em conta errada (Prejuízos acumulados), em desconformidade com a legislação/normatização da época- art. 443 do RIR/99 e art 30 da Lei 12973/2014.

14.1 - Também não é possível a correção do lançamento, conforme pleiteado, tendo em vista a perda da espontaneidade do sujeito passivo.

Portanto, a fiscalização não se desincumbiu do seu ônus de intimar o contribuinte para correção das informações antes de aplicação da penalidade e, mais ainda, expressamente restringiu tal possibilidade, efetuando o lançamento da multa regulamentar.

O lançamento da penalidade, portanto, 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.

De todo o exposto, não conheço do recurso de ofício e dou provimento ao recurso voluntário, para cancelar a multa regulamentar aplicada.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho