



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.722275/2021-21
ACÓRDÃO	1301-007.728 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONCEBRA – CONCESSIONÁRIA DAS RODOVIAS CENTRAIS DO BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO EXPRESSA. INOCORRÊNCIA.

A decisão administrativa deve conter fundamentação adequada e suficiente para justificar a conclusão adotada, sendo imprescindível a apreciação dos argumentos que possam, em tese, modificar o entendimento firmado. O fato de o acórdão recorrido não ter se manifestado expressamente sobre todas as alegações apresentadas na impugnação não implica cerceamento do direito de defesa do contribuinte, mas apenas que tais alegações não foram suficientes para infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. DUPLICIDADE DA MULTA APLICADA SOBRE OS VALORES OMITIDOS NO LALUR E LACS. SUPERAÇÃO. MÉRITO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, nos termos do §3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

MULTA POR OMISSÕES NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF). BASE DE CÁLCULO. VALOR OMITIDO. LEGALIDADE.

A penalidade prevista no art. 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77 incide sobre o valor omitido, inexato ou incorreto, conforme expressa previsão legal, não se aplicando o §4 do referido dispositivo às infrações relacionadas a omissões, inexatidões ou incorreções na Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

MULTA POR OMISSÕES NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF). INCIDÊNCIA SOBRE VALORES OMITIDOS NO LALUR E LACS. IMPOSSIBILIDADE.

A multa prevista no art. 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77 aplica-se exclusivamente às omissões no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), não havendo previsão legal para sua incidência sobre omissões no Livro de Apuração da Contribuição Social (LACS).

MULTA POR OMISSÃO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD). ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL. ART. 12, INCISO II, DA LEI Nº 8.218/91, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 13.670/2018. IMPROCEDÊNCIA.

O art. 12 da Lei nº 8.218/91 teve seu escopo ampliado pela Lei nº 13.670/2018, para englobar a aplicação das multas aos casos de não apresentação ou de apresentação com incorreções ou omissões da ECD via SPED, nos termos do parágrafo único do referido dispositivo.

ERRO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA PREVISTA NO ART. 12, II, DA LEI Nº 8.218/91. INCLUSÃO INDEVIDA DE RECEITAS. IMPROCEDÊNCIA.

A base de cálculo da multa prevista no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91 deve considerar a substância econômica das receitas auferidas pela contribuinte nos contratos que firma, exigindo uma análise detalhada das concessões firmadas com o Poder Público e terceiros envolvidos na execução contratual. Não tendo a contribuinte apresentado documentação comprobatória capaz de afastar os critérios adotados pela fiscalização, prevalece a presunção de validade dos valores incluídos na base de cálculo da penalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, vencida a Relatora, Conselheira Eduarda Lacerda Kanieski, que acolhia a nulidade relativa à “omissão sobre o erro na determinação da base de cálculo da multa prevista no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91”. No mérito, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar a “multa prevista no artigo 8º-A, inciso II, do Decreto nº 1.598/77” relativa a valores omitidos no LACS. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo decorrente de Auto de Infração lavrado em face de CONCEBRA – CONCESSIONÁRIA DAS RODOVIAS CENTRAIS DO BRASIL S.A., ora Recorrente, em que foram aplicadas multas regulamentares no valor total de R\$ 16.586.602,35, sob o fundamento de que a contribuinte apresentou a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e Escrituração Contábil Digital (ECD), relativas ao ano-calendário de 2018, com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Conforme consta no Relatório Fiscal (*e-fls. 140/144*), a Recorrente foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 1, a apresentar documentos e retificar a ECF do ano-calendário de 2018, tendo em vista a ausência de preenchimento dos registros referentes à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), ao Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e ao Livro de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (LACS).

Em resposta à intimação, a Recorrente apresentou os documentos solicitados, incluindo o recibo de entrega da ECF retificadora (*e-fls. 82*), no qual foram incluídas as informações relativas ao DRE, LALUR e LACS, conforme atestado no Relatório Fiscal.

Na sequência, a fiscalização lavrou o Termo de Intimação Fiscal nº 5, apontando a incompatibilidade entre a ECD e a ECF do ano-calendário de 2018, sendo a Recorrente, então, intimada a apresentar a ECD com todos os lançamentos contábeis, de modo a possibilitar a identificação da efetiva movimentação financeira. A intimação foi cumprida em 16/04/2021, com a entrega do arquivo correspondente a ECD do ano-calendário de 2018 (e-fls. 120).

Após análise das informações constantes nas escriturações digitais, já retificadas, a fiscalização constatou o cometimento de duas infrações distintas, relativas ao descumprimento de obrigações acessórias:

- (i) **Apresentação da ECF com incorreções ou omissões, ensejando a aplicação da multa prevista no artigo 8º-A, inciso II do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação dada pela Lei nº 12.873/13. A multa foi reduzida a 50%, nos termos do § 3º, inciso II, do mesmo dispositivo.**

E-LALUR AC 2018			
	ECF ORIGINAL	ECF RETIFICADORA	DIFERENÇA E-LALUR
LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ	0,00	-97.859.958,23	97.859.958,23
ADIÇÕES	0,00	183.116.316,31	183.116.316,31
EXCLUSÕES	0,00	149.116.832,07	149.116.832,07
E-LACS AC 2018			
	ECF ORIGINAL	ECF RETIFICADORA	DIFERENÇA E-LACS
LUCRO ANTES DA CSLL	0,00	-97.859.958,23	97.859.958,23
ADIÇÕES	0,00	183.116.316,31	183.116.316,31
EXCLUSÕES	0,00	149.116.832,07	149.116.832,07
DIFERENÇA TOTAL (VALORES INEXATOS, OMISSOS E INCORRETOS)			860.186.213,22
MULTA 3%			25.805.586,40
REDUÇÃO 50%			12.902.793,20

- (ii) **Apresentação da ECD com omissão de diversos lançamentos referentes à movimentação bancária e contas de resultado, ensejando a aplicação da multa prevista no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91. A multa foi reduzida a 75%, nos termos do parágrafo único, inciso II, do referido artigo.**

CONTA – ECD AC 2018	RECEITA BRUTA	VALOR	MULTA – LIMITE 1%	REDUÇÃO A 75%
31101	RECEITAS DE PEDÁGIO	387.202.384,21		
31301	RECEITAS C/ CONSTRUÇÃO E INFRAESTRUTURA	102.742.425,42		
31201	RECEITAS EXTRAORDINÁRIAS	20.865,11		
34101	RECEITAS NA VENDA DE ATIVOS	388.879,79		
34102	OUTRAS RECEITAS	282.930,49		
33101	RECEITAS FINANCEIRAS	537.068,54		
	TOTAL	491.174.553,56	4.911.745,54	3.683.809,15

Não concordando com as penalidades aplicadas, a Recorrente apresentou impugnação, requerendo o reconhecimento da nulidade e/ou improcedência integral do lançamento, com base nas seguintes alegações:

- (i) **Erro na determinação da base de cálculo da multa prevista no artigo 8º-A, inciso II, do Decreto nº 1.598/77:** A Recorrente argumenta que a multa foi indevidamente calculada sobre os valores omitidos, quando deveria ser apurada com base no lucro líquido.
- (ii) **Erro na determinação da base de cálculo da multa prevista no artigo 8º-A, inciso II, do Decreto nº 1.598/77 (duplicidade de incidência):** Alega que a fiscalização aplicou a multa em duplicidade, considerando os mesmos valores omitidos tanto no LALUR quanto no LACS.
- (iii) **Erro no enquadramento legal da multa prevista no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91:** A Recorrente afirma que a penalidade prevista neste artigo é aplicável exclusivamente às pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para a escrituração de seus livros contábeis e fiscais, não sendo o caso da Recorrente, que apresenta a ECD via SPED, devendo ser aplicada a multa prevista no artigo 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória nº 2.158/01.
- (iv) **Erro no enquadramento legal da multa prevista no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91 (pressupostos de incidência):** Caso se entenda pela aplicação da multa, a Recorrente alega que a penalidade prevista no referido dispositivo é aplicável apenas quando há omissão, incorreção ou inexistência nos arquivos digitais apresentados pela pessoa física após a intimação da Receita Federal solicitando informações, o que não seria o caso da Recorrente.
- (v) **Erro na determinação da base de cálculo da multa prevista no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91:** Alega que a fiscalização incluiu indevidamente receitas que não configuram receita bruta, como receitas de construção, extraordinárias, financeiras e de venda de ativos, as quais possuem, em muitos casos, natureza meramente contábil, sem representar ingresso financeiro efetivo.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, mantendo integralmente o lançamento tributário, nos termos da ementa a seguir transcrita:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2018

MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS DIGITAIS. ECD E ECF.

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, conforme regulamentado pela RFB.

A entrega de ECD com omissão da movimentação financeira, enseja a aplicação da multa prevista no art. 12, II da Lei nº 8.218/91.

Aplica-se a multa estabelecida para apresentação de ECF com informações inexatas, incompletas ou omitidas, prevista no art. 8º - A do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

NULIDADE.

O Decreto nº 70.235/72, estabelece em seu art. 59, que os despachos e as decisões dessa natureza em âmbito federal somente serão nulos se lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual reitera os argumentos apresentados na impugnação, **inovando apenas ao alegar a nulidade do acórdão de primeira instância**, uma vez que este teria reproduzido os fundamentos do Auto de Infração, sem efetivamente enfrentar os argumentos de defesa.

Referente a multa aplicada com base no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, a Recorrente sustenta que o acórdão não se manifestou sobre o argumento de que a base de

cálculo da multa deveria ser calculada apenas sobre o valor do lucro líquido omitido no ano-calendário de 2018, e não sobre todos os valores omitidos no LALUR. Além disso, aponta a ausência de análise sobre a alegação de duplicidade no cálculo da multa, visto que os valores omitidos no LACS foram indevidamente considerados, seja por falta de previsão legal, seja por configurar aplicação de penalidade em duplicidade sobre a mesma infração.

Em relação à multa aplicada com base no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, a Recorrente alega que o acórdão recorrido incorreu em nulidade por omissão ao não analisar um ponto central de sua defesa, qual seja, a inaplicabilidade dessa penalidade à Escrituração Contábil Digital (ECD), uma vez que a ECD não se qualificaria como "arquivos digitais" mencionados no artigo 11.

Além disso, a Recorrente aponta que o acórdão foi omissivo quanto à alegação de erro na determinação da base de cálculo da multa prevista no artigo 12, inciso II, uma vez que o cálculo da fiscalização considerou indevidamente como "receita bruta" valores que não possuem essa natureza, tais como receitas de construção e infraestrutura, receitas extraordinárias, receitas decorrentes da venda de ativos, outras receitas e receitas financeiras.

Dessa forma, a Recorrente postula o reconhecimento da **nulidade do acórdão de primeira instância**, sob o fundamento de que a decisão, ao deixar de enfrentar os argumentos apresentados na impugnação, violou seu direito de defesa, conforme disposto no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72.

Subsidiariamente, requer o provimento integral do recurso voluntário para que seja reconhecida a improcedência dos lançamentos com o conseqüente cancelamento do crédito tributário exigido.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

| ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos objetivos e subjetivos de admissibilidade, tais como cabimento, tempestividade, interesse processual e legitimidade do sujeito passivo.

Portanto, conheço do presente recurso e passo à análise das alegações recursais.

| PRELIMINAR DE MÉRITO**I. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO**

Conforme relatado, a Recorrente alega nulidade do acórdão recorrido, com fulcro no art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, uma vez que a DRJ *“apenas reproduziu os fundamentos legais do Auto de Infração e valeu-se de argumentos genéricos”*, carecendo da necessária fundamentação sobre as alegações centrais de sua defesa.

Antes de proceder à análise das nulidades arguidas pela Recorrente, é essencial delimitar as hipóteses e premissas que configuram a nulidade de uma decisão administrativa, conforme previsto no ordenamento jurídico vigente.

A motivação das decisões administrativas é requisito essencial para sua validade, como disposto no art. 50, inciso I, da Lei nº 9.784/99, que exige a indicação clara dos fatos e fundamentos jurídicos nos atos administrativos que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - Neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

De modo similar, o art. 31 do Decreto nº 70.235/72 exige que a decisão administrativa aborde expressamente as razões de defesa apresentadas pelo contribuinte contra todas as exigências do lançamento tributário:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Esses dispositivos concretizam, no âmbito administrativo, os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, previstos no art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal. A ausência de fundamentação ou a insuficiência na motivação de uma decisão configura nulidade por cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) encampa o entendimento de que o julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações da defesa, desde que haja motivação suficiente para fundamentar a conclusão por ele adotada. A respeito desse entendimento, cite-se o trecho do Acórdão nº 1301-003.360, de relatoria do i. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

“(...)

Aduz a Recorrente que a decisão recorrida seria nula em razão de não ter analisado todos os argumentos contidos em sua impugnação.

Ocorre que a autoridade julgadora não é obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações da defesa, nem a todos os fundamentos nela indicados, ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Sobre esse tema, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, no AgRg no AREsp 462.735/MG, julgado em 18/11/2014, DJe 04/12/2014 assentou a seguinte conclusão:

De acordo com o entendimento jurisprudencial remansoso neste Superior Tribunal de Justiça, os julgadores não estão obrigados a responder todas as questões e teses deduzidas em juízo, sendo suficiente que exponham os fundamentos que embasam a decisão.

E mesmo com a vigência do Novo Código de Processo Civil - Lei nº 13.105/2015 -, tal entendimento não se alterou, assim decidindo o STJ:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016).

Desse modo, a Recorrente não pode esperar, tampouco exigir, que sejam abordados nos votos condutores dos acórdãos, cada uma das alegações articuladas na defesa, e sim que as questões e matérias em litígio sejam devidamente apreciadas, cumprindo-se a determinação do art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei 8.748 de 1993.

Assim sendo, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.”

(grifos e destaques nossos)

Embora não exista o dever de se manifestar sobre todas as alegações formuladas, o julgador deve enfrentar todos os argumentos do contribuinte que sejam, em tese, capazes de extinguir ou modificar o lançamento tributário.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

Ementa: NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. ARGUMENTOS ESSENCIAIS. **Embora não exista o dever de se manifestar sobre todas as alegações formuladas, o julgador deve se manifestar sobre os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada**, de acordo com os arts. 489, § 1º, IV do CPC e 31 do Decreto nº 70.235/1972. Havendo omissão a respeito de argumentos essenciais apresentados pelos sujeitos passivos, deve ser anulado o acórdão recorrido. (Acórdão nº 1301-007.420, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, proferido na sessão de julgamento de 14/08/2024, Conselheiro Relator Eduardo Monteiro Cardoso) (destacamos)

Com efeito, a ausência de análise de fundamento capaz de infirmar a tese adotada pelo julgador configura vício insanável de fundamentação, conforme decidido no Acórdão nº 1201-003.598, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, de relatoria do i. Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

Ementa: NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FUNDAMENTAÇÃO. INSUFICIÊNCIA. **A decisão de primeira instância deve referir-se, expressamente, a todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante que sejam capazes de, em tese, extinguir ou modificar o objeto dos lançamentos tributários.** A ausência dessa referência é vício de fundamentação que dá ensejo à anulação da decisão. (Acórdão nº 1201-003.598, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, proferido na sessão de julgamento de 13/02/2020, Conselheiro Relator Neudson Cavalcante Albuquerque) (destacamos)

A jurisprudência pátria também enfatiza a necessidade de fundamentação adequada. O Supremo Tribunal Federal entende que, embora seja admitida fundamentação sucinta, esta deve enfrentar as questões essenciais e controvertidas capazes de alterar o resultado do julgamento. Nesse sentido, destaca-se o entendimento consolidado no Tema 339 do STF, segundo o qual *"o art. 93, IX, da Constituição exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas."*

Entretanto, fundamentação sucinta não se confunde com ausência de fundamentação, quando não são enfrentados argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada, a decisão é nula, como reconhece o art. 489, §1º, inciso IV, do CPC.

Nesse sentido, a inexistência de fundamentação ou a omissão quanto a questões essenciais não apenas impede a revisão em sede recursal, mas também configura negativa de prestação jurisdicional ou administrativa. Portanto, para que uma decisão administrativa seja válida, é imprescindível que todos os fundamentos de defesa capazes de, em tese, alterar o resultado do julgamento sejam analisados de forma clara e fundamentada.

À luz dessas premissas, passa-se à análise das nulidades arguidas pela Recorrente.

a) Da omissão sobre o erro na determinação da base de cálculo da multa prevista pelo art. 8ºA, inciso II do Decreto-Lei nº 1.598/77

Valores omitidos x Lucro Líquido

Em sede de impugnação, a Recorrente defendeu que a multa aplicada com base no artigo 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, por omissões, inexatidões ou incorreções no LALUR/ECF, foi calculada sobre base de cálculo incorreta. Embora o referido dispositivo mencione o "valor omitido, inexato ou incorreto", a Recorrente alega que a base de cálculo de ambas as multas previstas no artigo (incisos I e II) deve ser o lucro líquido, conforme interpretação sistemática da legislação e da Exposição de Motivos da MP nº 627/14 (convertida na Lei nº 12.973/14).

Além disso, aponta que, no ano-calendário de 2018, registrou lucro líquido negativo, o que exigiria a aplicação do **§4º do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77**, que determina a utilização do lucro líquido do período anterior na ausência de lucro líquido no período correspondente à escrituração. Alega que o procedimento adotado viola o princípio da capacidade contributiva, pois penaliza a ausência de riqueza tributável.

Para verificar a alegada nulidade, transcreve-se o trecho do voto em que a DRJ se manifestou sobre a improcedência das alegações da Recorrente:

"(...)

14. De qualquer modo, também não se verifica situação que se enquadre como sendo um vício de ordem material com base em equívoco no apontamento do fundamento legal correspondente à matéria infringida ou erro sobre base de cálculo incorreta. Em verdade, a defesa não se atenta para a circunstância de que a legislação previu multas regulamentares diferentes para fatos geradores que não se confundem e não se repetem (não há duplicidade no contexto) e na vigência da Lei ao tempo da ocorrência da infração.

15. Quanto ao mérito, propriamente dito, a multa regulamentar aplicada em função de a contribuinte ter apresentado, após início de procedimento de

*fiscalização, **Escrituração Contábil Fiscal (ECF)** retificadora com o objetivo de acrescentar valores de adições e exclusões ao cálculo do Lucro Real que, até então, encontravam-se com preenchimento **zerado**, tomou como fundamento legal o art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação dada pela Lei nº 12.973/2014:*

(...)

16. Os art. 6º e 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 que tratam do lucro real, dispõem que o contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, o livro de apuração do lucro real, no qual serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício. Os ajustes correspondem as adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

17. Acrescenta-se ainda a circunstância que IN RFB nº 1422/2013, que assim determinava:

(...)

18. E, considerando que a impugnante apresentou a ECF retificadora dentro do prazo concedido pela fiscalização, para acertamento das omissões verificadas durante o procedimento fiscal, houve redução do montante ao patamar de 50% do total das omissões apuradas, conforme se depreende da tabela de cálculo da multa, extraída do Relatório Fiscal:

(...)

*19. Ao passo que, a argumentação trazida pela impugnante é desprovida de conteúdo válido, eis que, **o valor da multa aplicada seguiu estritamente a legislação pertinente ao caso e baseou-se na própria ECF retificadora apresentada pela defesa durante o procedimento fiscal.**" (g.n.)*

No caso, embora a DRJ não tenha rebatido, uma a uma, as questões levantadas pela Recorrente, motivou seu entendimento nos itens 14 a 18 do acórdão para concluir que os argumentos trazidos na impugnação são desprovidos de conteúdo válido.

O fato de o acórdão recorrido não ter se manifestado expressamente sobre todas as alegações apresentadas na impugnação não implica cerceamento do direito de defesa do

contribuinte, mas apenas que tais alegações não foram suficientes para infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

À luz da legislação aplicável ao caso, a qual foi citada no trecho do acórdão, entendeu ser correta a aplicação da multa sobre os valores omitidos na ECF retificadora, ainda que a Recorrente tenha registrado lucro líquido negativo, de modo que a tese laborada em impugnação não constitui argumento suficiente para infirmar a conclusão adotada na decisão de piso.

Desta feita, não vislumbro a presença da nulidade alegada pela Recorrente, de modo que a correção ou não da decisão de primeira instância será analisada adiante, no mérito.

Duplicidade: multa calculada sobre valores omissos no LALUR e LACS

Subsidiariamente, a Recorrente sustenta que a fiscalização cometeu novo equívoco na determinação da base de cálculo da multa ao **utilizar os mesmos valores omitidos no LALUR para aplicação da penalidade referente às omissões no LACS**. Argumenta que inexistente previsão legal ou infralegal para a incidência de multa por omissões no Livro de Apuração da Contribuição Social (LACS), sendo a penalidade, conforme os artigos 8º e 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77 e o artigo 1º, §3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.422/13, aplicável exclusivamente às omissões no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

A Recorrente também alega que os valores omitidos no LALUR e no LACS, embora registrados em fichas distintas, são idênticos, o que configuraria a cobrança em duplicidade da mesma multa prevista no artigo 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

De fato, o acórdão recorrido é completamente omissivo a respeito das alegações da Recorrente sobre a duplicidade da multa, limitando-se a afirmar que “*não há duplicidade no contexto*”, sem detalhar os motivos de fato ou de direito que sustentariam esse entendimento. Senão vejamos o trecho do acórdão em que a DRJ trata a questão:

“(…)

14. De qualquer modo, também não se verifica situação que se enquadre como sendo um vício de ordem material com base em equívoco no apontamento do fundamento legal correspondente à matéria infringida ou erro sobre base de cálculo incorreta. Em verdade, a defesa não se atenta para a circunstância de que a legislação previu multas regulamentares diferentes para fatos geradores que não se confundem e não se repetem **(não há duplicidade no contexto)** e na vigência da Lei ao tempo da ocorrência da infração.”

A ausência de análise detalhada e fundamentada sobre a aplicação de multa relativa aos valores omitidos no LACS e à possível duplicidade na cobrança configura nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa da Recorrente, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72.

Não obstante a existência de nulidade, deixo de decretá-la, à luz do disposto no §3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe:

"Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta."

Dessa forma, considerando que a análise do mérito pode ser realizada de maneira favorável ao sujeito passivo, não há razão para determinar a anulação do acórdão recorrido, evitando-se a repetição desnecessária do ato ou a exigência de complementação da fundamentação pela instância anterior.

b) Da omissão sobre a inaplicabilidade da multa prevista pelo artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91

A Recorrente sustenta que a penalidade prevista no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91 seria aplicável exclusivamente às pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para escrituração de seus livros contábeis e fiscais, não sendo

o caso da Recorrente, que transmite a ECD via SPED, sujeitando-se à multa prevista no art. 57, inciso III, alínea "a", da Medida Provisória nº 2.158/01.

Subsidiariamente, argumenta que a multa prevista no **art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91** seria cabível apenas nos casos em que o contribuinte omitisse ou prestasse incorretamente informações **após intimação da Receita Federal**, o que não ocorreu no presente caso.

A seguir transcrevo o trecho do acórdão que versa sobre tal alegação:

(...)

22. No caso em análise, de acordo com o RF, em virtude da ECD — Escrita Contábil Digital ano-calendário 2018 não estar em consonância com a ECF — Escrita Contábil Fiscal retificadora ano-calendário 2018, com a omissão de inúmeros lançamentos, em 2510212021, o contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação Fiscal nº 5, a apresentar a ECD — Escrituração Contábil Fiscal ano-calendário 2018, de acordo com a ECF — Escrita Contábil Fiscal retificadora ano-calendário 2018, com todos os lançamentos contábeis, para constar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

23. E, diante da inobservância do art. 11, da Lei nº 8.218/91, qual seja, a empresa não manter e não elaborar os arquivos digitais, fatos que não foram constatados no procedimento fiscal, ocorreu a infração prevista no Art. 12, inciso II.

24. No caso, conforme descrito pela fiscalização, RF, diante da apresentação da ECD — ESCRITA CONTABIL DIGITAL ano calendário 2018 com omissão de inúmeros lançamentos tanto na questão da movimentação bancária como nos lançamentos das contas de resultado, ocorreu a infração prevista no Art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, inobservância do art. 11, qual seja, se a empresa não mantivesse e não elaborasse os arquivos digitais, fatos que não foram constatados no procedimento fiscal. abaixo reproduzido:

(...)

26. Veja que as multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218/91 é pela inobservância do art. 11, porém o legislador não restringiu à situação de a empresa não manter e não elaborar os arquivos digitais. As multas são aplicáveis, também, quando os arquivos digitais forem entregues com omissões ou incorreções. Não fosse assim,

o inciso II do citado art. 12, não teria aplicação, pois prevê multa para quem omitir ou prestar incorretamente as informações referentes aos registros e arquivos digitais.

27. Portanto, equivocado o entendimento esposado pelo impugnante em sua defesa, pois a multa é cabível, quando a empresa entregar a ECD, no prazo legal, mas não atender às regulamentações e previsões da legislação tributária.”

Embora a decisão de piso não tenha enfrentado, um a um, os argumentos trazidos pela Recorrente em sua impugnação, o julgador motivou o entendimento de que a multa prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/91 seria aplicável ao caso concreto, nos tópicos 22 a 27 do acórdão, de modo que a tese laborada pela Recorrente não foi capaz de infirmar a conclusão adotada.

Registre-se que o fato de o acórdão recorrido não ter se manifestado expressamente sobre todas as alegações apresentadas na impugnação não implica cerceamento do direito de defesa do contribuinte, mas apenas que tais alegações não foram suficientes para infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Portanto, não reconheço a nulidade suscitada pela Recorrente neste ponto.

c) Da omissão sobre o erro na determinação da base de cálculo da multa prevista no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.212/91

A Recorrente alega ainda que a fiscalização incluiu indevidamente receitas que não configuram receita bruta, nos termos dos artigos 12 e 187 do Decreto-Lei nº 1.598/77, como receitas de construção, extraordinárias, financeiras e de venda de ativos, as quais possuem natureza meramente contábil, sem representar ingresso financeiro efetivo.

Adicionalmente, argumenta que, no caso específico das receitas com construção e infraestrutura, estas possuem natureza meramente contábil, sem representar ingresso financeiro efetivo, conforme disposto no item 14 da ICPC 01 e no item 43 da OCPC 05.

O acórdão de piso, no entanto, limitou-se a afirmar que "a multa foi aplicada sobre o valor da receita bruta", sem rebater as alegações de que os valores incluídos na base de cálculo não se enquadram no conceito de receita bruta. Senão vejamos o trecho do acórdão que versa sobre a questão:

"(...) 25. A multa aplicada limitou-se a 1% sobre o valor da Receita Bruta (receita declarada adicionada da receita omitida – R\$ 491.174.553,56), para o ano-calendário de 2018, período a que se referia a escrituração, no montante de R\$ 4.911.754,54, conforme se vê da tabela abaixo:

CONTA – ECD AC 2018	RECEITA BRUTA	VALOR	MULTA – LIMITE 1%	REDUÇÃO A 75%
31101	RECEITAS DE PEDÁGIO	387.202.384,21		
31301	RECEITAS C/ CONSTRUÇÃO E INFRAESTRURA	102.742.425,42		
31201	RECEITAS EXTRAORDINÁRIAS	20.865,11		
34101	RECEITAS NA VENDA DE ATIVOS	388.879,79		
34102	OUTRAS RECEITAS	282.930,49		
33101	RECEITAS FINANCEIRAS	537.068,54		
	TOTAL	491.174.553,56	4.911.745,54	3.683.809,15

A ausência de análise de ponto essencial e controvertido, que pode influir diretamente na validade da autuação, configura omissão e compromete a validade da decisão administrativa.

A meu ver, tal omissão viola o art. 31 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 50 da Lei nº 9.784/99, além de configurar cerceamento do direito de defesa da Recorrente, razão pela qual reconheço a nulidade da decisão.

II. CONCLUSÃO

Diante do exposto, reconheço a nulidade do acórdão recorrido, e determino o retorno dos autos à DRJ para proferir nova decisão, adequadamente fundamentada, em relação ao argumento de que as receitas de construção, extraordinárias, financeiras e de venda de ativos se enquadram no conceito de receita bruta, nos termos dos artigos 12 e 187 do Decreto-Lei nº 1.598/77, considerando o disposto na INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 01 (R1) - CONTRATOS DE CONCESSÃO e na ORIENTAÇÃO OCPC 05 - CONTRATOS DE CONCESSÃO.

| DO MÉRITO

I. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 8º-A, INCISO II, DO DECRETO Nº 1.598/77Valores omitidos x Lucro Líquido

No mérito, a Recorrente pede pelo provimento do Recurso Voluntário, para anular a multa aplicada por omissões na ECF, alegando que a base de cálculo da multa por omissões, inexatidões ou incorreções no LALUR/ECF foi incorretamente calculada com base no "valor omitido, inexato ou incorreto". Segundo a Recorrente, a base de cálculo deveria ser o lucro líquido, conforme interpretação sistemática da legislação e da exposição de motivos da Medida Provisória nº 627/14, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/14.

Argumenta, ainda, que no ano-calendário de 2018 apresentou lucro líquido negativo, sendo aplicável o §4º do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, segundo o qual *“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.”*

Por fim, defende que a penalidade imposta fere o princípio da capacidade contributiva, ao tributar uma situação em que não há riqueza tributável.

Em que pese as alegações da Recorrente, razão não lhe assiste.

O art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14, estabelece:

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. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

A norma é clara ao estabelecer que a base de cálculo da multa é o valor omitido, inexato ou incorreto, e não o lucro líquido do período, conforme sugerido pela Recorrente. Essa interpretação é corroborada pela Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, que detalha os critérios para aplicação das penalidades, especialmente nos arts. 311 e art. 312. Veja-se:

Art. 311. **O sujeito passivo que deixar de apresentar ou que apresentar em atraso o Lalur** de que trata o caput do art. 310 nos prazos fixados pela RFB fica sujeito à multa equivalente a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes da incidência do IRPJ e da CSLL, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento).

§ 1º A multa de que trata o caput será limitada em:

(...)

§ 2º A multa de que trata o caput será reduzida:

(...)

§ 3º **Quando não houver lucro líquido antes da incidência do IRPJ e da CSLL**, no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizado o lucro líquido antes da incidência do IRPJ e da CSLL do último período de apuração informado, atualizado pela taxa referencial do Selic até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração.

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

Tal dispositivo complementa os termos do art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013, com redação conferida pela IN RFB nº 1.574, de 2015, que assim dispunha:

Art. 6º A não apresentação da ECF pelos contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica pela sistemática do Lucro Real, nos prazos

fixados no art. 3º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1574, de 24 de julho de 2015)

§ 1º Na aplicação da multa de que trata o caput, 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 último lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social 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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1574, de 24 de julho de 2015)

Assim, a legislação vigente é clara ao determinar que a base de cálculo da multa é valor efetivamente omitido, inexato ou incorreto, de modo que o §4º do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77 aplica-se exclusivamente às hipóteses em que não há lucro líquido e a base de cálculo depende dessa grandeza, como no inciso I do mesmo artigo.

No entanto, no caso do inciso II, a base de cálculo é distinta, pois visa penalizar infrações relacionadas à omissão ou inexatidão de informações na escrituração, independentemente do lucro líquido apurado. A distinção reflete a escolha deliberada do legislador em estabelecer penalidades adequadas a cada tipo de infração.

É relevante destacar que, além de sua função de quantificar o ato ilícito que a norma objetiva sancionar, a base de cálculo exerce papel essencial na definição da espécie tributária que se coloca diante do intérprete. Como o núcleo da hipótese de incidência é algo quantificável, a base de cálculo deve remeter diretamente àquele critério, permitindo a determinação do *quantum* devido. A vinculação lógica entre a base de cálculo e o critério material assegura a coerência normativa e evita desvios na aplicação da norma tributária.

Nesse sentido, são pertinentes as lições de Paulo de Barros Carvalho a respeito das funções da base de cálculo:

“Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade de comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.

Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma. (...)

Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação tipo que está sendo avaliada.

(Curso de Direito Tributário, 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, fls.400/404)

No caso em análise, há plena adequação entre a base de cálculo — valor omitido, inexato ou incorreto — e o critério material — apresentar o LALUR com informações omissas, inexatas ou incorretas. Essa conformidade reforça a legitimidade da norma aplicada e a improcedência das alegações da Recorrente.

Com efeito, o colegiado desta c. 1ª Turma já se manifestou em casos similares, validando a utilização do valor omitido, inexato ou incorreto como base de cálculo da multa prevista no art. 8ª-A, inciso II do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14:

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2017

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.

(Acórdão nº 1301-006.967, sessão de julgamento 11/06/2024, Conselheiro Relator Iágaro Jung Martins)

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2014, 2015

ECF. APRESENTAÇÃO COM INCORREÇÕES OU OMISSÕES. **A apresentação da ECF pelos contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica pela sistemática do Lucro Real com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, da multa no percentual de 3% do valor omitido, inexacto ou incorreto**, nos termos do artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PREJUÍZO AO ERÁRIO PÚBLICO. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Ademais, sendo as obrigações acessórias instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, o prejuízo decorrente de seu descumprimento está presumido pelo legislador.

(Acórdão nº 1401-004.272, sessão de julgamento 11/03/2020, Conselheiro Relator Eduardo Monteiro Cardoso)

(grifos e destaques nossos)

No tocante a alegação de que a multa aplicada sobre o valor omitido viola o princípio da capacidade contributiva, não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei, incidindo a Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto, eis que correta a aplicação da multa sobre os valores omitidos na ECF, conforme expressa previsão do art. 8º-A, inciso II do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Duplicidade: multa calculada sobre valores omissos no LALUR e LACS

A Recorrente argumenta, de forma subsidiária, que inexistente previsão legal ou infralegal para a incidência de multa sobre omissões no Livro de Apuração da Contribuição Social (LACS), sendo a penalidade prevista no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77 aplicável exclusivamente às omissões no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Assiste razão à Recorrente.

Conforme se observa no auto de infração, a autoridade administrativa incluiu na base de cálculo da multa prevista no art. 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, valores omitidos pela Recorrente tanto no LALUR quanto no LACS, resultando em duplicidade. Veja-se:

E-LALUR AC 2018			
	ECF ORIGINAL	ECF RETIFICADORA	DIFERENÇA E-LALUR
LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ	0,00	-97.859.958,23	97.859.958,23
ADIÇÕES	0,00	183.116.316,31	183.116.316,31
EXCLUSÕES	0,00	149.116.832,07	149.116.832,07
E-LACS AC 2018			
	ECF ORIGINAL	ECF RETIFICADORA	DIFERENÇA E-LACS
LUCRO ANTES DA CSLL	0,00	-97.859.958,23	97.859.958,23
ADIÇÕES	0,00	183.116.316,31	183.116.316,31
EXCLUSÕES	0,00	149.116.832,07	149.116.832,07
DIFERENÇA TOTAL (VALORES INEXATOS, OMISSOS E INCORRETOS)			860.186.213,22
MULTA 3%			25.805.586,40
REDUÇÃO 50%			12.902.793,20

Todavia, a penalidade estabelecida no referido dispositivo é aplicável apenas às omissões no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77, que se refere exclusivamente ao LALUR. Veja-se:

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:

- a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;
- b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1º);
- b) será transcrita a demonstração do lucro real e a apuração do Imposto sobre a Renda; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (...)

Dessa forma, a aplicação da multa às omissões no LACS é incompatível com a previsão do art. 8º-A, uma vez que esse dispositivo não estende a penalidade ao referido livro.

Essa interpretação é corroborada pelo voto condutor do Acórdão nº 1301-007.321, proferido pelo ilustre Conselheiro Relator Iágaro Jung Martins, que enfrentou questão semelhante:

“(…)

21. Mais importante, a multa a que se refere o art. 8-A do DL nº 1.598, de 1977, aplica-se exclusivamente ao sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do DL nº 1.598, de 1977, ou apresentá-lo com inexatidões, incorreções ou omissões. 22. O inciso I do art. 8º do DL nº 1.598, de 1977, refere-se exclusivamente ao Lalur:

(…)

23. Em resumo, correta a identificação dos fatos que ensejaram a incorreção constante no e-Lalur, adequadamente descritos no TVF, e correta a fundamentação legal constante no Auto de Infração.

24. Todavia, há um **equivoco na quantificação da multa ao considerar também sua aplicação para fins de erro de preenchimento do demonstrativo, denominado Livro de Apuração da Contribuição Social (Lacs), pois não há previsão de incidência da multa prevista no art. 8-A para esse demonstrativo**, em que pese sua relevância para a Administração Tributária.

25. A tipicidade da incidência tributária é cerrada, o mesmo se aplica às sanções. No caso, o art. 8-A do DL nº 1.598, de 1977, prevê a incidência da multa exclusivamente para o sujeito passivo que deixar de **apresentar o e-Lalur, ou apresentá-lo com inexatidões, incorreções ou omissões.**

26. Assim, assiste razão à Recorrente de que houve uma duplicidade de incidência da multa isolada, que deve ser mantida apenas em relação as inexatidões constantes no e-Lalur, que montam em R\$ 14.848.991,63, com base no art. 8-A do DL nº 1.598, de 1977.”

Acrescente-se que o art. 50, §2º da Lei nº 12.973/2014 estendeu a aplicação da multa do inciso II do art. 8º-A à CSLL, exceto nos casos de registros idênticos, determinando que esses sejam considerados uma única vez:

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49.

(…)

§ 2º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no inciso II do caput do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, **exceto nos casos de registros**

idênticos para fins de ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que deverão ser considerados uma única vez.

Analisando os documentos constantes dos autos (arquivos não-pagináveis, *e-fls. 132*), verifica-se que os valores omitidos pela Recorrente na ECF original, retificada posteriormente, referem-se a registros idênticos de Lucro Líquido antes do IRPJ e da CSLL, Adições e Exclusões, constantes da Parte A do LALUR e do LACS. Nessa hipótese, devem ser considerados uma única vez, conforme determina a legislação.

Portanto, o recurso voluntário deve ser parcialmente provido para reduzir a multa isolada aplicada sobre os valores omitidos no e-LACS.

II. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 12, INCISO II, DA LEI Nº 8.218/91

A Recorrente alega que a multa prevista no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91 foi aplicada indevidamente, uma vez que tal penalidade seria direcionada exclusivamente às pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para a escrituração de seus livros contábeis e fiscais, não sendo o seu caso, que apresenta a ECD via SPED.

Segundo a Recorrente, a obrigação prevista no art. 11 da Lei nº 8.218/1991, que fundamenta a aplicação da multa do art. 12, seria restrita à **manutenção e apresentação de “arquivos digitais” em meio físico, quando solicitados pela Receita Federal**. Em contrapartida, a ECD deve ser transmitida anualmente ao SPED, conforme o art. 7º e §3º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014¹, e o art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.774/2017². Tal obrigatoriedade (de transmissão anual da ECD ao SPED) torna sem efeito o

¹ Decreto-Lei nº 1.598/1977 - Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

(...)

§ 6º A escrituração prevista neste artigo deverá ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

² Instrução Normativa RFB nº 1.774/2017 - Art. 5º A ECD deve ser transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refere a escrituração

dever prescrito no *caput* do art. 11 da Lei nº 8.218/1991 e, portanto, desnecessária a solicitação formal para apresentar arquivos e registros por parte da Receita Federal, o que afastaria a aplicação do art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91 às eventuais omissões ou inexatidões na escrituração.

Sustenta, ainda, que o Anexo Único do ADE COFIS nº 15/2001 reforça essa distinção, ao prever que contribuintes obrigados à transmissão da ECD ao SPED estão dispensados da entrega dos “arquivos digitais” mencionados no art. 11 da Lei nº 8.218/91. Dessa forma, conclui que não descumpriu as obrigações impostas pelo referido dispositivo, tornando inaplicável a penalidade prevista no art. 12, inciso II.

Subsidiariamente, a Recorrente defende que, mesmo que se admitisse a aplicação do art. 11 da Lei nº 8.218/91 à ECD, a multa do art. 12, inciso II, não poderia incidir sobre omissões ou inexatidões contidas nos arquivos apresentados. Tal penalidade seria aplicável apenas nos casos em que a pessoa jurídica “omite ou presta incorretamente informações referentes aos registros e respectivos arquivos” quando especificamente solicitadas pela Receita Federal, hipótese que não se confunde com a descrita no auto de infração, que se limita à apresentação da ECD com omissões, atraindo a incidência do art. 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Nesse sentido, menciona precedente jurisprudencial deste e. CARF³, no qual se reconheceu que a multa prevista no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91 não se aplica às omissões ou inexatidões na ECD, mas apenas à omissão de informações fornecidas em resposta a uma solicitação específica da Receita Federal. Aponta, ademais, que a penalidade aplicável para tais omissões seria aquela estabelecida no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, destinada ao descumprimento de obrigações acessórias com incorreções ou omissões.

³ ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Ano-calendário: 2008 MULTA REGULAMENTAR. INAPLICABILIDADE Os Contribuintes obrigados à apresentação de Escrituração Contábil Digital não ficam sujeitos à multa regulamentar estatuída no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-34/2001 e reedições. (Acórdão nº 1401-004.142, sessão de julgamento 20/01/2020, Conselheiro Relator Luiz Augusto de Souza Gonçalves)

Por fim, conclui que o auto de infração apresenta grave vício material, decorrente do incorreto enquadramento legal da penalidade aplicada, o que enseja sua anulação. Requer, assim, o reconhecimento da improcedência do auto de infração, com a consequente exclusão da penalidade imposta.

Para a análise das alegações, faz-se necessário examinar o alcance dos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, em paralelo com o art. 57 da MP nº 2.158/2001, considerando a evolução legislativa sobre o tema e a regulamentação aplicável à época do fato gerador.

1991 a 2018: A evolução legislativa das multas por descumprimento de obrigações acessórias

A redação original do art. 11 da Lei nº 8.218/1991 estabelecia obrigação às pessoas jurídicas que utilizassem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos fiscais, de manter à disposição da Receita Federal os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

Com a edição da MP nº 2.158/2001, o art. 11 da Lei nº 8.218/1991 teve sua redação alterada, preservando a essência da obrigação originalmente estabelecida, que impõe às pessoas jurídicas a manutenção, à disposição da Secretaria da Receita Federal, de arquivos digitais e sistemas utilizados para registrar negócios, atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos fiscais, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

A medida provisória também acrescentou novos parágrafos ao artigo, permitindo à Receita Federal ajustar prazos conforme o porte das empresas (§ 1º), dispensando as empresas optantes pelo Simples Nacional dessa obrigação (§ 2º) e atribuindo à Receita Federal a competência para regulamentar a forma e o prazo de apresentação dos arquivos, inclusive delegando essa tarefa a autoridade designada (§§ 3º e 4º). Veja-se o quadro comparativo abaixo:

Art. 11 da Lei nº 8.218/1991 (Redação Original)	Art. 11 da Lei nº 8.218/1991 (Redação dada pelo art. 72 da MP nº 2.158/2001)
Art. 11 - As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado em relação ao período-base imediatamente anterior, possuem patrimônio	Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou

líquido superior a Cr\$ 250.000.000,00, e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas, a partir do período base de 1991, a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição do Departamento da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos.	financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.
§ 1º - O valor referido neste artigo será reajustado, anualmente, com base no coeficiente de atualização das demonstrações financeiras a que se refere a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.	§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.
§ 2º - O Departamento da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Lei nº 8.383, de 30/12/1991)	§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996 .
	§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.
	§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal." (NR)

Essa obrigação foi regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 86/2001, que determina que as pessoas jurídicas devem manter, à disposição da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. Contudo, a apresentação desses arquivos somente é exigida quando houver intimação formal por parte dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, devendo ser cumprida no prazo de vinte dias, e na forma

estabelecida em Ato Declaratório Executivo⁴. Confira-se o teor dos artigos 1º, 2º e 3º da referida norma:

Art. 1o As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

(...)

Art. 2o As pessoas jurídicas especificadas no art. 1o, **quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas** contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

Art. 3o Incumbe ao Coordenador-Geral de Fiscalização, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE), **estabelecer a forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata o art. 2o.**

§ 1o Os arquivos digitais referentes a períodos anteriores a 1o de janeiro de 2002 poderão, por opção da pessoa jurídica, ser apresentados na forma estabelecida no caput.

§ 2o A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser recebidos em forma diferente da estabelecida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

§ 3o Fica a critério da pessoa jurídica a opção pela forma de armazenamento das informações.

O descumprimento da obrigação prevista no art. 11 da Lei nº 8.218/1991 enseja a aplicação das penalidades do art. 12 da referida lei. A redação original do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 estabelecia multas atreladas ao descumprimento da obrigação prevista no art. 11. Com a edição da MP nº 2.158/2001, a redação do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 sofreu alterações, especialmente nos valores das multas previstas nos incisos II e III. Apesar das mudanças, as

⁴ O Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 2001, estabelece a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata Instrução Normativa SRF No 86, de 22 de outubro de 2001.

penalidades permaneceram vinculadas ao descumprimento das obrigações descritas no art. 11 da mesma lei.

Art. 12 da Lei nº 8.218/1991 (Redação Original)	Art. 12 da Lei nº 8.218/1991 (Redação dada pelo art. 72 da MP nº 2.158/2001)
Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:	Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:
I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;	I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;
II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas;	II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, <i>limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período;</i>
III - multa equivalente a Cr\$ 30.000,00, por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, aos que não cumprirem o prazo estabelecido pela Departamento da Receita Federal ou diretamente pela Auditor-Fiscal, para apresentação dos arquivos e sistemas.	III - <i>multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa,</i> aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.
Parágrafo único. O prazo de apresentação de que trata o inciso III deste artigo será de, no mínimo, vinte dias, que poderá ser prorrogado por igual período pela autoridade solicitante, em despacho fundamentado, atendendo a requerimento circunstanciado e por escrito da pessoa jurídica.	Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas.

Conjugando as disposições legislativas acima mencionadas, verifica-se que a aplicação das multas previstas no art. 12 está condicionada ao cumprimento cumulativo das seguintes situações:

1. A pessoa jurídica deve utilizar sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos fiscais;
2. Deve haver intimação do Auditor-Fiscal da Receita Federal para apresentação dos arquivos digitais e sistemas, conforme forma e prazo previamente estabelecidos;
3. A pessoa jurídica deve incorrer em uma das seguintes condutas:
 - a) Não atender à forma estabelecida para apresentação dos registros e arquivos, conforme o Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15/2001;
 - b) Omitir ou prestar incorretamente as informações solicitadas pela Receita Federal;
 - c) Apresentar os arquivos e sistemas fora do prazo fixado pela fiscalização.

Nesse cenário, entendo que as penalidades previstas no art. 12 da Lei nº 8.218/1991 são aplicáveis apenas quando há descumprimento das obrigações descritas no art. 11. Assim, tais penalidades não abrangem situações de atraso na transmissão de escrituração digital via SPED ou a sua apresentação com omissões, desde que a obrigação de manter os arquivos digitais à disposição da Receita Federal tenha sido atendida pela transmissão da ECD ao SPED.

Em contrapartida, caberia cogitar a aplicação das multas do art. 12 às pessoas jurídicas que, mesmo obrigadas à apresentação da ECD via SPED, sejam intimadas a prestar esclarecimentos ou apresentar documentos complementares sobre informações contidas na escrituração transmitida e deixem de atender à intimação ou o façam com inexistências ou omissões, não sendo o caso da Recorrente.

Paralelamente às alterações promovidas nos arts. 11 e 12 da Lei n 8.218/1991, a MP nº 2.158/2001 introduziu o art. 57, que trouxe penalidades genéricas para o descumprimento de obrigações acessórias relacionadas às declarações fiscais previstas no art. 16 da Lei nº 9.779/1999. Confira-se a redação original do art. 57:

Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;

II - cinco 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. (Grifo nosso)

Com a instituição da Escrituração Contábil Digital (ECD) por meio da Instrução Normativa RFB nº 787/2007, buscou-se promover maior controle fiscal e transparência nas informações contábeis das pessoas jurídicas, integrando as obrigações acessórias ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Inicialmente, a IN RFB nº 787/2007, em seu art. 10, previa a aplicação de multa de R\$ 5.000,00 por mês-calendário nos casos de não apresentação da ECD dentro dos prazos fixados, inexistindo, à época, previsão normativa específica para penalidades em situações de apresentação com incorreções ou omissões. Essa lacuna normativa atraía a incidência do art. 57 da MP nº 2.158/2001 que, por sua natureza genérica, era utilizado para penalizar o descumprimento de obrigações acessórias na ausência de norma específica.

Entretanto, o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 foi substancialmente modificado pela Lei nº 12.766/2012, passando a tratar especificamente da não apresentação, ou da apresentação com incorreções ou omissões, de “declarações, demonstrativos ou escriturações digitais”.

Em 2013, a redação do art. 57 da MP nº 2.158/2001 foi novamente alterada, desta vez pela Lei nº 12.873/2013, reestabelecendo seu caráter genérico e ampliando o escopo das penalidades, conforme se vê no quadro comparativo abaixo:

Art. 57 da MP nº 2.158/2001 (Redação dada pela Lei 12.766/2012)	Art. 57 da MP nº 2.158/2001 (Redação dada pela Lei 12.873/2013)
Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados <u>declaração, demonstrativo ou escrituração digital</u> exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para	Art. 57. <u>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</u> será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos

<p>apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)</p>	<p>estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)</p>
<p>I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)</p> <p>a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)</p> <p>b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)</p>	<p>I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)</p> <p>a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)</p> <p>b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)</p> <p>c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)</p>
<p>II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)</p>	<p>II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)</p>
<p>III - <u>por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas:</u> 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00(cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)</p>	<p>III - <u>por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:</u> (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)</p> <p>a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei</p>

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

Ainda na vigência do art. 57 da MP nº 2.158/2001, com redação dada pela Lei nº 12.766/2012, sobreveio a publicação da IN RFB nº 1.352/2013, que alterou o art. 10 da IN RFB nº 787/2007, prevendo a aplicação de multas nos casos de não apresentação da ECD no prazo legal ou apresentação com omissões e incorreções, nos seguintes termos:

Art. 10. A não apresentação da ECD nos prazos fixados no art. 5º, **ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35**, de 24 de agosto de 2001.

(grifos e destaques nossos)

A alteração do art. 57 pela Lei nº 12.873/2013 restabeleceu o caráter genérico da penalidade, mas manteve aplicável a multa para as obrigações acessórias apresentadas com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Nesse cenário, a Instrução Normativa RFB nº 1.420/2013, publicada em 14 de dezembro de 2013 e, portanto, após a entrada em vigor da Lei nº 12.873/2013, revogou a IN RFB nº 787/2007, mas manteve a aplicação das multas previstas no art. 57 da MP nº 2.158/2001 para os casos de não apresentação, ou apresentação da ECD com incorreções ou omissões. Veja-se:

Art. 10. A não apresentação da ECD nos prazos fixados no art. 5º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Posteriormente, a IN RFB nº 1.774/2017, que revogou a IN RFB nº 1.420/2013, consolidou a regulamentação da aplicação das penalidades nos casos de não apresentação ou apresentação da ECD com erros, omissões ou incorreções. O art. 11 dessa norma dispunha expressamente:

Art. 11. Aplicam-se as multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, à pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º ou que apresentá-la com incorreções ou omissões, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais.

Esse cenário se manteve até a alteração do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, pela Lei nº 13.670/2018.

2018: A alteração do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, pela Lei nº 13.670/2018

A partir de 2018, a Receita Federal passou a sustentar a aplicação das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218/1991, com a redação dada pela Lei nº 13.670/2018, nos casos de não apresentação ou de apresentação com incorreções ou omissões da ECD via SPED.

A redação do art. 12, após as alterações promovidas pela Lei nº 13.670/2018, passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo

estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

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:** (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

(grifos e destaques nossos)

Observe-se que o parágrafo único do art. 12 prevê expressamente a redução das multas para as pessoas jurídicas **que utilizam o SPED**, como é o caso da Recorrente. Essa previsão reforça que o legislador buscou adequar o dispositivo legal à atual sistemática de apresentação da escrituração fiscal e contábil por meio do SPED, conforme destacado na Exposição de Motivos nº 00107/2017, do Projeto de Lei nº 8.456/2017, que resultou na edição da Lei nº 13.670/2018:

8.. . As alterações propostas para o art. 12 da Lei nº 218, de 29 de agosto de 1991, que trata da sanção pelo descumprimento da obrigação de apresentar arquivos em meio digital e respectivos sistemas de processamento de dados, objetivam adequar tal dispositivo à atual sistemática de apresentação eletrônica de escrituração contábil e fiscal mediante o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

9. Tendo em vista que a escrituração pode referir-se a períodos inferiores a um ano-calendário, os três incisos do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, são alterados a fim de que seja observada a proporcionalidade necessária, em atendimento ao princípio da razoabilidade, visto que no SPED as escriturações fiscais podem envolver períodos inferiores a um ano-calendário.

10. Propõe-se também a alteração do parágrafo único do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, a fim de estimular o cumprimento das obrigações do SPED por pessoas jurídicas que tenham descumprido o prazo original, mediante redução de 50% (cinquenta por cento) e 25% (vinte e cinco por cento) da multa, caso essas obrigações sejam cumpridas antes da intimação expedida pela autoridade fiscal ou no prazo da intimação, respectivamente. A alteração do dispositivo interessa à Administração Tributária e ao contribuinte, já que diferencia a sanção aplicável ao contribuinte que corrige o seu comportamento daquele que efetivamente não cumpre com os deveres instrumentais perante o Fisco.

(grifos e destaques nossos)

Nessa linha de raciocínio, a Lei nº 13.670/2018 foi editada com o propósito de harmonizar o regime sancionatório do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 à obrigatoriedade de apresentação da ECD via SPED.

Acrescente-se, ainda, que a Instrução Normativa RFB nº 1.856, de 14 de dezembro de 2018, regulamentou a aplicação das multas do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, para os casos de apresentação extemporânea da ECD, ou apresentação com incorreções ou omissões, alterando a redação do art. 11 da IN RFB nº 1.774/2017, vigente à época do fato gerador da multa ora debatida. Veja-se o teor do dispositivo:

Art. 11. Aplicam-se à pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º **ou que apresentá-la com incorreções ou omissões as multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991**, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais.

(grifos e destaques nossos)

A meu ver, embora a Lei nº 13.670/2018 tenha ampliado o escopo do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, para englobar a aplicação das multas aos casos de não apresentação ou de apresentação da ECD com incorreções ou omissões, as penalidades permanecem vinculadas à obrigação prevista no art. 11 da mesma lei. Este artigo, desde 2001, exige a manutenção de "arquivos digitais" e "sistemas" à disposição da Receita Federal, bem como sua apresentação formal quando solicitada, o que não se equipara à escrituração de livros e documentos fiscais.

Entretanto, não se pode ignorar a intenção do legislador de ajustar o regime sancionatório às novas exigências impostas pelo SPED, mediante a redação introduzida pela Lei nº 13.670/2018. Assim, é legítima a aplicação das multas do art. 12 nos casos de não apresentação ou de apresentação da ECD com incorreções ou omissões, especialmente considerando a expressa previsão no art. 11 da IN RFB nº 1.774/2017, alterado pela IN RFB nº 1.856/2018.

Dessa forma, considerando que, tanto na data prevista para a entrega da ECD relativa ao ano-calendário 2018 (31/05/2019), quanto na data do lançamento fiscal (16/06/2021), já estava em vigor a regulamentação que previa a aplicação das multas do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, mantenho a penalidade aplicada.

III. ERRO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA PREVISTA NO ART. 12, II DA LEI Nº 8.218/1991

Por fim, a Recorrente alega que a fiscalização incluiu indevidamente receitas que não configuram receita bruta, na base de cálculo da multa prevista no art. 12, inciso II da Lei nº 8.218/1991.

Entre os valores que compuseram a base de cálculo da multa, as receitas com construção e infraestrutura, receitas extraordinárias, receitas oriundas da venda de ativos, outras receitas operacionais e receitas financeiras não se incluem no conceito de receita bruta previsto no art. 12, inciso II da Lei nº 8.218/1991, segundo a Recorrente, considerando sua atividade principal de concessionária de rodovias, pontes, túneis e serviços relacionados.

Em caráter subsidiário, a Recorrente alega que, no mínimo, as receitas de construção e infraestrutura não poderiam ser incluídas, pois possuem natureza meramente contábil, conforme o Item 14 da ICPC 01 e o Item 43 da OCPC 05, não representando efetivo ingresso financeiro.

Razão não lhe assiste.

A composição da base de cálculo da multa prevista no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/1991 deve considerar a natureza das receitas auferidas pela Recorrente no âmbito dos contratos de concessão que firma, distinguindo-se aquelas que efetivamente se enquadram no conceito de receita bruta daquelas que possuem natureza acessória ou extraordinária. Para essa análise, é fundamental verificar a forma como essas receitas são geradas e reconhecidas no contexto da concessão, à luz das normas contábeis aplicáveis.

A concessão não se resume a um simples contrato administrativo, pois envolve uma estrutura mais complexa, com relações jurídicas múltiplas e um modelo econômico baseado na exploração do serviço pelo concessionário. Dessa forma, esses contratos não possuem uma natureza fixa que determine, de maneira uniforme e pré-definida, a forma como devem ser contabilizados. O método de reconhecimento contábil das receitas geradas pela concessão deve

levar em conta a essência econômica da relação jurídica estabelecida entre a concessionária, o Poder Público e os terceiros envolvidos na execução do contrato.

Nesse contexto, a ICPC 01 – Contratos de Concessão estabelece diretrizes para a contabilização das receitas decorrentes de concessões de serviços públicos a entidades privadas, sendo aplicável quando o concedente exerce controle sobre os serviços prestados, regula seus preços e mantém uma participação residual na infraestrutura ao final da concessão. Além disso, a norma prevê que a contabilização deve abranger tanto a infraestrutura construída ou adquirida pelo concessionário para cumprimento do contrato quanto aquela já existente e repassada pelo concedente.

Para verificar o efetivo enquadramento da Recorrente à ICPC 01, seria necessário examinar detalhadamente os contratos firmados com o Poder Público e os terceiros contratados para a execução das obrigações contratuais. Essa análise permitiria constatar se as receitas de construção e infraestrutura devem ser reconhecidas como receita bruta, conforme determinado pelo Item 14 da ICPC 01, que dispõe que "o concessionário deve contabilizar receitas e custos relativos a serviços de construção ou de melhoria de acordo com o CPC 47". Da mesma forma, a OCPC 05 – Contratos de Concessão orienta que a receita de construção deve ser reconhecida pelo valor justo, independentemente da terceirização da execução da obra, e que a margem de lucro do concessionário pode ser reduzida, mas não descaracteriza a receita operacional.

Assim, conforme expressamente reconhecido na Nota Informativa 2 da ICPC 01, a contabilização das receitas de concessão deve observar a essência dos direitos e obrigações firmados em cada contrato específico, obedecendo às diretrizes contábeis pertinentes. A definição da base de cálculo da multa deve considerar a substância econômica das receitas auferidas pela Recorrente, o que demanda uma análise aprofundada dos contratos firmados junto ao Poder Público e a terceiros envolvidos na execução do contrato de concessão. A inclusão ou exclusão de determinados valores na base de cálculo da multa depende da verificação dos vínculos contratuais estabelecidos e da forma como as receitas foram geradas e reconhecidas no contexto da concessão.

Entretanto, a Recorrente não apresentou qualquer documentação comprobatória que possibilitasse essa análise no âmbito do presente processo administrativo. A ausência de contratos, regulamentos específicos da concessão ou outros documentos hábeis impossibilita a

verificação da efetiva natureza das receitas questionadas. Dessa forma, sem os elementos necessários para avaliar o correto enquadramento das receitas na base de cálculo da multa, deve prevalecer a presunção de validade dos critérios adotados pela fiscalização, nos termos do art. 37 da Lei nº 9.784/1999, que rege o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

| CONCLUSÃO

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar a multa prevista no art. 8º-A, inciso II do Decreto-lei nº 1.598/77, relativa aos valores omitidos no E-LACS.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, redator designado

1. Apesar do bem fundamentado voto da Ilma. Relatora, a maioria da C. Turma Ordinária divergiu especificamente acerca da nulidade do acórdão recorrido por suposta ausência de enfrentamento da questão relativa à inclusão, na base de cálculo da multa prevista no art. 12, II, da Lei nº 8.218/1991, de valores que não seriam receita. Passo, a seguir, a sintetizar a posição vencedora.

2. A Recorrente alegou que a autuação incluiu valores que não representariam receita bruta, nos termos dos art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977, citando a existência de ingressos meramente contábeis. A DRJ rejeitou a alegação, da seguinte forma:

“(…) 25. A multa aplicada limitou-se a 1% sobre o valor da Receita Bruta (receita declarada adicionada da receita omitida – R\$ 491.174.553,56), para o ano-calendário de 2018, período a que se referia a escrituração, no montante de R\$ 4.911.754,54, conforme se vê da tabela abaixo:

CONTA – ECD AC 2018	RECEITA BRUTA	VALOR	MULTA – LIMITE 1%	REDUÇÃO A 75%
31101	RECEITAS DE PEDÁGIO	387.202.384,21		
31301	RECEITAS C/ CONSTRUÇÃO E INFRAESTRURA	102.742.425,42		
31201	RECEITAS EXTRAORDINÁRIAS	20.865,11		
34101	RECEITAS NA VENDA DE ATIVOS	388.879,79		
34102	OUTRAS RECEITAS	282.930,49		
33101	RECEITAS FINANCEIRAS	537.068,54		
	TOTAL	491.174.553,56	4.911.745,54	3.683.809,15

3. Como já me manifestei noutra oportunidade⁵ não é possível confundir fundamentação sucinta com ausência de fundamentação, como vem manifestando reiteradamente o E. STJ (AgInt no AREsp nº 1.941.722/RJ, Rel. Min. Paulo Sérgio Domingues, DJ 08/04/2024). Igualmente, o E. STJ possui jurisprudência pacífica no sentido de que o sistema processual brasileiro adota o sistema do livre consentimento motivado, sendo uma consequência deste fato a desnecessidade de o órgão julgador se manifestar sobre todos os argumentos apresentados pelas partes. Porém, a mesma jurisprudência, com fundamento no art. 489, § 1º, inc. IV, do CPC vem entendendo pela necessidade de enfrentar os argumentos que são capazes, ainda que em tese, de infirmar a conclusão adotada. Ou seja, há questões controvertidas *essenciais e imprescindíveis*, cuja omissão a respeito enseja a nulidade da decisão proferida. Veja-se:

“IV. “É verdade que, nos termos da jurisprudência do STJ, 'é admitido ao Tribunal de origem, no julgamento da apelação, utilizar, como razões de decidir, os fundamentos delineados na sentença (fundamentação per relationem), medida que [por si só] não implica negativa de prestação jurisdicional' (AgInt no AREsp 1779343/DF, Terceira Turma, DJe 15/04/2021; AgInt no AREsp 855.179/SP, Quarta Turma, DJe 05/06/2019). Entretanto, restará configurada a negativa de prestação jurisdicional, se o órgão julgador 'não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador' (art. 489, I, do CPC/2015)” (REsp 1.908.213/RS, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, DJe de 20/5/2021).” (AgInt no REsp n. 2.017.578/MA, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 3/10/2022, DJe de 7/10/2022.)

4. Nesse sentido, entendo que art. 489, § 1º, do CPC deve ser interpretado e aplicado em conjunto com o art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual a decisão deve se referir expressamente “às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências”. Vale destacar precedentes do Carf nesse sentido:

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FUNDAMENTAÇÃO. INSUFICIÊNCIA. A decisão de primeira instância deve referir-se, expressamente, a todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante que sejam capazes de, em tese, extinguir ou modificar o objeto dos lançamentos tributários. A ausência dessa referência é

⁵ Acórdão nº 1301-006.966, Rel. Cons. Eduardo Monteiro Cardoso, Sessão de 11/06/2024.

vício de fundamentação que dá ensejo à anulação da decisão. (Acórdão nº 1201-003.598, Rel. Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, Sessão de 13/02/2020)

DECISÃO RECORRIDA. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. NULIDADE. Os argumentos capazes de, em tese, infirmar parte da decisão recorrida, devem ser enfrentados pelo órgão de julgamento. (Acórdão nº 2402-006.898, Rel. Cons. João Victor Ribeiro Aldinucci, Sessão de 17/01/2019)

5. Ocorre que, para a alegação ser capaz de, por si só, modificar a conclusão do acórdão recorrido, ela deve estar devidamente instruída com os documentos que demonstram a sua procedência. Neste caso, deveria a Recorrente ter comprovado efetivamente a natureza dos valores utilizados pela Fiscalização como base para a exigência da penalidade, o que não foi feito.

6. Ou seja, a DRJ analisou a questão com a profundidade necessária para resolver o ponto controvertido a partir dos elementos que estavam à sua disposição: a conta contábil correspondente da ECD. Caberia à Recorrente se desincumbir do seu ônus probatório de demonstrar que os valores lançados possuem natureza distinta. Uma vez que estes elementos não foram trazidos aos autos, não poderia a DRJ avançar além do que efetivamente analisou, razão pela qual não há que se falar em nulidade.

7. Diante do exposto, entendo que não é o caso de nulidade.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso