



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720420/2023-68
ACÓRDÃO	1101-001.900 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Data do fato gerador: 31/12/2018

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO RECURSAL.
IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Constitui inovação recursal a alegação, deduzida na fase recursal, de fundamento jurídico não suscitado na impugnação e não apreciado pela instância a quo.

MULTA PREVISTA NO ARTIGO 8º-A, INCISO II, DO DECRETO-LEI 1.598 DE 26/12/1977. 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 caso as informações tidas como incorretas/inexatas na base de cálculo da multa puderem ser prestadas de modo diverso do que a fiscalização entende como correto, desde que a forma adotada pelo contribuinte no preenchimento da ECF não se revele frontalmente contrária à legislação.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOBSERVÂNCIA. ANÁLISE VEDADA.

A autoridade administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, não dispondo de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma, considerando princípios constitucionais, quando o diploma legal está legitimamente inserido no ordenamento jurídico nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento; em conhecer parcialmente do recurso de voluntário e dar-lhe provimento, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls.673/741, protocolado contra acórdão da DRJ, efls. 641/664, que julgou improcedente a impugnação, efls.432/481, apresentada pelo sujeito passivo em face de Auto de Infração (AI, às efls.404/406) de Outras Multas Administradas pela RFB lavrado pela autoridade fiscal (conforme TVF às efls. 407/425) e relacionado à infração apurada no ano calendário de 2018.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de Impugnação apresentada pelo sujeito passivo acima qualificado em face de Auto de Infração (AI) de Outras Multas Administradas pela RFB lavrado pela autoridade fiscal e relacionado à infração apurada no ano calendário de 2018.

O AI foi lavrado em decorrência de procedimento de fiscalização externa iniciado após a lavratura, em 13/12/2021, do Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF) de fls. 2/4.

DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Conforme consta no corpo do AI (fls. 404/406) foi autuada infração pela apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com informações inexatas, incorretas ou omitidas, com crédito tributário lançado de R\$ 255.660.544,03 correspondente à multa apurada, aplicada nos termos do inciso I, do art.13 da Lei nº 9.249/1995 (Lei 9249), alínea "a", do, inciso III, do art. 57 e parágrafo 3º do art. 57, ambos da Lei nº 12.873/2013 (Lei 12873), art. 16 da Lei nº 9.779/1999 (Lei 9799) e art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (DL 1598), incluído pela Lei nº 12.973/2014 (Lei 12973).

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (TVCF), de fls. 407/425, as razões elencadas pela fiscalização para o lançamento são as seguintes:

i) Informa inicialmente a fiscalização que a ação fiscal visava “verificar o correto cumprimento das disposições do art. 9º da Lei nº. 9.430, de 27.12.1996, quanto à dedução das perdas efetivas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, no tocante aos valores adicionados de provisão com perdas de créditos (despesas não dedutíveis), bem como das exclusões das perdas enquadradas nos critérios fiscais, no contexto da apuração do LR e base de cálculo da CSLL”;

ii) A ECF original entregue relativamente ao ano-calendário de 2018 apontou a escrituração de R\$ 9.392.759.436,33 a título de despesa “com a constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa (PCLD), de acordo com o registro L300 (Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal), na conta de código 3.1.8.1.8.30.30 PROVISÕES PARA OPERAÇÕES DE CRÉDITO”.

Foi adicionado, no código 5 – Provisões ou perdas estimadas não dedutíveis - dos registros M300 (demonstração do lucro real) e M350 (Demonstração da base de cálculo da CSLL), o montante de R\$ 52.136.693.848,00, sem, entretanto, constar “a descrição das contas contábeis específicas para as “provisões com perdas nas operações de créditos”, como prescreve a legislação tributária”.

Foi informado como exclusão, no código 94 do livro de apuração do lucro real (LALUR) e do livro de apuração da Contribuição Social (LACS), o valor de “R\$ 48.394.353.383,94 a título de reversão ou uso de provisões não dedutíveis, sendo o montante de R\$ 26.121.451.509,64 vinculado à conta 900005 “PDD” da Parte B, porém nada declarando nos códigos relacionados à exclusão de PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS (códigos 125 a 164)”.

Prossegue informando que na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) publicada e no registro K355 da ECF – Demonstrações do Resultado – está registrado “despesas de R\$12.684.362.000,00 na constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa, com informações adicionais registradas também na nota explicativa 8 – item (f) movimentação da provisão para créditos de liquidação duvidosa”.

Também informa que no registro M500 da ECF que controla o saldo das contas do e-Lalur e do e-Lacs na parte B “verificamos que o contribuinte possui saldo inicial na conta da parte B 900005 PDD no valor de R\$ 26.121.451.509,04 (devedor), lançamento a débito na mesma conta no valor de R\$ 28.817.580.228,32 (Adição) e lançamento a crédito na mesma conta no valor de R\$ 26.121.451.509,04 (exclusão), movimentação de R\$ 2.696.128.719,28; e subseqüente saldo final em 31 de dezembro de 2018 no valor de R\$ 54.939.031.737”;

iii) Intimado a justificar o seu procedimento o fiscalizado explicou “que não informou em ECF o valor das perdas, registro L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal nas contas relacionados à exclusão de PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS (contas de códigos 125 a 164), por entender que a melhor forma de informar as exclusões na ECF é através do saldo das contas patrimoniais”.

Conclui a fiscalização sobre o procedimento fiscal adotado que no registro M300 da ECF “foram informados os valores que correspondem ao saldo das contas patrimoniais.

De forma que, na Linha 05 - Provisões ou Perdas Estimadas Não Dedutíveis foram informados os saldos das contas patrimoniais do ano de 2018; e na Linha 94 - Reversão ou Uso de Provisões ou Perdas Estimadas Não Dedutíveis foram informados os saldos das contas patrimoniais do ano anterior (2017).

Não houve informação nas Linhas 125 a 164 dos Registros M300 e M350 da ECF, do ano calendário de 2018 pelas contas de resultado (despesas”);

iv) Em planilhas apresentadas durante a fiscalização, o contribuinte tentou esclarecer algumas das dúvidas levantadas no procedimento fiscal, mediante comparação das apurações do lucro real efetuadas pelo saldo das contas patrimoniais, tal como consta da ECF, e pelas contas de resultado, como inicialmente procurou auditar a fiscalização.

Assim é que a apuração pelas contas de resultado demonstram uma “adição de PDD de R\$ 4.978.147.637,26 e exclusão de R\$ 2.282.018.917,98, importando em um ajuste líquido adicionado de R\$ 2.696.128.719,28”. Já a apuração pelas contas patrimoniais (ECF) indicam “adição de R\$ 28.817.580.228,32 e exclusão de R\$ 26.121.451.509,04, com resultado líquido adicionado equivalente”, como demonstra o quadro abaixo constante do TCVF:

Apuração		ECF	
Adição	4.978.147.637,26	Adição	28.817.580.228,32
Exclusão	2.282.018.917,98	Exclusão	26.121.451.509,04
Movimentação	2.696.128.719,28	Movimentação	2.696.128.719,28

v) O fiscalizado justificou “que divergência de valor entre a apuração pelas contas patrimoniais e pelas contas de resultado decorre de reprocessamentos e ajustes ocorridos nas contas patrimoniais, em que foram registradas as provisões para créditos de liquidação duvidosa no ano de 2018, registrados contabilmente após a apuração do IRPJ e da CSLL”;

vi) Então a autoridade intimou o contribuinte a explicar “acerca da natureza de tais reprocessamentos e ajustes e da forma pelo qual eles alteraram os registros das provisões para créditos de liquidação duvidosa”, e também que “informasse qual foi o embasamento legal para que a contabilização das provisões para crédito de liquidação duvidosa fosse realizada através de ajustes nas contas patrimoniais e não pelas contas de resultado”.

Em meio às explicações a fiscalização intimou o fiscalizado a retificar sua ECF de 2018 “com base na apuração das PCLD através das contas de resultados, apresentar demonstrativo com a memória de cálculo da apuração mensal do IRPJ e da CSLL, através das contas de resultado em Excel”;

vii) Como resposta “o contribuinte apresentou planilha com a apuração pelas contas de resultado dos valores corretos a serem adicionados e excluídos da ECF, sendo que nesta apuração o contribuinte afirmou ser R\$ 9.870.082.494,07 o valor de adição e R\$ 7.173.953.774,79 o valor correto de exclusão. Apresentou ainda o recibo da ECF retificadora 2018 entregue”;

viii) De posse da resposta e da ECF retificada a autoridade intimou o contribuinte, dentre outros itens, a “justificar o incremento de valor na rubrica “Outras exclusões” de R\$ R\$ 1.070.090.137,72 para R\$ 3.006.122.821,24”, tendo o mesmo

respondido que o incremento de R\$ 1.936.032.683,52 na rubrica de outras exclusões “se refere ao saldo das contas contábeis do ano de 2018 relativas as receitas decorrentes de recuperações de créditos baixados como prejuízo em períodos anteriores, os quais portanto já foram oferecidos a tributação anteriormente”;

ix) Após análise da situação a fiscalização entendeu que “O contribuinte ao informar o saldo das contas patrimoniais de créditos a receber em 31/12/2018, no valor de R\$ 28.817.580.228,32, no código 5 - provisões ou perdas estimadas não dedutíveis, relacionando o referido valor integralmente com a conta 900005 da Parte B do Lalur/Lacs, denominada "PDD", omitiu os valores adicionados e excluídos no Lalur/Lacs que deveriam ter sido informados”;

x) Em relação às adições, mesmo sem apresentar numericamente no corpo do TVCF um detalhamento da composição dos valores omitidos ou informados erroneamente na ECF original, a autoridade afirma que “nos registros M300 e M350 da ECF foram omitidos os corretos valores das adições das provisões com créditos de liquidação duvidosa (PCLD), relacionados às contas contábeis 944225 a 944227, 944712, 944720, 944723, 944732, 944734 a 944738, 944740, 944742, 944762, 944764, 944766, 944766, 944768 e 944770. Tais valores incluem o total das PCLD lançadas no resultado de 2018, indedutíveis por conta do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249 de 1995, em um total igual a R\$ 9.870.082.494,07 no ano-calendário de 2018”, tendo sido este valor utilizado como base de cálculo para a multa lançada;

xi) Já em relação às exclusões a autoridade apresentou no TVCF um quadro com a composição dos valores das omissões e incorreções da ECF original, tendo também afirmado “que nos registros M300 e M350 houve a omissão dos valores das exclusões vinculadas às perdas com créditos previstas do art. 9º a 12 da Lei nº 9.430 de 1996, que deveriam ser classificadas nos códigos 125 a 164 (especificamente nos registros M300B e M350B de acordo com a tabela dinâmica e contas referenciais do leiaute 521), no montante de R\$ 5.237.919.845,89. Constatamos, ainda, omissão de valores de exclusões vinculados ao código 94 – Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis, no montante de R\$ 1.245,38 e omissão dos valores de exclusão vinculados ao código 199 – Outras exclusões com relacionamento com indicador 1,2,3- relativo à recuperação de créditos já tributados anteriormente, no valor de R\$ 1.936.032.683,52”.

A soma dos valores omitidos ou com incorreções foi de R\$ 7.173.953.774,79, igualmente utilizada como base de cálculo para a multa lançada;

xii) Desta forma ao final do TVCF a fiscalização apresentou quadro resumindo os valores que foram omitidos ou declarados com incorreção na ECF e que serviram de base para a multa em discussão:]

5.2- Do cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória

A base de cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória da ECF, calculada de acordo com o art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977, na redação dada pela Lei nº 12.973 de 2014, está demonstrada no quadro a seguir:

Omissão	Valor	3% ²³	multa apurada
Adição	9.870.082.494,07	296.102.474,82	511.321.088,07
Exclusão	7.173.953.774,79	215.218.613,24	
Redução de 50% ²⁴			255.660.544,03

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado dos AI em 11/10/20230 (termo de ciência por abertura de mensagem de fl. 428), o sujeito passivo apresentou Impugnação (fls. 432/481) em 09/11/2023 (termo de solicitação de juntada de fl. 430).

As principais alegações da defesa são as seguintes:

i) Na parte que relata os fatos registra que as supostas divergências não ocasionaram qualquer diferença de tributo identificada pela fiscalização que merecesse um lançamento de ofício, e também confirma “que após ter sido intimado para tanto, o Impugnante procedeu com a retificação de sua ECF para se adequar aos moldes exigidos pela Autoridade Fiscal, o que foi feito para que: (i) restasse devidamente demonstrado que o procedimento adotado não gerou qualquer prejuízo ao Fisco; e (ii) houvesse a redução da penalidade em 50%, nos termos inciso II, parágrafo 3º, do artigo 8º-A, do Decreto-Lei nº 1.598/1977”;

ii) Fez questão de esclarecer “que o que se tem no presente caso é tão somente uma divergência entre a Autoridade Fiscal e o Impugnante quanto à forma de evidenciação de ajustes de PCLD no LALUR e LACS, o que, por óbvio, não pode ensejar a exigência de uma multa por omissões na ECF, como se alega no TVF”;

iii) Ingressando nas questões de mérito o impugnante destaca que a multa lançada não deve prevalecer pela ausência no caso concreto de dois pressupostos indispensáveis para a sua caracterização: (1) a existência de reflexo fiscal nas supostas incorreções e omissões na ECF e (2) a própria existência de incorreções ou omissões nesta escrita;

iv) Em relação ao primeiro pressuposto argumenta que “a correta interpretação da legislação leva à conclusão de que essa penalidade pode apenas ser exigida quando, em decorrência de inexatidões, incorreções ou omissões, são verificados reflexos fiscais, o que definitivamente não ocorreu no caso em análise”. Recorrendo à exposição de motivos da Lei 12973, que incluiu o artigo 8º-A no DL 1598 (redação atual da multa em discussão), entende que a norma foi introduzida “no ordenamento jurídico com o objetivo de facilitar a verificação, pelas autoridades fiscais, dos reflexos tributários do lucro da pessoa jurídica, especificamente com o intuito de mitigar os prejuízos que poderiam ser causados ao Erário, haja vista os constantes “erros ou inconsistências” que eram apurados nas obrigações acessórias pela Secretaria da Receita Federal. Justamente por essa razão que se encontra presente a expressão “com repercussão no resultado fiscal” (no texto da exposição de motivos da lei).

Resume sua posição dizendo “que não há outra interpretação possível do artigo 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, senão a de que a multa deve ser

apurada a partir do reflexo fiscal que a “omissão”, “inexatidão” ou “incorreção” possa ter causado”;

v) Se vale de afirmação feita no TVCF, com a qual concorda, no sentido de que “as obrigações acessórias são instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, sendo que “o prejuízo decorrente de seu descumprimento está presumido pelo legislador”. Neste sentido argumenta que “não haveria qualquer lógica em penalizar um ato que não interferiu, em forma alguma, na arrecadação ou fiscalização dos tributos”, uma vez que “não foi verificada qualquer insuficiência no recolhimento desses tributos no período fiscalizado”;

vi) Também questiona a premissa utilizada pela fiscalização “de que “foi constatada apresentação da ECF do ano-calendário de 2018 com omissão de valores no LALUR e no LACS”. Atribui certa incoerência a esta afirmação fiscal, na medida em que “caso tivessem sido omitidos valores nas declarações utilizadas para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, inevitavelmente haveria uma supressão dos tributos devidos no período, o que não ocorreu”. Entende “que o que a Autoridade Fiscal chamou de “omissão de valores”, em verdade, é apenas uma discordância com relação à metodologia utilizada pelo Impugnante na apresentação de determinadas informações em sua ECF, a qual gerou o mesmo efeito fiscal da metodologia que se buscou impor no TVF”;

vii) Um último argumento relacionado ao 1º pressuposto da norma e contrário à aplicação da multa de 3% é o de que o art.8º do DL 1598 “estabelece que a penalidade máxima para os casos de ausência de entrega da ECF é de R\$ 5 milhões” e, sendo assim, não seria lógico haver a possibilidade de se poder exigir uma multa maior do que esta, no caso “de 3% sobre uma “inexatidão”, “incorreção” ou “omissão” que não tenha qualquer reflexo fiscal”;

viii) Com relação à ausência do 2º pressuposto da norma (existência efetiva da inexatidão, incorreção ou omissão nas informações apresentadas na ECF) para legitimar a multa lançada, inicia a argumentação conceituando o lucro real nos termos do art. 6º do DL 1598, esclarecendo que de acordo com a Lei nº 9430/1996 (Lei 9430), em relação à provisão para crédito de liquidação duvidosa (PCLD), “os contribuintes devem, em linhas gerais, ajustar o resultado contábil para refletir que : (i) despesas de constituição de provisão são indedutíveis; (ii) receitas de reversão de provisão não são tributáveis; e, por fim, (iii) podem ser deduzidas as perdas no recebimento de crédito após cumpridos os requisitos previstos na Lei nº 9.430/1996”, devendo tais ajustes ser refletidos no LALUR e no LACS;

ix) Neste ponto expõe a diferença de entendimento entre a fiscalização e ele próprio no tocante à forma de apresentação na ECF das informações relacionadas à PCLD e às perdas no recebimento dos créditos. Diz o impugnante que “a Autoridade Fiscal entendeu que as adições e exclusões deveriam ser realizada a partir das contas de resultado, o que significa, basicamente, que, no entendimento da Autoridade Fiscal, (a) para cada despesa indedutível relativa à constituição de provisões, deveria haver uma adição nesse mesmo valor, no LALUR e no LACS, e (b) para cada receita não tributável, relativa, por exemplo, à reversão de provisões, se esperava uma exclusão de idêntico valor”. Ele informa que “realizou os ajustes no LALUR e no LACS por meio das contas patrimoniais”, e que apenas por este motivo “a Autoridade Fiscal entendeu que existiriam

“omissões”, o que justificaria a imposição da penalidade por “omissão” de informações nos livros fiscais”;

x) Em primeiro plano assevera que “não há lei que estabeleça que o procedimento adotado pelo Impugnante seria incorreto e que os ajustes no LALUR e LACS somente poderiam ser feitos mediante a metodologia de ajuste via contas de resultado”, mormente porquanto ambos os procedimentos chegam ao mesmo resultado fiscal. Cita o Acórdão nº 1302- 006.413 do CARF que assenta que “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”, que “a penalidade não pode ser utilizada como forma de impor ao contribuinte o entendimento do agente autuante”, e que “Portanto, pode-se afirmar, mais uma vez, que informações incorretas que dão ensejo à penalidade prevista no artigo 8º-A, inciso II do Decreto-Lei 1.598/77, são aquelas que, de alguma forma, não refletem a realidade, ou seja, não refletem o que de fato aconteceu, independentemente do entendimento contrário da fiscalização sobre o tema”;

xi) Em segundo plano alega que não fosse suficiente a ausência de lei a respaldar o entendimento da fiscalização, “é importante ainda destacar que o Manual da ECF, ao tratar dos registros M300 (demonstração do lucro real) e o M350 (demonstração da base de cálculo da CSLL), estabelece que as adições e exclusões podem ser indicadas a partir das contas contábeis de resultado ou patrimonial”, o que só reforça que “a única conclusão possível é a de que o procedimento adotado pelo Impugnante é correto e que exigência da multa é equivocada”;

xii) Apesar de entender que os argumentos relatados até aqui já seriam suficientes para demonstrar a inexistência de inexatidão, incorreção ou omissão na ECF, o impugnante procurou “elucidar numericamente a metodologia de ajustes via contas patrimoniais realizados”. Além disso argumenta que “no que diz respeito às instituições financeiras, conforme já adiantado, o controle dos ajustes (adições e exclusões), via contas patrimoniais, permite uma maior conciliação com as informações prestadas ao BACEN, na medida em que, para fins regulatórios, os bancos também devem controlar em contas de compensação os créditos baixados no balanço patrimonial”. Junto a isso, ainda alega que “o reconhecimento desses valores em contas de PCLD “não Enquadrado” permite ao banco verificar com maior segurança as perdas que, apesar de reconhecidas contabilmente, ainda não podem ser deduzidas para fins fiscais”, ou seja, a sistemática adotada “de ajustes de PCLD via contas patrimoniais” se dá também por “razões gerenciais, que foram simplesmente ignoradas pela Autoridade Fiscal no TVF”;

xiii) Outro ponto da defesa para além da falta de preenchimento dos pressupostos legais para a penalidade lançada, está baseado na afirmação da inexistência de base de cálculo positiva para fins da aplicação da penalidade imposta. Para tanto invoca regra contida no inciso I, do parágrafo único do artigo 312 da IN RFB nº 1700/2017 (IN 1700), que trata da base de cálculo da multa como sendo a diferença observada do valor omitido;

xiv) Neste sentido assevera que a apuração feita por ele baseada no saldo das contas patrimoniais resultou em uma adição líquida (adições menos exclusões) de R\$ 6.914.180.320,78, ainda maior do que aquela que seria observada caso o critério de apuração fosse aquele defendido pela fiscalização baseado nas contas

de resultado, cujo valor seria de R\$ 6.883.732.908,78, fato este reconhecido pelo próprio autuante no TVF (fl. 507). Neste contexto afirma que “não é possível afirmar que existiria uma “diferença de valor omitido” que poderia servir de base de cálculo da multa”;

xv) “Ad argumentandum”, no caso das alegações deduzidas até agora não serem acatadas, o impugnante sustenta que “a multa a ser exigida seria de, no máximo, R\$ 5.000.000,00”, pois “essa jamais poderia exceder o limitador previsto no inciso II, do parágrafo 1º, do artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que trata da penalidade a ser aplicada no caso em que a ECF não é apresentada, isto é, caso em que todas as informações são omitidas pelo contribuinte”. Sustenta que se a infração mais grave possível, que é a não entrega da ECF, é punida com no máximo R\$ 5 milhões de multa, torna-se evidente que uma infração potencialmente menos grave, que é a apresentação tempestiva da ECF com inexatidões, incorreções ou omissões, não poderia ser penalizada com uma multa absurdamente superior àquela, no caso dos autos de R\$ 255 milhões, sob pena de ferir a correta interpretação sistemática do ordenamento jurídico;

xvi) Neste mesmo sentido cita uma decisão da DRJ no Acórdão nº 10-069.813 e ainda uma posição anteriormente adotada pela própria fiscalização da delegacia da RFB de sua jurisdição formalizada no processo nº 16327.720705/2022-18, cujo AI de multa regulamentar isolada refere-se ao ano-calendário anterior ao ora em discussão (2017) e foi lavrado em situação análoga ao do caso concreto por suposta inconsistência da ECF do ano-calendário de 2017 transmitida pelo Impugnante, tendo sido limitada a R\$ 5 milhões justamente pela razão acima deduzida pelo impugnante;

xvii) Por esta razão sustenta o impugnante que o procedimento adotado no AI em discussão “representa a aplicação de um critério jurídico inovador a um fato ocorrido antes de sua introdução, o que viola o artigo 146 do CTN”, ensejando, no mínimo, que a exigência fiscal seja reduzida para R\$ 5 milhões;

xviii) Ainda questiona o procedimento fiscal na medida em que teria afrontado as regras da Portaria RFB nº 4.888/2020 (Portaria 4888) que trata dos procedimentos de monitoramento dos maiores contribuintes com a finalidade de promover a conformidade tributária, priorizando as ações de autorregularização, sendo que “as obrigações acessórias também são objeto do acompanhamento diferenciado”. Comenta a existência do canal de comunicação “e-mac” para situações como esta, informando inclusive que a RFB utilizou este canal para comunicar supostas irregularidades nas ECF dos anos de 2019 e 2020, permitindo, desta forma, a desejada autorregularização. Por esta razão não compreende que não tenha tido a oportunidade de autor regularização para a sua ECF de 2018, mas, ao contrário, tenha sofrido multa de centenas de milhões de reais por simples inexatidão no preenchimento da ECF que não se traduziu em qualquer redução no pagamento de tributos;

xix) Concluindo sua defesa, caso todos os outros argumentos não prosperem, alega o desrespeito da multa aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco, citando alguns julgados (administrativos e judiciais) que cancelaram multas lançadas na área aduaneira em função dos erros ensejadores das multas não terem repercussão nos impostos devidos;

xx) Por fim, requer o cancelamento da penalidade na hipótese do julgamento pela manutenção do lançamento não se der por unanimidade, pois nesta circunstância

haveria razoável dúvida quanto à ocorrência da infração e, portanto, cabível a aplicação do art. 112 do CTN. Na esteira deste núcleo argumentativo “requer-se, em caráter subsidiário que, sendo mantido o auto de infração pelo voto de qualidade, seja a multa objeto deste processo administrativo cancelada”, tendo em vista o art. 2º da Lei nº 14.689/2023 (Lei 14689) que, dando nova redação ao Decreto 70235, estabeleceu que devem ser excluídas as multas na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade.

Nada obstante, o Acórdão recorrido julgou improcedente em parte a impugnação, conforme ementa abaixo:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Data do fato gerador: 31/12/2018

MULTA PREVISTA NO ARTIGO 8º-A, INCISO II, DO DECRETO-LEI 1.598 DE 26/12/1977. 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 caso as informações tidas como incorretas/inexatas na base de cálculo da multa puderem ser prestadas de modo diverso do que a fiscalização entende como correto, desde que a forma adotada pelo contribuinte no preenchimento da ECF não se revele frontalmente contrária à legislação.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOBSERVÂNCIA. ANÁLISE VEDADA.

A autoridade administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, não dispendo de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma, considerando princípios constitucionais, quando o diploma legal está legitimamente inserido no ordenamento jurídico nacional.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente cientificado, o recorrente apresentou recurso voluntário, repisando e reforçando os fundamentos já apresentados em petição impugnatória.

Em seu próprio relatório, a petição recursal assim descreve a decisão recorrida:

Em suma, a C. Turma Julgadora entendeu que: (i) a metodologia de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL") por meio das contas patrimoniais, o qual será abordado adiante, é plenamente válida, razão pela qual cancelou a multa lançada correspondente à base de cálculo de R\$ 9.870.082.494,07 (adições)⁹ — matéria que é objeto de Recurso de Ofício; (ii) embora seja válida a adoção da metodologia de ajuste via contas patrimoniais, o Recorrente, especificamente no que diz respeito às exclusões relativas a perdas em operações de crédito, deveria ter segregado os lançamentos observando os descritivos das linhas 124 a 164 dos Registros M300 e M350 da ECF, razão pela qual manteve a imposição da multa sobre a base de cálculo de R\$ 7.713.953.774,79 (exclusões)¹⁰.

E sobre a decisão recorrida, justifica:

6. Antes de se demonstrar que multa sobre a base de cálculo de R\$ 7.713.953.774,79 (exclusões) também deve ser cancelada, é importante registrar, desde já, que as divergências supostamente verificadas pela Autoridade Fiscal e os questionamentos feitos pela C. Turma Julgadora não resultaram em quaisquer efeitos na apuração dos valores de IRPJ e da CSLL a pagar no período (fato incontroverso).

7. Por essa razão é que, neste processo administrativo, como visto acima, discute-se, tão somente, a (indevida) aplicação da multa prevista no artigo 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, que estabelece uma penalidade de 3% sobre inexactidões, incorreções ou omissões na ECF.

8. Além disso, cabe esclarecer, que após ter sido intimado para tanto, o Recorrente procedeu com a retificação de sua ECF para se adequar aos moldes exigidos pela Autoridade Fiscal, o que foi feito para que: (i) restasse devidamente demonstrado que o procedimento adotado não gerou qualquer prejuízo ao Fisco; e (ii) houvesse a redução da penalidade em 50%, nos termos inciso II, parágrafo 3º, do artigo 8º-A, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

9. Isto é, o Recorrente retificou a sua ECF para demonstrar, numericamente, que a sua ECF não contém qualquer inexactidão, incorreção ou omissão e que não houve qualquer insuficiência de recolhimento de tributos.

10. Feitos esses breves esclarecimentos, o Recorrente irá, em um primeiro momento, delimitar os termos da acusação fiscal, bem como do acórdão recorrido, para, na sequência, demonstrar, sob diferentes ângulos, que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário e negado provimento ao Recurso de Ofício para que seja determinado o cancelamento integral do auto de infração.

Segue também pelos fundamentos para reforma da decisão recorrida, a seguir sumarizados: 1.1 — BREVES ESCLARECIMENTOS SOBRE A ACUSAÇÃO FISCAL; 1.2 — BREVES ESCLARECIMENTOS SOBRE O ACÓRDÃO RECORRIDO; II. — MÉRITO 11.1 — AUSÊNCIA DE PREENCHIMENTO DOS PRESSUPOSTOS PARA APLICAÇÃO DA PENALIDADE PREVISTA NO ARTIGO 8º-A DO DECRETO-LEI Nº 1.598/1977; 11.1.1. — FINALIDADE DA NORMA E AUSÊNCIA DE REFLEXO FISCAL; 11.1.2. — AUSÊNCIA DE INEXATIDÕES, INCORREÇÕES E OMISSÕES: DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO LEGAL; 11.1.3. — IMPROCEDÊNCIA PARCIAL DO ENTENDIMENTO PROFERIDO PELA DRJ — NECESSIDADE DE CANCELAMENTO INTEGRAL DO AUTO DE INFRAÇÃO; 11.1.4. — CONCLUSÃO PARCIAL — ERRO NA APLICAÇÃO DA PENALIDADE; 11.2 - INEXISTÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO POSITIVA PARA FINS DE APLICAÇÃO DA PENALIDADE IMPOSTA; 11.3 — AD ARGUMENTANDUM — NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO LIMITE PREVISTO NO PARÁGRAFO 1º, DO ARTIGO 8º-A DO DECRETO-LEI Nº 1.598/1977; 11.4 — DESCUMPRIMENTO DOS OBJETIVOS DO PROCEDIMENTO DE ACOMPANHAMENTO DOS MAIORES CONTRIBUINTES: NECESSIDADE DE COMUNICAÇÃO PARA AUTORREGULARIZAÇÃO; 11.5 - OFENSA À PROPORCIONALIDADE, RAZOABILIDADE E NÃO-CONFISCO; 11.6. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA EM CASO DE DÚVIDA; (...).

E requer:

III — PEDIDO

273. Diante do exposto, requer-se seja dado provimento a este Recurso Voluntário, bem como negado provimento ao Recurso de Ofício, para que seja

parcialmente reformado o acórdão recorrido e, conseqüentemente, cancelado integralmente o auto de infração lavrado, extinguindo-se a totalidade do crédito tributário ora exigido.

274. Outrossim, na remota hipótese em que não seja determinado o cancelamento integral do lançamento, o que se alega ad argumentandum, requer-se, subsidiariamente, que seja observado o limite de R\$ 5 milhões previsto na legislação tributária.

275. Por fim, requer-se a aplicação do artigo 112 do CTN, caso o julgamento não se dê por unanimidade de votos, afastando-se a penalidade imposta, ou, então, do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pelo Lei nº 14.689/2023, caso o processo administrativo seja resolvido favoravelmente à Fazenda Nacional por voto de qualidade.

Por fim, junta documentos comprobatórios às efls. 741/776.

Ainda, a Fazenda Nacional, por meio de seus procuradores, não apresentou as respectivas razões ao recurso de ofício.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e interposto por parte legítima.

Indica-se desde logo que **não se conhece**, entretanto, de fundamentos não aduzidos na impugnação, o que configuraria inovação recursal, vedada pelo art. 17 do Decreto n. 70.235/72.

Assim, não conheço do tópico “**AD ARGUMENTANDUM — IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DA MULTA SOBRE EXCLUSÕES RELATIVAS A REVERSÕES DE DESPESA DE PCLD, PERDAS DEFINITIVAS POR CESSÃO DE CRÉDITO E RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS**” por não ter sido aduzido em sede de impugnação.

Assim, **conheço parcialmente** do Recurso Voluntário.

Da mesma forma, conheço do recurso de ofício nos termos do de acordo com o art. 34, inc. I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o art. 70, caput e §§ 1º e 3º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, com as alterações do Decreto nº 8.853, de 22 de setembro de 2016, e o art. 1º, caput, da Portaria MF nº 2, de 18 de janeiro de 2023.

Como relatado, trata-se de auto de infração lavrado para a cobrança da multa regulamentar estabelecida no artigo 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 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: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

§ 1o A multa de que trata o inciso I do caput será limitada em: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

II - R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem na hipótese de que trata o inciso I deste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 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 (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - em 25% (vinte e cinco por cento), se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

§ 4o Quando não houver lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social, no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizado o lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social do último período de apuração informado, atualizado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 5o Sem prejuízo das penalidades previstas neste artigo, aplica-se o disposto no art. 47 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, à pessoa jurídica que não escriturar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8o da presente Lei de acordo com as disposições da legislação tributária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Conforme informações extraídas do Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), no entender da Autoridade Fiscal, o Recorrente teria transmitido a sua Escrituração Contábil Fiscal ("ECF"), relativa ao ano-calendário de 2018, com as seguintes omissões:

(i) Omissão das adições das provisões com créditos de liquidação duvidosa ("PCLD") nos registros M300 e M350 da ECF; e

(ii) Omissão das exclusões vinculadas às perdas com créditos previstas no artigo 9º e 12 da Lei nº 9.430/1996, reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis e outras exclusões relativas à recuperação de créditos já tributados anteriormente nos registros M300 e M350 da ECF7.

Conforme bem resume a Recorrente, a decisão recorrida entendeu que:

(i) a metodologia de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL") por meio das contas patrimoniais, o qual será abordado adiante, é plenamente válida, razão pela qual cancelou a multa lançada correspondente à base de cálculo de R\$ 9.870.082.494,07 (adições)9 — matéria que é objeto de Recurso de Ofício;

(ii) embora seja válida a adoção da metodologia de ajuste via contas patrimoniais, o Recorrente, especificamente no que diz respeito às exclusões relativas a perdas em operações de crédito, deveria ter segregado os lançamentos observando os descritivos das linhas 124 a 164 dos Registros M300 e M350 da ECF, razão pela qual manteve a imposição da multa sobre a base de cálculo de R\$ 7.713.953.774,79 (exclusões).

A Recorrente alega inicialmente que, apesar de a Autoridade Fiscal ter buscado aplicar a penalidade prevista no inciso II, parágrafo 3º, do artigo 8º-A, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e a C. Turma Julgadora ter mantido parcialmente o lançamento fiscal, não foram preenchidos, no caso concreto, os dois **pressupostos** para aplicação dessa multa, quais sejam: **(a)** existência de "reflexo fiscal" (**1º Pressuposto**); e **(b)** inexatidão, incorreção ou omissão no preenchimento da ECF (**2º Pressuposto**).

Explicita que o mencionado artigo 8º-A foi introduzido no ordenamento vigente juntamente com as alterações no artigo 8º promovidas pela Lei nº 12.973/2014" (conversão da Medida Provisória nº 627/201319), relacionadas à adoção dos livros fiscais em formato digital, visando aperfeiçoar as escriturações e implementar maior transparência às informações prestadas.

Acresce que o **objetivo** da introdução dos livros fiscais em meio digital foi padronizar a demonstração das operações realizadas pelos contribuintes, a fim de facilitar sua verificação pelas Autoridades Fiscais e diminuir os prejuízos ao Erário em razão de erros ou inconsistências que possuam **repercussão no resultado fiscal**.

Não é à toa que a exposição de motivos da Lei nº 12.973/2014, que incluiu o artigo 8º-A no Decreto-Lei nº 1.598/1977, é clara ao afirmar que a metodologia de aplicação da multa deve levar em consideração a **capacidade contributiva** do sujeito passivo, que pode ser definida

como a aptidão que o contribuinte tem de participar do custeio dos tributos, considerando sua capacidade econômica, conforme a Constituição Federal define em seu artigo 145, §1ª.

Sobre este ponto, em que pese a interessante argumentação aduzida pela Recorrente, entendo que **não merece guarida**.

Como bem posto pela decisão recorrida, a redação do dispositivo **não indica a necessidade de repercussão no resultado fiscal**:

A multa deve ser julgada por este colegiado de acordo com o comando legal emanado pelo art. 8º-A do DL 1598 e demais regras editadas pela RFB. A propósito da multa em relação à ECF a RFB, exercendo a competência regulatória que lhe foi atribuída pelo parágrafo 3º do art. 8º do DL 1598, editou a IN RFB nº 1422/2013 (IN 1422) e suas alterações, posteriormente revogada pela IN RFB nº 2004/2021 (IN 2004), e a IN 1700 (artigos. 311 a 313).

Com relação ao primeiro tema a ser abordado no julgamento, de que a multa não caberia no caso dos autos pois as alegadas inexatidões, incorreções ou omissões no preenchimento do LALUR e do LACS (no ambiente da ECF) não tiveram repercussão fiscal de redução das bases de cálculo, há que se reconhecer que este requisito suscitado pela defesa, conquanto seja bastante pertinente, não se encontra expresso no texto legal e não pode ser acatado em sede de julgamento administrativo.

Com efeito, o parágrafo 3º do art. 8º-A do DL 1598 não faz qualquer ressalva de que a multa prevista no inciso II do caput do art. 8º-A deva ser aplicada apenas nos casos de inexatidões, incorreções ou omissões na escrituração do LALUR/LACS que repercutam na materialidade do lucro real e na BC da CSLL e, sendo assim, não é permitido ao julgador administrativo acrescentar tal condição ou ressalva não prevista em lei.

Ademais, as obrigações acessórias são instituídas tanto no interesse da arrecadação quanto da fiscalização dos tributos. Isso o próprio impugnante concordou em sua Impugnação quando teceu comentários à Exposição de Motivos da Lei 12973. Neste desiderato, pode-se interpretar que o regramento da multa se dá para punir não apenas os erros de preenchimento do contribuinte que resultem em supressão de arrecadação (pagamento a menor de tributos), mas também aqueles que tenham potencial para dificultar a fiscalização do órgão fazendário federal, objeto que discutiremos adiante.

Desta forma, nos termos restritos do texto legal entendo ser possível concluir que a repercussão na arrecadação decorrente da inexatidão, incorreção ou omissão no preenchimento do lucro real e da BC da CSLL na ECF, assim entendida aquela que implique em apuração a menor dos tributos devidos, não é condição prevista na legislação de regência para a imposição da multa, podendo o erro na prestação de informação gerar apenas algum tipo de prejuízo na atividade fiscalizadora.

Tanto é que sua própria base independe do resultado fiscal, **estando atrelada ao valor omitido, inexato ou incorreto**.

Da mesma forma, a referência à capacidade contributiva parece fazer referência ao §1 do dispositivo que determina os limites da multa. Assim, **entendo que não merece prosperar a referida argumentação**.

Quanto à **segunda alegação do Recorrente**, de que não haveria inexatidões, incorreções e omissões, peço vênia para transcrever excerto do acórdão recorrido que me parece bem ter analisado a questão:

O nível de detalhamento das informações objetivadas pela Administração Tributária não ocorre por um mero capricho de sua parte, mas para que o setor de programação da ação fiscal disponha de informações que permitam direcionar a força de trabalho da fiscalização para situações que indiquem, ao menos aparentemente, uma não conformidade do comportamento do contribuinte com os termos da legislação. No caso concreto, na ECF original/retificada não foram preenchidas as informações de exclusão das perdas em operações de crédito previstas para os códigos/linhas 124 a 164 do Registro L300, tendo o impugnante se valido do código 94 (reversão ou uso de provisões não dedutíveis) para registrar os valores das perdas em crédito, conforme se constata da leitura do TIAF de fls. 2/4 e da resposta ao TIAF de fls. 81/83. Conforme relato da fiscalização, intimado a justificar este seu procedimento o fiscalizado explicou “que não informou em ECF o valor das perdas, registro L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal nas contas relacionados à exclusão de PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS (contas de códigos 125 a 164), por entender que a melhor forma de informar as exclusões na ECF é através do saldo das contas patrimoniais”

Pois bem, este cenário encontrado na ECF original/retificada de nenhuma informação rastreável das perdas em crédito não se configurava como crível para uma instituição financeira, ainda mais do porte do impugnante, motivo pelo qual toda a estrutura estatal da fiscalização tributária teve que ser acionada para dirimir esta dúvida.

Não é demasiado dizer que os códigos/linhas previstos no leiaute do preenchimento da ECF (124 a 164) atendem, em boa medida, às numerosas hipóteses estabelecidas nos artigos 9º ao 12 da Lei 9430 para se considerar uma perda em operação de crédito dedutível e, portanto, tem a sua relevância para a fiscalização, não podendo ser desconsiderada pelo contribuinte, mesmo que este tenha uma justificativa razoável para proceder de forma diversa, e que esta forma diversa de declarar não tenha acarretado na supressão do pagamento dos tributos.

Por estas razões entendo que a falta de declaração das diversas hipóteses legais de perdas em operações de crédito nos pertinentes e específicos códigos/linhas 124 a 164 nos Registros M300 e M350 da ECF original ocasionou dificuldade para a administração tributária enxergar através da ECF como estava o comportamento do sujeito passivo em relação a esta importante matéria para as instituições financeiras, que são as perdas em suas operações de crédito, tendo o prejuízo da fiscalização se materializado no momento em que foram mobilizados os recursos humanos e materiais para a execução da ação fiscal no intuito de se verificar a ocorrência de alguma infração nesta área e, portanto, me parece que neste caso os erros/equívocos ou, como prefere chamar o impugnante, as divergências de entendimento, cometidos no preenchimento da ECF se enquadrariam no conceito de inexatidões, incorreções e omissões de que trata o art. 8º-A do DL 1598, legitimando a base de cálculo de R\$ 7.713.953.774,79 utilizada pela autoridade fiscal para a lavratura da multa.

Todavia me parece ser diferente a situação dos erros/equívocos apontados pela fiscalização em relação à informação da despesa indedutível de PCLD, também incluída como base de cálculo da multa.

Neste caso, pelo que consegui compreender do TVCF, a autoridade fiscal considerou que o valor correto de PCLD que deveria constar como despesa indedutível adicionada no código/linha 05 (Provisões ou perdas estimadas não dedutíveis) seria de R\$ 9.870.082.494,07, corroborado ao final pelo contribuinte, e simplesmente por isso efetuou o lançamento utilizando este valor como base de cálculo da multa. Ainda de acordo com o TVCF, a ECF original entregue relativamente ao ano-calendário de 2018 apontou a escrituração de R\$ 9.392.759.436,33 a título de despesa “*com a constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa (PCLD), de acordo com o registro L300 (Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal), na conta de código 3.1.8.1.8.30.30 PROVISÕES PARA OPERAÇÕES DE CRÉDITO*”, tendo sido adicionado, no código 5 – Provisões ou perdas estimadas não dedutíveis - dos registros M300 (demonstração do lucro real) e M350 (Demonstração da base de cálculo da CSLL), o montante de R\$ 52.136.693.848,00 (nele incluído o montante de R\$ 26.121.451.509,04 referente ao saldo da PCLD). Pela minha compreensão do que foi argumentado pela autoridade fiscal, o problema aqui teria sido a falta de citação do número das contas contábeis específicas relativas à PCLD nas diversas modalidades de crédito que compunham este valor adicionado.

Neste ponto, caso fosse considerado esse erro/equívoco na escrituração como uma inexatidão, incorreção ou omissão sujeita à multa de que trata o art. 8º-A do DL 1598, penso que seria mais adequado considerar a base de cálculo da multa no montante de R\$ 477.323.057,74, correspondente à diferença entre o valor da PCLD entendida pela fiscalização como correta (R\$ 9.870.082.494,07) e a PCLD informada na ECF original (R\$ 9.392.759.436,33). Este critério, a meu ver, atenderia a regra do inciso I, do parágrafo único do art. 312 da IN 1700, a seguir reproduzida:

Art. 312. O sujeito passivo que apresentar o Lalur de que trata o caput do art. 310 com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito à multa de 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.

Parágrafo único. A multa de que trata o caput:

I - terá como base de cálculo a diferença do valor inexato, incorreto ou omitido;

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

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

Mas, como veremos a seguir neste voto, entendo que esse erro/equívoco em discussão não se caracteriza como inexatidão, incorreção ou omissão apta a desencadear a cobrança da multa, mais se assemelhando a uma divergência de entendimento, como se referiu o impugnante.

Voltando ao TVCF, a própria fiscalização informa que no registro M500 da ECF (que controla o saldo das contas do e-Lalur e do e-Lacs na parte B) “*verificamos que o contribuinte possui saldo inicial na conta da parte B 900005 PDD no valor de*

R\$ 26.121.451.509,04 (devedor), lançamento a débito na mesma conta no valor de R\$ 28.817.580.228,32 (Adição) e lançamento a crédito na mesma conta no valor de R\$ 26.121.451.509,04 (exclusão), movimentação de R\$ 2.696.128.719,28; e subsequente saldo final em 31 de dezembro de 2018 no valor de R\$ 54.939.031.737”, ou seja, exatamente os valores adicionados e excluídos, respectivamente, nas linhas 05 (provisões ou perdas estimadas não dedutíveis-PDD) e 94 (reversão ou uso de provisões não dedutíveis-PDD).

(...)

Do ponto de vista tributário o fato é que se na apuração do lucro real do período base o contribuinte apenas adicionar o incremento da provisão ocorrida no período de apuração, como defende a autoridade fiscal, ou se, como fez o impugnante, optar por adicionar integralmente o saldo contábil (patrimonial) do final do período e excluir o saldo contábil (patrimonial) do período anterior, o efeito fiscal é o mesmo. Na Impugnação foram apresentados exemplos destas duas abordagens nos quais ficou evidenciado o atingimento do mesmo resultado fiscal. Qualquer das práticas relacionadas ao tema das provisões indedutíveis não pode ser considerada como contrária à legislação, de forma que entendo que a opção que foi adotada pelo sujeito passivo no preenchimento da sua ECF original não se enquadra no conceito de inexatidão, incorreção ou omissão de que trata o art. 8º-A do DL 1598, mas pode ser caracterizada como uma mera divergência na forma de apresentar as informações na ECF, a qual não pode, segundo o meu entendimento, provocar a infração suscetível da multa lançada.

Trata-se, a meu ver, de duas opções possíveis ao contribuinte que não prejudicam o trabalho da fiscalização, vez que os valores das provisões do período em curso (adicionadas) e do período anterior (excluídas) encontram-se tanto na parte “A” quanto na parte “B” do LALUR, que por sua vez estão escriturados na ECF, sendo, portanto, de fácil manuseio por parte da fiscalização para fins de verificação. Repito que este caso me parece ser distinto do abordado anteriormente (perdas em operações de crédito) pois naquele, em função da legislação especial de regência (artigos 9º ao 12 da Lei 9430), há orientação mais clara para que as perdas nos diversos tipos de modalidade de crédito e prazos sejam informadas em códigos/linhas específicos. O não atendimento destas orientações para o preenchimento das perdas em operações de crédito efetivamente dificultaram e prejudicaram o trabalho de programação e fiscalização, justificando, a meu ver, a imposição da multa.

A propósito, o antigo Parecer Normativo (PN) CST nº 347, de 8 de outubro de 1970 já orientava as repartições do órgão fazendário no sentido de que os contribuintes são livres para escolher a forma de escriturar as suas operações, desde que não contrariem os princípios de contabilidade geralmente aceitos e que não omitam fatos relevantes para a apuração do verdadeiro resultado tributável. A seguir reprodução da ementa e de trecho do PN:

(...)

Por estas razões entendo que a prestação de informações no LALUR e LACS dos saldos da conta de PCLD nos códigos/linhas 5 (adição da provisão em 31/12/2018) e 94 (exclusão da provisão adicionada em 31/12/2017) não se caracteriza como inexatidão, incorreção ou omissão de que trata o art. 8º-A do DL 1598 e, portanto, voto no sentido de exonerar a parte da multa lançada correspondente à base de cálculo da multa de R\$ 9.870.082.494,07.

Como se verifica, o acórdão recorrido adota como premissa a possibilidade de, na apuração do lucro real do período base, o contribuinte apenas adicionar o incremento da provisão ocorrida no período de apuração, como defende a autoridade fiscal, ou se, como fez o recorrente, optar por adicionar integralmente o saldo contábil (patrimonial) do final do período e excluir o saldo contábil (patrimonial) do período anterior, o efeito fiscal é o mesmo.

Contudo, a DRJ manteve o lançamento para ajustes relativos a PCLD, por entender “que a falta de declaração das diversas hipóteses legais de perdas em operações de crédito nos pertinentes e específicos códigos/linhas 124 a 164 nos Registros M300 e M350 da ECF original ocasionou dificuldade para a administração tributária enxergar através da ECF como estava o comportamento do sujeito passivo em relação a esta importante matéria para as instituições financeiras”.

A meu ver, contudo, ao assim proceder, a decisão recorrida acabou por **complementar o lançamento**, haja vista que **tal matéria não constou do lançamento original.**

Insista-se, segundo o lançamento originário, as adições e exclusões ao lucro líquido deveriam ser realizadas a partir das **contas de resultado**, o que significa, basicamente, que, no entendimento da Fiscalização, **(a)** para cada despesa indedutível relativa à constituição de provisões, deveria haver uma adição nesse mesmo valor, no LALUR e no LACS, e **(b)** para cada receita não tributável, relativa, por exemplo, à reversão de provisões, a se esperava uma exclusão de idêntico valor.

Portanto, admitida a possibilidade de realizar o controle diretamente em contas patrimoniais, como no caso concreto e com o que concordo, **não poderia a DRJ inovar em sua análise para impor novel situação fática que não constava no lançamento original.**

Por essa razão entendo que deva ser **dado provimento ao Recurso Voluntário.**

Pelos mesmos fundamentos acima aduzidos, entendo que deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício, no que tange à parcela decisória reconhecida em prol do recorrente na decisão recorrida, nos termos autorizados pelo §12 do art. 114 do RICARF:

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 II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Em outras palavras, no que tange à parcela provida da decisão recorrida, mantenho-a pelos seus próprios fundamentos.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso de ofício e nego-lhe provimento; conheço parcialmente do recurso de voluntário e dou-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz