



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.722370/2023-44
ACÓRDÃO	1301-008.397 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA HIDRO ELETRICA DO SAO FRANCISCO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 29/09/2020, 31/12/2020

MULTA ADMINISTRATIVA POR AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO NA PARTE B DO LALUR

O contribuinte, no tocante a valores de receitas financeiras postergados para períodos futuros a serem adicionados na Parte A do LALUR e do LACs, deve efetuar os devidos registros de controle na Parte B dos mesmos livros fiscais, estando sujeito à aplicação de multa administrativa em razão do descumprimento do previsto na legislação de regência, quando deixar de fazê-lo, tratando-se de penalidade de aplicação de natureza objetiva.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E NÃO CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais atua no controle estrito da legalidade do ato administrativo, não detendo competência para afastar a aplicação de norma tributária vigente sob a alegação de inconstitucionalidade material (ofensa ao não confisco, à razoabilidade e à proporcionalidade), nos exatos termos da Súmula CARF nº 2.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Gustavo de Oliveira Machado (substituto[a] integral), Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 108-047.919, proferido pela 4ª TURMA/DRJ08 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Relatório

1 DA AUTUAÇÃO.

1.1 DOS AUTOS DE INFRAÇÃO (FLS. 1032/1045).

Os autos de infração e os respectivos créditos tributários constantes dos autos são os seguintes:

Auto de Infração			
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA			
LAVRATURA			
Unidade	Número do Procedimento Fiscal		
DRF - RIO DE JANEIRO II	0710900.2023.00130		
Local de Lavratura	Data	Hora	
Rio de Janeiro / RJ	14/09/2023	12:51	
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	CNPJ		
COMPANHIA HIDRO ELETRICA DO SAO FRANCISCO	33.541.368/0001-16		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
RUA DELMIRO GOUVEIA	333	EDIF ANDRE	
Bairro	Cidade/UF	FALCAO	CEP
SAN MARTIN	RECIFE/PE		50761901
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO	Cód. Receita Duf	Valor	
	2917	99.055,30	
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2023)		Valor	
		27.685,95	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	
		74.291,47	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	
		201.032,72	
Valor por Extensão			
DUZENTOS E UM MIL, TRINTA E DOIS REAIS E SETENTA E DOIS CENTAVOS			

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA			
Unidade	DRF - RIO DE JANEIRO II		Número do Procedimento Fiscal
			0710900.2023.00130
Local de Lavratura	Rio de Janeiro / RJ		Data Hora
			14/09/2023 12:52
SUEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	COMPANHIA HIDRO ELETRICA DO SAO FRANCISCO		CNPJ
			33.541.368/0001-16
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
RUA DELMIRO GOUVEIA	333	EDIF FALCAO	ANDRE
Bairro	Cidade/UF	CEP	
SAN MARTIN	RECIFE/PE	50761901	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Duf		Valor
	2973		35.659,90
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2023)			Valor
			9.966,94
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor
			26.744,92
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor
			72.371,76
Valor por Extensão			
SETENTA E DOIS MIL, TREZENTOS E SETENTA E UM REAIS E SETENTA E SEIS CENTAVOS			

Auto de Infração
OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB

LAVRATURA			
Unidade		Número do Procedimento Fiscal	
DRF - RIO DE JANEIRO II		0710900.2023.00130	
Local de Lavratura		Data	Hora
Rio de Janeiro / RJ		14/09/2023	12:52
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial		CNPJ	
COMPANHIA HIDRO ELETRICA DO SAO FRANCISCO		33.541.368/0001-16	
Logradouro		Número	Telefone
RUA DELMIRO GOUVEIA		333	EDIF FALCAO ANDRE
Bairro	Cidade/UF	CEP	
SAN MARTIN	RECIFE/PE	50761901	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
MULTA REGULAMENTAR (Passível de Redução)		Cód. Receita Duf	Valor
		3624	59.861.106,08
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor
Valor por Extenso			59.861.106,08
CINQUENTA E NOVE MILHÕES, OITOCENTOS E SESSENTA E UM MIL, CENTO E SEIS REAIS E OITO CENTAVOS			

E, as infrações e os respectivos enquadramentos legais os abaixo elencados:

IRPJ

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	396.221,22	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2019:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, §§ 2º e 3º, 26, 64, caput, 67, caput e parágrafo único, 68 e 69 da Lei nº 12.973/2014.
Arts. 258 e 261 do RIR/18

CSLL

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	396.221,22	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2019:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB**LUCRO REAL****INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS**

O sujeito passivo apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incorretas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Multa
29/09/2020	30.634.356,08
31/12/2020	29.226.750,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 29/09/2020 e 31/12/2020:

Art. 16 da Lei nº 9.779/99. Art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14.

1.2 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (FLS. 1008/1031).

A fiscalização constatou duas infrações: (i) Multa Regulamentar - Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com Informações Inexatas, Incorretas ou Omitidas; (ii) Exclusões Indevidas.

Com relação ao item (ii) a empresa considerou a autuação correta e afirma ter efetuado o recolhimento (doc. 03).

No tocante ao item (i), a autoridade fiscal verificou o seguinte:

e. Verificações Empreendidas - Incorreções na ECF**e.1. Contexto da Ação Fiscal relativos a Incorreções na ECF – Receitas Diferidas**

15. No ano de 2016, com fundamento no §2º do art. 15 da Lei 12.783/2013, e na Portaria nº 120/2016 do Ministério de Minas e Energia, a fiscalizada redimensionou seus ativos relacionados à Rede Básica do Sistema Existente – RBSE de transmissão de energia elétrica. Tal procedimento foi destacado em Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras da fiscalizada, constantes da ECF ano-calendário 2016, conforme fragmentos transcritos a seguir:

NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016 E DE 2015 (valores expressos em milhares de reais, exceto os mencionados em contrário)

1 - INFORMAÇÕES GERAIS (...)

Com a Medida Provisória nº 579, de 11 de setembro de 2012, convertida na Lei nº 12.783/2013, as concessões das usinas hidrelétricas, linhas de transmissão e subestações que tinham seus prazos vencendo no ano de 2015, foram prorrogadas por um prazo de 30 anos a partir de janeiro/2013, mediante novas condições estabelecidas nos Termos Aditivos aos respectivos Contratos de Concessão com o Poder Concedente, conforme nota 2.3. (...)

Com a edição da Medida Provisória nº 579, de 11 de setembro de 2012, convertida na Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013, parte dessas usinas, objeto do contrato de concessão nº 006/2004 e parte das instalações de transmissão, a seguir, objeto do contrato de concessão nº 061/2001, foram prorrogadas a partir dos aditivos a esses contratos, assinados em 05 de dezembro de 2012, em novas condições, conforme nota 2.3. (...)

Em 20/04/2016, o Ministério de Minas e Energia, por meio da Portaria nº 120/2016, determinou que os valores homologados pela ANEEL relativos aos ativos previstos no artigo 15, § 2º, da Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013 (denominados Rede Básica Sistemas Existentes – RBSE), passem a compor a Base de Remuneração Regulatória das concessionárias de transmissão de energia elétrica a partir do processo tarifário de 2017. A portaria também estabelece que o custo de capital incorrido pelas empresas possa ser incluído nos referidos valores. (...)

Em 03/08/2016, a Diretoria da Aneel homologou, mediante o Despacho 2.076/2016, o Relatório de Fiscalização- RF nº 0084/2016, da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira-SFF, que apresentou o seu posicionamento acerca dos valores que passam a compor a base de remuneração regulatória prevista no artigo 15, parágrafo 2º, da Lei 12.783/2016, a que a Chesf tem direito, fixando-o em R\$ 5.092,4 milhões, data-base de 31/12/2012. (grifo nosso)

16. Abaixo, transcrição dos §§ 2º e 3º do art. 15 da Lei 12.783/2013:

Art. 15. A tarifa ou receita de que trata esta Lei deverá considerar, quando houver, a parcela dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados, não depreciados ou não indenizados pelo poder concedente, e será revisada periodicamente na forma do contrato de concessão ou termo aditivo.

§ 1º O cálculo do valor dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou não depreciados, para a finalidade de que trata o caput ou para fins de indenização, utilizará como base a metodologia de valor novo de reposição, conforme critérios estabelecidos em regulamento do poder concedente.

§ 2º Fica o poder concedente autorizado a pagar, na forma de regulamento, para as concessionárias que optarem pela prorrogação prevista nesta Lei, nas concessões de transmissão de energia elétrica alcançadas pelo § 5º do art. 17 da Lei nº 9.074, de 1995, o valor relativo aos ativos considerados não

depreciados existentes em 31 de maio de 2000, registrados pela concessionária e reconhecidos pela Aneel.

§ 3º O valor de que trata o § 2º será atualizado até a data de seu efetivo pagamento à concessionária pelo prazo de 30 (trinta) anos, conforme regulamento.

17. A seguir, reprodução do caput do art. 1º da Portaria nº 120/2016:

Art. 1º Determinar que os valores homologados pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL relativos aos ativos previstos no art. 15, § 2º, da Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013, passem a compor a Base de Remuneração Regulatória das concessionárias de transmissão de energia elétrica e que o custo de capital seja adicionado às respectivas Receitas Anuais Permitidas.

18. Vale esclarecer o conceito de Receita Anual Permitida mencionada no art. 1º da Portaria nº 120/2016. Conforme Contrato de Concessão de Serviço Público de Transmissão de Energia Elétrica nº 61/2001, entre a UNIÃO, representada pela ANEEL, e a fiscalizada CHESF, Receita Anual Permitida – RAP é a receita autorizada pela ANEEL, mediante Resolução, pela disponibilização das instalações do Sistema de Transmissão.

19. Como consequência da aplicação dos aludidos dispositivos, no Resultado da fiscalizada de 2016 foi reconhecida receita operacional no importe de R\$ 9.377.718 mil, diferida para tributação futura à medida dos recebimentos da RAP (Receita Anual Permitida) adicional decorrente da nova mensuração do Ativo. Abaixo, quadro demonstrativo com a receita reconhecida.

Transmissão	
Rede básica - RBSE - Saldo histórico	1.187.029
Atualização VNR	3.905.355
Valor Homologado pela ANEEL	5.092.384
Atualização IPCA e Remuneração	5.472.363
Valor total do ativo Financeiro atualizado	10.564.747
Efeito Resultado	
Receita operacional	9.377.718
Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos	(3.188.424)
Efeito líquido	6.189.294

20. Procedimentos semelhantes foram adotados nos anos seguintes, sempre diferindo a tributação referente às receitas provenientes das atualizações do ativo RBSE, para tributação futura quando dos recebimentos da RAP.

21. No ano calendário 2019, a fiscalizada reconheceu receitas relativas ao ativo RBSE (Rede Básica do Sistema Existente de transmissão de energia elétrica), no total de R\$ 1.276.310.442,63, como contrapartidas da atualização monetária do ativo (R\$ 791.278.369,08) e do ganho líquido pelo ajuste ao valor justo (R\$ 485.032.073,55). Assim como em anos anteriores, tais receitas foram diferidas para oferecimento à tributação nos anos subsequentes, à medida em que Receita Anual Permitida – RAP definida pela ANEEL fosse sendo recebida. As receitas foram classificadas como Receita Financeira de atualização e Receita Financeira decorrente da avaliação ao valor justo do Ativo RBSE. Conforme informação constante da ECF, foram efetuados os seguintes registros:

Transmissão	
Rede básica - RBSE - Saldo histórico	1.187.029
Atualização VNR	3.905.355
Valor Homologado pela ANEEL	5.092.384
Atualização IPCA e Remuneração	5.472.363
Valor total do ativo Financeiro atualizado	10.564.747
Efeito Resultado	
Receita operacional	9.377.718
Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos	(3.188.424)
Efeito líquido	6.189.294

21. Procedimentos semelhantes foram adotados nos anos seguintes, sempre diferindo a tributação referente às receitas provenientes das atualizações do ativo RBSE, para tributação futura quando dos recebimentos da RAP.

22. No ano calendário 2019, a fiscalizada reconheceu receitas relativas ao ativo RBSE (Rede Básica do Sistema Existente de transmissão de energia elétrica), no total de R\$ 1.276.310.442,63, como contrapartidas da atualização monetária do ativo (R\$ 791.278.369,08) e do ganho líquido pelo ajuste ao valor justo (R\$ 485.032.073,55). Assim como em anos anteriores, tais receitas foram diferidas para oferecimento à tributação nos anos subsequentes, à medida em que Receita Anual Permitida – RAP definida pela ANEEL fosse sendo recebida. As receitas foram classificadas como Receita Financeira de atualização e Receita Financeira decorrente da avaliação ao valor justo do Ativo RBSE. Conforme informação constante da ECF, foram efetuados os seguintes registros:

Data e hora da entrega da ECF - L300	Ano - L300	Código da Conta Referencial - L300	Conta Contábil Mapeada - K356	Nome da Conta Contábil Mapeada - J050	Valor da Conta Contábil Mapeada - K356
29/09/2020 14:07:24	2019	3.01.01.01.01.04	3110900002	Receita Financeira - RBSE atualizacao	725.932.621,77
29/09/2020 14:07:24	2019	3.01.01.01.01.04	3110900003	Receita Financeira - RBSE (KE) atualizacao	65.345.747,31
				TOTAL	791.278.369,08

Data e hora da entrega da ECF - L300	Ano - L300	Código da Conta Referencial - L300	Conta Contábil Mapeada - K356	Nome da Conta Contábil Mapeada - J050	Valor da Conta Contábil Mapeada - K356
29/09/2020 14:07:24	2019	3.01.01.05.01.05	3490080004	Receita Financeira - RBSE FV - Incontroverso AVP	657.245.656,80
29/09/2020 14:07:24	2019	3.01.01.05.01.05	3490080005	Receita Financeira - RBSE FV - Controverso AVP	593.766.380,00
29/09/2020 14:07:24	2019	3.01.01.09.01.08	4490250005	Despesa Financeira - RBSE FV - Incontroverso AVP	-765.979.963,25
29/09/2020 14:07:24	2019	3.01.01.09.01.08	4490250006	Despesa Financeira - RBSE FV - Controverso Ke AVP	0,00
				TOTAL	485.032.073,55

23. Quanto à Receita Financeira de atualização do ativo, a fiscalizada efetuou a exclusão no valor R\$ 791.278.369,08, mas deixou de promover a sua transferência para a Parte B do LALUR/LACS. A incorreção foi reconhecida pela própria fiscalizada na resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01/2023, item 3 (d), cujo teor do que foi solicitado segue transcrito:

3) (...) (d) Informar os valores excluídos da Demonstração do Lucro Real e da Demonstração da Base de Cálculo da CSLL e creditados na Parte B do e-LALUR e do e-LACS, desde 2016 até 2020, para fins de diferimento das receitas sujeitas à tributação do IRPJ e da CSLL decorrentes de atualizações dos aludidos ativos.

24. Na ocasião, a fiscalizada esclareceu que o valor R\$ 791.278.369,08 foi lançado no item 167.01 da ECF e informou a necessidade de retificar a ECF para ajustar o saldo de controle na Parte B, nos seguintes termos: “Lançado no item 167.01 da ECF indevidamente, necessitando de retificação para o item 157

da ECF” ... “Necessita retificar ECF 2020 de maneira a ajustar o saldo de controle na parte B, no montante de R\$ 791.278.369,08 (ECF 2019 acima demonstrado)”

25. Em relação à Receita Financeira decorrente da avaliação ao valor justo do Ativo RBSE, foi excluído da Parte A do LALUR/LACS o ganho líquido com a avaliação no valor R\$ 485.032.073,55, mediante os seguintes registros: exclusão de R\$ 1.251.012.036,80, no item 137 dos registros M300 e M350 da ECF, e adição de R\$ 765.979.963,25, no item 64.05. Contudo, na Parte B, lançou apenas o débito vinculado à adição da Parte A no valor de R\$ 765.979.963,25. Ou seja, deixou de creditar na Parte B, o valor de R\$ 1.251.012.036,80, de modo que a diferença de R\$ 485.032.073,55 ficasse registrado a crédito, para adição/tributação futura, configurando incorreção na ECF.

e.2. Contexto da Ação Fiscal relativos a Incorreções na ECF – Nova Mensuração de Ativos

26. Em 2020 a fiscalizada promoveu a reclassificação de seus ativos de transmissão, inclusive o ativo RBSE (Rede Básica do Sistema Existente de transmissão de energia elétrica), em conformidade com o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/nº 04 de 01/12/2020, noticiando tal fato em Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras do ano-calendário 2020, de modo que seu ativo RBSE, antes classificado como ativo financeiro e avaliado pelo valor justo, passou a ser classificado como ativo de contrato. A aplicação retroativa da mudança de critério, nos moldes prescritos pelo Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/nº 04, com a decorrente remensuração dos ativos conforme divulgado no relatório das Demonstrações Financeiras do ano-calendário 2020, resultou na alteração do resultado de exercícios anteriores.

27. Abaixo, transcrição de fragmentos das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras da fiscaliza:

(...)

29. De acordo com as Demonstrações Financeiras de 2020, em relação aos anos anteriores a 2019 (2018 e antes), como resultado dos ajustes realizados em 2020 nas contas patrimoniais relacionadas aos ativos de transmissão, foi reconhecida receita adicional de R\$ 1.212.399 mil. Contra conta de passivo fiscal diferido foi lançada despesa no valor de R\$ 184.891 mil ($1.212.399 \text{ mil} \times 15,25\% = 184.891 \text{ mil}$ / $\text{alíquota de } 15,25\% = 9\% \text{ para a CSLL e } 6,25\% \text{ para o IRPJ}$). Também foi reconhecida receita no valor de R\$ 36.322 mil relacionada a investimentos da companhia. O impacto positivo no Resultado foi de 1.063.830 mil, conforme quadro abaixo.

Ajustes realizados em 2020 em contas patrimoniais relativos a anos anteriores a 2019	
ATIVO DA CONCESSÃO DO SERVIÇO PÚBLICO	1.212.399
INVESTIMENTOS	36.322
PASSIVOS FISCAIS DIFERIDOS ¹	184.891
Resultado dos Ajustes no saldo da conta Lucros/Prejuízos Acumulados	1.063.830

30. Adiante, segue fragmento de Demonstrativo extraído de fls. 78 das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras do ano-calendário 2020 (item 4.21).

BALANÇO PATRIMONIAL - CONTROLADORA						
	Em 01/01/2019			31/12/2019		
	Original	Ajustes	Reapresentado	Original	Ajustes	Reapresentado
ATIVO						
CIRCULANTE						
Ativo da concessão de serviço público	2.169.863	-	2.169.863	2.125.779	(\$7.200)	2.068.579
Demais ativos	2.547.696	-	2.547.696	4.110.588	-	4.110.588
	4.717.559	-	4.717.559	6.236.367	(\$7.200)	6.179.167
NÃO CIRCULANTE						
Realizável a Longo Prazo						
Ativo da concessão de serviço público	12.424.985	1.212.399	13.637.383	12.233.748	533.548	12.767.296
Outros	1.631.487	-	1.631.487	1.501.085	-	1.501.085
	14.056.471	1.212.399	15.268.870	13.734.833	533.548	14.268.381
Investimentos	6.149.486	36.122	6.185.728	6.082.759	7.842	6.090.601
Imobilizado	1.192.534	-	1.192.534	1.215.475	-	1.215.475
Intangível	76.615	-	76.615	123.191	-	123.191
	21.475.021	1.248.721	22.723.752	21.596.258	541.390	21.697.648
TOTAL DO ATIVO	26.192.580	1.248.721	27.441.301	27.392.695	483.988	27.876.583

31. Esta receita adicional no valor de R\$ 1.212.399 mil está sujeita à tributação.

32. Importante notar que a receita proveniente da nova mensuração dos ativos foi considerada pelo próprio contribuinte como tributável, visto que foi constituído passivo fiscal diferido. Portanto, não há controvérsias quanto à tributação da receita.

33. Em relação ao ano de 2019, os ajustes realizados em 2020 resultaram em redução nas contas patrimoniais relacionadas aos ativos de transmissão no valor de R\$ 736.051 mil (R\$ 57.200 mil + R\$ 678.851 mil). Como consequência, na conta de passivo fiscal diferido foi lançado ajuste negativo no valor de R\$ 112.248 mil ($736.051 \text{ mil} \times 15,25\% = 112.248 \text{ mil}$ / alíquota de 15,25% = 9% para a CSLL e 6,25% para o IRPJ). Houve ainda redução de R\$ 28.680 mil referente aos ajustes relacionados aos investimentos. O impacto negativo no Resultado foi de 652.483 mil, conforme quadro abaixo.

Conta Patrimonial	Saldo em 31/12/2019 após ajustes até 2018 e antes dos ajustes relativos a 2019	Saldo em 31/12/2019 depois dos ajustes relativos a 2019	Ajuste realizado na conta patrimonial
ATIVO DA CONCESSÃO DO SERVIÇO PÚBLICO - Ativo Circulante	2.125.779	2.068.579	(\$7.200)
ATIVO DA CONCESSÃO DO SERVIÇO PÚBLICO - Ativo não Circulante	13.446.147	12.767.296	(678.851)
INVESTIMENTOS	6.119.081	6.090.401	(28.680)
PASSIVO FISCAL DIFERIDO ¹			(112.248)
Resultado dos Ajustes no saldo da conta Lucros/Prejuízos Acumulados			(652.483)

34. Em vista do que foi exposto, nos termos da IN RFB 1.422/2013 e do artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 2004, de 18/01/2021, deveria a fiscalizada ter transmitido ECF retificadora relativa ao ano-calendário 2018, com a adição nos blocos M300 e M350 da receita de R\$ 1.212.399 mil (valores em milhares de reais) e sucessiva transferência para controle na parte B do LALUR/LACS, de modo que a receita diferida pudesse ser acrescida ao lucro líquido nos períodos posteriores, conforme a Receitas Anual Permitida – RAP for sendo recebida. Outrossim, de acordo com as mesmas normas, deveria ter

transmitido ECF retificadora relativa ao ano-calendário 2019, para registro nos blocos M300 e M350 e controle na Parte B do LALUR/LACS do ajuste de seus ativos de transmissão no valor de (-) R\$ 736.051 mil (valores em milhares de reais). Contudo, quando da constatação da situação ora relatada, não foi possível identificar nos sistemas de controle ECF retificadora contemplando os ajustes mencionados.

e.3. Esclarecimentos Apresentados relativos a Incorreções na ECF

35. Em vista do que foi exposto nos tópicos anteriores, a fiscalizada foi intimada conforme Termo de Intimação Fiscal 02/2023, para apresentar os seguintes esclarecimentos:

1) (a) Esclarecer se informou em Escrituração Contábil Fiscal – ECF, mediante registro na Demonstração do Lucro Real e na Demonstração da Base de Cálculo da CSLL e controle na Parte B do e-LALUR e do e-LACS, o ajuste de seus ativos de transmissão, inclusive o ativo RBSE, no valor de R\$ 1.212.399 mil (valores em milhares de reais) até o ano de 2018, em conformidade com o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/nº 04 de 01/12/2020 e com as Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras do ano-calendário 2020. (b) Esclarecer as razões e o embasamento legal que fundamentaram a decisão de não informar em ECF o aludido ajuste, caso a resposta ao subitem anterior (a) seja negativa. (c) Identificar os lançamentos contábeis (conta, data, valor, histórico) relativos ao aludido ajuste efetuados na Escrituração Contábil Digital - ECD do ano-calendário 2020, inclusive aqueles relativos ao reconhecimento da receita e à constituição de passivo fiscal diferido. (d) Apresentar documentação comprobatória de tais lançamentos, acompanhadas, quando for o caso, de planilhas e memórias de cálculo. (e) Identificar os anos a que se referem o aludido ajuste.

2) (a) Esclarecer se informou em Escrituração Contábil Fiscal – ECF, mediante registro na Demonstração do Lucro Real e na Demonstração da Base de Cálculo da CSLL e eventual controle na Parte B do e-LALUR e do e-LACS, o ajuste de seus ativos de transmissão, inclusive o ativo RBSE, no valor de (-) R\$ 736.051 mil (valores em milhares de reais) para o ano de 2019, ..., em conformidade com o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/nº 04 de 01/12/2020. (b) Esclarecer as razões e o embasamento legal que fundamentaram a decisão de não informar em ECF o aludido ajuste, caso a resposta ao subitem anterior (a) seja negativa. (c) Identificar os lançamentos contábeis (conta, data, valor, histórico) relativos ao aludido ajuste efetuados na Escrituração Contábil Digital - ECD do ano-calendário 2020, inclusive aqueles relativos ao reconhecimento da receita e à constituição de passivo fiscal diferido. (d) Apresentar documentação comprobatória de tais lançamentos, acompanhadas, quando for o caso, de planilhas e memórias de cálculo.

3) Esclarecer a razão de não ter registrado a crédito da Parte B do e-LALUR e do e LACS (ECF ano-calendário 2019) a contrapartida da exclusão no valor de R\$ 1.251.012.036,80 promovida na Demonstração do Lucro Real e na Demonstração da Base de Cálculo da CSLL, relativa a “(-) Avaliação a valor justo -

ativo ou passivo da pessoa jurídica - ganho”, de modo que, em virtude do débito na Parte B no valor de R\$ 765.979.963,25, restasse registrado a crédito apenas a diferença de R\$ 485.032.073,55, referente ao ganho líquido com a avaliação a valor justo, para adição/tributação futura.

36. Em resposta ao Item 1 (a) e (b) do TIF 02/2023, a fiscalizada informou que “registra em sua apuração e controles na Parte B do e-LALUR e do e-LACS todos os efeitos oriundos das novas práticas contábeis oriundas do CPC 47, as quais estão contidas no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/nº 04 de 01/12/2020”.

37. Especificamente em relação ao valor objeto da Intimação, esclareceu que “o ajuste de R\$ 1.212.399 apresentado em Demonstração Financeira foi fruto de reapresentação do balanço de 2019” e que “seus efeitos não foram diretamente registrados em Parte B do e-LALUR e eLACS da Companhia, considerando ser efeito da nova mensuração do CPC 47 para o referido ano”. Outrossim, pediu autorização para retificar a ECF.

38. Respondendo ao Item 1 (c), (d) e (e) do TIF 02/2023, a fiscalizada juntou diversas planilhas.

39. Quanto ao Item 2 (a) e (b) do TIF 02/2023, a fiscalizada informou que “o ajuste de R\$ 736.051 apresentado em Demonstração Financeira foi fruto de reapresentação do balanço de 2019” e que “seus efeitos não foram diretamente registrados em Parte B do e-LALUR e eLACS da Companhia, considerando ser é efeito da nova mensuração do CPC 47 para o referido ano”. Também pediu autorização para retificar a ECF.

40. Em atenção ao Item 2 (c) e (d) do TIF 02/2023, a fiscalizada juntou diversas planilhas.

41. Em resposta ao Item 3 do TIF 02/2023, a fiscalizada afirma que “O valor de R\$ 1.251.012.036,80 foi registrado na ECF 2019”. Como prova, apresentou telas do PVA da ECF, que mostram que foi feito o registro da exclusão no valor de R\$ 1.251.012.036,80 na Demonstração do Lucro Real e na Demonstração da Base de Cálculo da CSLL, mas não o crédito na Parte B do LALUR e do LACS.

e.4. Retificação de ECF por Incorreções

41. Segundo determinava o artigo 6º-C à IN RFB nº 1.422/2013, cuja exigência foi mantida pelo artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 2004, de 18/01/2021, no caso de lançamentos extemporâneos em ECD que alterem a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL da ECF de ano-calendário anterior, a pessoa jurídica deve efetuar o ajuste por meio de ECF retificadora relativa ao respectivo ano-calendário, mediante adições ou exclusões ao lucro líquido, ainda que a ECD recuperada na ECF retificada não tenha sido alterada. Logo, após a reclassificação de seus ativos de transmissão, em conformidade com o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/nº 04 de 01/12/2020, a fiscalizada deveria ter promovido a retificação da ECF relativa ao ano-calendário 2018, com a adição na Parte A do

LALUR/LACS de R\$ 1.212.399 mil (valores em milhares de reais) e sucessiva transferência para controle na parte B. Em relação ao ano-calendário 2019, deveria ter transmitido ECF retificadora para registro na Parte A do LALUR/LACS e controle na Parte B do ajuste de seus ativos de transmissão no valor de (-) R\$ 736.051 mil (valores em milhares de reais).

42. Em ambos os casos a própria fiscalizada manifestou-se solicitando autorização para efetuar a retificação da ECF.

43. Quanto ao ano-calendário 2019 foi constatada ainda incorreção na Escrituração Contábil Fiscal – ECF, consubstanciada na ausência de crédito na Parte B do LALUR/LACS no valor de R\$ 1.251.012.036,80, como já relatado.

44. Para o mesmo ano-calendário 2019 a fiscalizada admitiu, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01/2023, item 3 (d), a necessidade de retificar a ECF para ajustar o saldo na Parte B do LALUR/LACS, mediante crédito no valor de R\$ 791.278.369,08.

45. A fim de corrigir todas estas incorreções verificadas em ECF, a fiscalizada foi intimada de acordo com o Termo de Intimação Fiscal nº 04/2023, para apresentar retificadoras.....

46. Em resposta, a fiscalizada apresentou ECF Retificadoras, promovendo todas as correções propostas na Intimação.

47. Por oportuno, registre-se que as ECF Retificadoras não produziram alteração do resultado tributável nos respectivos períodos, conforme quadro abaixo, com o Registro M300 (Demonstração do Lucro Real) e o Registro M350 (Demonstração do Base de Cálculo da CSLL) das ECF Retificada e Retificadora.

Tipo ECF	ECF Retificada		ECF Retificadora	
Ano-Calendário	2018	2019	2018	2019
Lucro Líquido Antes do IRPJ	623.601.268,11	1.763.857.592,99	623.601.268,11	1.763.857.592,99
SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	7.078.036.902,30	8.125.984.778,88	8.290.435.902,30	8.862.035.778,88
SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)	5.331.989.404,63	6.854.201.165,15	6.544.388.404,63	7.590.252.165,15
TOTAL (IRPJ)	2.369.648.765,78	3.035.641.206,72	2.369.648.765,78	3.035.641.206,72
Lucro Antes da CSLL	770.240.190,05	1.555.898.947,81	770.240.190,05	1.555.898.947,81
SOMA DAS ADIÇÕES (CSLL)	6.934.609.244,42	8.122.667.306,55	8.147.008.244,42	8.858.718.306,55
SOMA DAS EXCLUSÕES (CSLL)	5.331.989.404,63	6.646.242.519,97	6.544.388.404,63	7.382.293.519,97
TOTAL (CSLL)	2.372.860.029,84	3.032.323.734,39	2.372.860.029,84	3.032.323.734,39

48. Na Parte B do LALUR/LACS, as alterações promovidas mostraram-se consistentes com as correções propostas, conforme quadro abaixo:

Item do TIF 04/2023	Parte B do LALUR/LACS
Item 1	1.212.399.000,00
Item 2	-736.051.000,00
Item 3	1.251.012.036,00
Item 4	791.278.369,08
TOTAL	2.518.638.405,08
Saldo ECF Retificada	1.227.689.449,61
Saldo ECF Retificadora	-1.290.948.956,27
Diferença	2.518.638.405,88

e.5. INFRAÇÃO – Multa Regulamentar - Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com Informações Inexatas, Incorretas ou Omitidas

49. De acordo com as verificações relatadas nos tópicos anteriores, identificaram-se informações inexatas, incorretas e/ou omitidas prestadas em ECF, as quais, por força do art. 8º-A do Decreto-lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973, implicam a imposição de multa regulamentar de 3% (três por cento) sobre o valor omitido, inexato ou incorreto. Abaixo, transcrição do dispositivo legal:

(...)

50. Tais incorreções nas informações prestadas pela fiscalizada em ECF já foram pormenorizadamente descritas. Resumidamente, referem-se a: (a) ausência de ECF Retificadora (ano calendário 2018) após a reclassificação de seus ativos de transmissão, em conformidade com o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/nº 04 de 01/12/2020, para adição na Parte A do LALUR/LACS de R\$ 1.212.399 mil (valores em milhares de reais) e controle na parte B; (b) ausência de ECF Retificadora (ano calendário 2019) após a reclassificação de seus ativos de transmissão, em conformidade com o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/nº 04 de 01/12/2020, para registro na Parte A do LALUR/LACS e controle na Parte B de ajuste no valor de (-) R\$ 736.051 mil (valores em milhares de reais); (c) falta de registro a crédito na Parte B do LALUR/LACS (ano-calendário 2019) no valor de R\$ 1.251.012.036,80; (d) ausência de registro a crédito na Parte B do LALUR/LACS (ano-calendário 2019) no valor de R\$ 791.278.369,08. Abaixo, quadro informativo da(s) ECF(s) com inconsistências.

Data Início	Data Fim	Data Transmissão	Rash
01/01/2018	31/12/2018	31/07/2019 20:32	430C887EAE20B385E2C3C9D42EA15F4F914C2418-6
01/01/2019	31/12/2019	29/09/2020 14:07	A0F89F6DE56F9A3C0466932B3B588DDC33C3985B-2

(...)

2 DA IMPUGNAÇÃO

A ciência da autuação ocorreu em 14/09/2023 (fls. 1059), tendo apresentado impugnação em 16/10/2023 (fls. 1064), uma segunda-feira, cujo teor, em síntese, foi o seguinte:

I. TEMPESTIVIDADE

A impugnação foi tempestiva.

II. O TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E O AUTO DE INFRAÇÃO

(...)

4. Na primeira parte, que consta no item “e” do Termo de Verificação Fiscal e que foi intitulada de “e. Verificações Empreendidas – Incorreções na ECF”, a Autoridade Fiscal entendeu que a Impugnante teria transmitido a ECF dos anos de 2019 e 2020 com incorreções, especificamente no que tange às receitas decorrentes do redimensionamento dos ativos relacionados à Rede Básica do Sistema Existente de Transmissão de Energia Elétrica (“RBSE”).

5. Neste ponto, o Ilmo. Sr. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil ("AFRFB") entendeu, resumidamente, que:

(i) A Impugnante deveria ter transmitido ECF retificadora relativa ao ano calendário de 2018, com a adição, na parte A do LALUR/LACS, da receita de R\$ 1.212.399 mil (valores em milhares de reais) e sucessiva transferência para controle na parte B;

(ii) A Impugnante deveria ter transmitido ECF retificadora relativa ao ano-calendário 2019, para registro na parte A do LALUR/LACS, e controle na Parte B, de seus ajustes, no valor de (-) R\$ 736.051 mil (valores em milhares de reais);

(iii) A Impugnante deveria ter registrado a crédito, na Parte B, do LALUR/LACS, do ano calendário de 2019, o valor de R\$ 1.251.012.036,80, em razão da exclusão dos valores no item 137 dos registros M300 e M350 da ECF; e

(iv) A Impugnante deveria ter registrado a crédito, na Parte B, do LALUR/LACS, do ano calendário de 2019, o valor de R\$ 791.278.369,08, em razão da exclusão efetuada e para corrigir o lançamento do item 167.01, da ECF.

6. Em razão destas supostas incorreções na ECF, o Auto de Infração lavrado exigiu Multa Regulamentar no valor de R\$ 59.861.106,08.

7. Na segunda parte, que consta no item "f" do Termo de Verificação Fiscal e que foi intitulado de "f. Verificações Empreendidas – Outras Exclusões no LALUR/LACS", a Autoridade Fiscal entendeu que teria havido dedução indevida na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, especificamente no que se refere à provisão de pagamento de Participação nos Lucros e Resultados da Companhia ("PLR").

8. Em razão deste equívoco, o Auto de Infração exigiu IRPJ e CSLL, com acréscimo de juros de mora e multa de ofício de 75%, totalizando o valor de R\$ 273.404,48.

9. No que tange a esta segunda parte da autuação, ou seja, cobrança de IRPJ e CSLL, a Impugnante entende que a glosa ocorreu de forma correta, uma vez que tais valores são, de fato, devidos. Assim, informa a Impugnante que já realizou o pagamento desta parte do crédito tributário, com os acréscimos de juros de mora e multa de ofício devidos (esta última, conforme redução legal prevista) (Doc. 03).

(...)

III. A OPERAÇÃO E A CONTABILIDADE DA IMPUGNANTE

11. A Impugnante é uma sociedade anônima, de capital aberto, controlada pela Centrais Elétricas Brasileiras S.A. – Eletrobrás, que se dedica, dentre outras, às atividades de transmissão de energia elétrica.

12. Considerando que os aspectos contábeis das Companhias Geradoras e Transmissoras de Energia Elétrica são bastante peculiares e complexos, faz-se

necessária uma breve exposição sobre alguns fatos que são relevantes para a análise do presente caso.

13. A Impugnante, Concessionária, possui diversos contratos firmados com a União, Poder Concedente, por intermédio da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, cujo objeto, dentre outros, é a concessão da atividade de transmissão de energia elétrica.

14. Especificamente no que tange à atividade de transmissão, a forma de remuneração da Impugnante é por meio da RECEITA ANUAL PERMITIDA ("RAP"), que, conforme verificar-se-á a seguir, é a "Receita autorizada pela ANEEL, mediante Resolução, pela disponibilização das instalações do Sistema de Transmissão."

15. Referida RAP engloba a remuneração, dentre outras coisas, pela Rede Básica do Sistema Existente ("RBSE"), que compreende parte do sistema de Transmissão de Energia Elétrica fornecido pela Impugnante, conforme enquadramento previsto no art. 3º, da Resolução ANEEL nº 67/2004:

(...)

16. Contabilmente, a Companhia sempre tratou a remuneração pelo uso da infraestrutura como Ativo Financeiro. Por sua vez, sempre considerou o valor devido pelo Poder Concedente um Ativo Financeiro indenizável.

17. Para o que importa à autuação em análise, um dos Contratos firmados pela Impugnante com a União foi o Contrato de Concessão de Serviço Público de Transmissão nº 061/2001, para a transmissão de energia elétrica, assim como três termos aditivos ao referido contrato, todos juntados às fls. 445/583 dos autos.

18. Não obstante o Contrato de Concessão nº 061/2001 tenha se firmado para o período inicial de 30 anos, a Lei nº 9.074/95 prevê, no § 5º, do seu art. 17, que as concessões de energia elétrica podem ser prorrogadas, nos seguintes termos:

"Art. 17. O poder concedente deverá definir, dentre as instalações de transmissão, as que se destinam à formação da rede básica dos sistemas interligados, as de âmbito próprio do concessionário de distribuição, as de interesse exclusivo das centrais de geração e as destinadas a interligações internacionais. (...)

§ 5º As instalações de transmissão, classificadas como integrantes da rede básica, poderão ter suas concessões prorrogadas, segundo os critérios estabelecidos nos arts. 19 e 22, no que couber."

19. Considerando que o termo final do prazo de concessão estipulado inicialmente no Contrato era o dia 7 de julho de 2015, conforme termos da Cláusula Décima Segunda (fls. 460 dos autos), foi editada a Lei 12.783/2013, que permitiu a prorrogação das concessões de energia elétrica por 30 anos, condicionada à aceitação, pelas concessionárias, das seguintes regras: (i) receita

fixada conforme critérios estabelecidos pela ANEEL e (ii) submissão aos padrões de qualidade do serviço fixados pela ANEEL.

20. Nesse sentido, para aquelas concessões renovadas pelo Poder Concedente, o art. 15, da Lei nº 12.783/2013 estabeleceu que a parcela dos investimentos não depreciados (não amortizados ou não indenizados) vinculados a bens reversíveis, deveria compor a receita das concessionárias, nos seguintes termos:

(...)

23. Assim, com o advento da Lei nº 12.783/2013 houve uma modificação no Contrato firmado entre a Impugnante e a União, que foi operacionalizado com a celebração, em dezembro de 2012, de um aditivo ao contrato anterior (fls. 477/493 dos autos), que estabeleceu um novo regramento para os ativos integrantes da denominada RBSE, com mudança de preço (conforme critérios estabelecidos pela ANEEL) e definição de uma RAP para os próximos 30 anos; e o emprego de um novo modelo de regulação para estes ativos.

(...)

27. Diante das autorizações legais e contratuais, a Impugnante redimensionou, no ano de 2016, seus ativos relacionados à Rede Básica do Sistema Existente de Transmissão de Energia Elétrica ("RBSE"), sendo que tal procedimento foi devidamente registrado nas Notas Explicativas às suas Demonstrações Financeiras (fls. 707/717 dos autos), em que constam todos os critérios para mensuração dos valores; forma de cálculo do Valor Novo de Reposição - VNR para fins de indenização das instalações de transmissão das concessionárias; e questões relacionadas à homologação dos valores pela ANEEL, nos seguintes termos:

(...)

28. Ou seja, como consequência da aplicação dos dispositivos legais no Resultado da Impugnante do ano de 2016, foi reconhecida receita operacional no importe de R\$ 9.377.718 mil, diferida para tributação futura à medida dos recebimentos da RAP adicional decorrente da nova mensuração do Ativo da RBSE.

29. Em decorrência do reconhecimento da receita operacional acima descrita, o tratamento atribuído foi o de tributar referidos valores pelo IRPJ e pela CSLL a partir do seu recebimento, conforme autoriza o art. 36 da Lei 12.973/2014, in verbis:

"Art. 36. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento."

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais determinados sobre a base de cálculo estimada de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a concessionária poderá considerar como receita o montante efetivamente recebido.”

30. Sobre o entendimento, também foi esclarecido pela Nota Cosit-E nº 243, de 11 de agosto de 2016, e pela Nota Cosit-E nº 350, de 08 de dezembro de 2016, abaixo destacadas:

- Nota Cosit-E nº 243/2016

“13 . Diante do exposto, em resposta ao Ofício nº 220/2016-SEMME, assevera-se que a receita relativa ao disposto no §2º, art. 15, da Lei 12.783, de 2013, regulamentada pela Portaria do Ministério de Minas e Energia nº 120, de 20 de abril de 2016, poderá ser tributada à medida dos recebimentos de acordo com o art. 36 da Lei nº 12.973, de 2014, se se enquadrar nas hipóteses nela previstas, ou com base no § 3º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que permite o diferimento da tributação do lucro apurado com base em receitas decorrentes de contratos de concessão firmados com o poder público.”

- Nota Cosit-E nº 350/2016

“3.1 Com base nos elementos trazidos pela Secretaria Executiva do Ministério de Minas e Energia, somados à consulta efetuada no sitio da Aneel, constata-se que todos os condicionantes para fruição do diferimento estão presentes no caso, a saber: a forma de concessão prevê existência de contrato, como consta no art. 15 da Lei 12.783, de 2013; este contrato é firmado entre a concessionária e a União por intermédio da Agência Nacional de Energia Elétrica - Aneel; o objeto do contrato é a concessão do serviço público de transmissão de energia elétrica, caracterizado como fornecimento de serviço; e o prazo do contrato é superior à um ano, constando na nota informativa nº048/2016/ASSEC/GMMME que “..o § 3º, do art.15, da Lei nº 12.783/2013 estabelece como prazo de pagamento até 30 anos, período compatível com o da concessão.”.

31. Das notas explicativas acima, percebe-se que, como resultado da aplicação dos dispositivos legais que trataram do redimensionamento do ativo, a Impugnante apurou a receita operacional no valor de R\$ 9.377.718 mil, diferida para tributação futura à medida dos recebimentos da RAP adicional.

32. Conforme constatou o Termo de Verificação Fiscal, referida receita foi registrada na conta contábil “61102110379 – Receita de Transmissão RBSE” e excluída da parte A do LALUR/LACS, mediante lançamento com relacionamento com conta contábil, e creditado na parte B, para diferimento da tributação.

33. Procedimentos semelhantes foram adotados nos anos seguintes, sempre com o diferimento da tributação referente às receitas de transmissão RBSE conforme os recebimentos da RAP.

34. No ano de 2019, a Impugnante reconheceu receitas relativas ao ativo RBSE, no total de R\$ 1.276.310.442,63, como contrapartida da atualização monetária do ativo (R\$ 791.278.369,08) e do ganho líquido pelo ajuste ao valor

justo (R\$ 485.032.073,55). Assim como em anos anteriores, tais receitas foram diferidas para oferecimento à tributação à medida em que Receita Anual Permitida – RAP definida pela ANEEL fosse sendo recebida. As receitas foram classificadas como Receita Financeira de atualização e Receita Financeira decorrente da avaliação ao valor justo do Ativo RBSE.

35. Quanto à Receita Financeira de atualização do ativo, a Impugnante efetuou a exclusão no valor R\$ 791.278.369,08, mas deixou de promover a sua transferência para a Parte B do e-LALUR e e-LACS.

36. Em relação à Receita Financeira decorrente da avaliação ao valor justo do Ativo RBSE, foi excluído da Parte A do e-LALUR e e-LACS o ganho líquido com a avaliação no valor R\$ 485.032.073,55, mediante os seguintes registros: exclusão de R\$ 1.251.012.036,80, no item 137 dos registros M300 e M350 da ECF, e adição de R\$ 765.979.963,25, no item 64.05. Contudo, na Parte B, lançou apenas o débito vinculado à adição da Parte A, no valor de R\$ 765.979.963,25, deixando a Impugnante de creditar na Parte B o valor de R\$ 1.251.012.036,80, de modo que a diferença de R\$ 485.032.073,55 ficasse registrado a crédito.

37. Em 2020, a Impugnante promoveu a reclassificação de seus ativos de transmissão, inclusive o ativo RBSE, em conformidade com o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/nº 04/20, de modo que seu ativo RBSE, antes classificado como ativo financeiro e avaliado pelo valor justo, passou a ser classificado como ativo de contrato.

38. De acordo com as Demonstrações Financeiras de 2020, em relação aos anos anteriores a 2019 (2018 e antes), como resultado dos ajustes realizados em 2020 nas contas patrimoniais relacionadas aos ativos de transmissão, foi reconhecida receita adicional de R\$ 1.212.399 mil. Assim, contra conta de passivo fiscal diferido, foi lançada despesa no valor de R\$ 184.891 mil ($1.212.399 \text{ mil} \times 15,25\% = 184.891 \text{ mil}$ / alíquota de 15,25% = 9% para a CSLL e 6,25% para o IRPJ).

39. Em relação ao ano de 2019, os ajustes realizados em 2020 resultaram em redução nas contas patrimoniais relacionadas aos ativos de transmissão no valor de R\$ 736.051 mil. Como consequência, na conta de passivo fiscal diferido foi lançado ajuste negativo no valor de R\$ 112.248 mil ($736.051 \text{ mil} \times 15,25\% = 112.248 \text{ mil}$ / alíquota de 15,25% = 9% para a CSLL e 6,25% para o IRPJ).

40. Com isso, entendeu a Autoridade Fiscal que a Impugnante deveria ter transmitido ECF retificadora relativa ao ano-calendário 2018, com a adição nos blocos M300 e M350 da receita de R\$ 1.212.399 mil e sucessiva transferência para controle na parte B do LALUR/LACS. Entendeu, ainda, que de acordo com as mesmas normas, deveria ter transmitido ECF retificadora relativa ao ano-calendário 2019, para registro nos blocos M300 e M350 e controle na Parte B do LALUR/LACS do ajuste de seus ativos de transmissão no valor de (-) R\$ 736.051 mil e para que houvesse registro a crédito na Parte B do LALUR/LACS dos valores de R\$ 1.251.012.036,80 e R\$ 791.278.369,08.

41. No que se refere aos ajustes exigidos pela Autoridade Fiscal, importa destacar que nenhum deles acarretou a falta de recolhimento de tributo por parte da Impugnante. Não só, como é importante mencionar que a receita proveniente do redimensionamento do ativo RBSE foi efetivamente levada à tributação, vez que foi incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir do seu recebimento, conforme autoriza o art. 36 da Lei 12.973/2014.

42. Ocorre que, em razão de os ajustes dos valores terem sido realizados por meio de uma reapresentação de balanço, o que foi necessário em razão das novas práticas contábeis estabelecidas pelo CPC/47, conforme Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/nº 04/20, seus efeitos acabaram não sendo registrados na Parte B do e-LALUR e e-LACS da Impugnante.

43. De todo modo, reitere-se: a receita referente à RBSE é oferecida à tributação pelo seu recebimento, nos termos do art. 36 da Lei 12.973/2014, Nota Cosit-E nº 243, de 11 de agosto de 2016 e Nota Cosit-E nº 350, de 08 de dezembro de 2016, de modo que a ausência de registro na parte B do e-LALUR não acarreta nenhum efeito tributário.

44. Veja-se que tal fato - a ausência de qualquer efeito tributário nas informações - é, inclusive, reconhecido pela própria Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal quando afirma que “não há controvérsias quanto à tributação da receita”, vez que “a receita proveniente da nova mensuração dos ativos foi considerada pelo próprio contribuinte como tributável, visto que foi constituído passivo fiscal diferido.”.

45. Sem prejuízo, e agindo em total boa-fé no transcurso da fiscalização realizada, a Impugnante, além de atender satisfatoriamente e tempestivamente todas as intimações do AFRFB, ainda entendeu, por bem, transmitir ECF retificadora para atender o entendimento da fiscalização, muito embora estas alterações não tenham gerado nenhuma diferença de crédito tributário a pagar, já que, reitere-se, todas as receitas da Impugnante referentes ao redimensionamento da RBSE foram contabilizados e levados à tributação.

46. No entanto, ao final da fiscalização, a empresa foi surpreendida com a cobrança de Multa Regulamentar, totalmente irrazoável, no exorbitante valor de R\$ 59.861.106,08, que claramente não deve subsistir, conforme será demonstrado.

IV. A MULTA REGULAMENTAR DEVE SER CANCELADA

49. Isto é, a fiscalização identificou a existência de “informações inexatas, incorretas e/ou omitidas prestadas em ECF”, o que resultou na aplicação da Multa Regulamentar prevista no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, que possui a seguinte redação:

(...)

50. No entanto, a aplicação da multa conforme efetuada não se enquadra no permissivo legal acima transcrito.

51. Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, para justificar a autuação ora combatida, a Autoridade Fiscal afirma: “Segundo determinava o artigo 6º-C à IN RFB nº 1.422/2013, cuja exigência foi mantida pelo artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 2004, de 18/01/2021, no caso de lançamentos extemporâneos em ECD que alterem a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL da ECF de ano-calendário anterior, a pessoa jurídica deve efetuar o ajuste por meio de ECF retificadora relativa ao respectivo ano-calendário, mediante adições ou exclusões ao lucro líquido, ainda que a ECD recuperada na ECF retificada não tenha sido alterada.”.

52. Já desse trecho, verifica-se que trata a Autoridade Fiscal de norma que cuida da obrigatoriedade de retificação de ECF caso haja lançamentos extemporâneos que alterem a base de cálculo do IRPJ e CSLL, mas o que não é o caso destes autos, vez que, nos termos já destacados, as alterações requeridas pela fiscalização não alteraram base tributável ou geraram tributo a recolher por parte da Impugnante.

53. Além disso, é certo que apresentar a ECF com inexatidão ou incorreção é o ato de se transmitir uma ECF com informações equivocadas. Por sua vez, apresentar a ECF com omissões significa a falta de apresentação de informações.

54. No presente caso, todos os valores indicados pela fiscalização foram apresentados nas ECFs com exatidão em relação ao seu quantum, não havendo que se falar, portanto, em inexatidão ou incorreção, muito menos em omissão.

55. Mais ainda, toda a receita auferida pela Impugnante foi efetivamente registrada em sua contabilidade e, principalmente, levada à tributação.

56. O que aconteceu no presente caso foi simplesmente que as informações que constam devidamente em certos campos da ECF, também deveriam, segundo o entendimento da fiscalização, ter sido apresentados na Parte B do e-LALUR e eLACS. Mas, registra-se, os valores exatos indicados pela fiscalização foram devidamente transmitidos na ECF!

57. Nesse sentido, é possível verificar que o ajuste de R\$ 1.212.399 mil, informado nas Demonstrações Financeiras da Impugnante, e que não foi apresentado na Parte B do e-LALUR e e-LACS, foi devidamente reconhecido como receita adicional, tendo sido lançada, contra conta de passivo fiscal diferido, despesa correspondente aos tributos devidos. Além disso, o valor indicado decorre da aplicação do CPC 47, tendo sido incluído nas contas do CPC 47 na ECF.

58. Do mesmo modo, o ajuste de (-) R\$ 736.051, que resultou em redução nas contas patrimoniais relacionadas aos ativos de transmissão, foi verificado na conta de passivo fiscal diferido, vez que lançado ajuste negativo

referente ao impacto negativo no resultado, de modo que, apesar de não ter sido registrado na Parte B do e-LALUR e e-LACS, foi devidamente apresentado à Fiscalização.

59. Por sua vez, em relação ao valor de R\$ 1.251.012.036,80, este foi devidamente registrado na ECF, tendo sido feito o registro da exclusão do referido valor na Demonstração do Lucro Real e na Demonstração da Base de Cálculo da CSLL, mas não o crédito na Parte B do eLALUR e do e-LACS.

60. Por fim, no que se refere ao valor de R\$ 791.278.369,08, referente à receita financeira de atualização do ativo, veja-se que a Impugnante efetuou a exclusão do valor, tendo apenas deixado de escriturá-lo na Parte B do e-LALUR e do e-LACS.

61. Sobre isso, importante registrar que o CARF tem entendimento de que a “informação incorreta” que enseja a aplicação da multa prevista no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598 deve ser aquela informação que não reflita a realidade da operação realizada pelo contribuinte - que não é o que verifica nos presentes autos.

62. Nesse sentido, destaca-se trecho do voto condutor do acórdão nº 1302-006.413, de lavra da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, proferido nos autos do PAF nº 15746.720390/2020-43: “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”.

63. Mais uma vez, cabe o destaque de que a receita referente à RAP foi devidamente registrada pela Impugnante em suas Demonstrações Financeiras, após a edição das orientações do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/nº 04/20, em atenção ao CPC/47. E mais, tais valores foram efetivamente levados à tributação.

64. Neste aspecto, destaca-se que a Impugnante entendia que não seria necessário registrar a receita do RAP na Parte B do e-LALUR e do e-LACS, uma vez que, muito embora a RAP englobe receita futura, tais valores sempre foram oferecidos à tributação, vez que registrados no passivo fiscal diferido (a RBSE é oferecida à tributação pelo IRPJ e CSLL à medida do seu recebimento, sendo que a Chesf oferece a RBSE à tributação à medida de seu faturamento, sequer esperando o efetivo recebimento).

65. Tanto é assim, que a transmissão da ECF retificadora no decorrer do procedimento de fiscalização não ensejou diferença de tributos a pagar pela Impugnante. Repise-se: este fato foi reconhecido pelo próprio Auditor Fiscal no TVF.

66. Neste ponto, importa destacar que, muito embora a Impugnante entenda ser desnecessária a inclusão dos valores aqui discutidos na Parte B do

LALUR-LACS, tendo em vista que sua receita foi efetivamente declarada na ECF e em outros documentos contábeis, o que ensejou inclusive o correto pagamento do tributo devido (inclusive com indicação de passivo fiscal diferido), fato é que, durante o procedimento fiscal, a Impugnante, de boa-fé, atendeu ao que foi solicitado pelo Fiscal para registrar os valores na Parte B do LALUR/LACS.

67. Ocorre que, em casos como esse, o CARF já entendeu que “não há como se admitir que, em toda divergência de interpretação da legislação entre fisco e o contribuinte, este seja penalizado por ter indicado, em suas obrigações acessórias, o entendimento que, para ele, era o mais correto.” (Acórdão nº 1302-006.413, PAF nº 15746.720390/2020-43).

(...)

69. Ora, as informações quanto aos valores estavam corretas. O que questiona a fiscalização é a forma como esses valores foram apresentados, o que, obviamente, não se enquadra em nenhuma das hipóteses do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598. Afinal, não há inexatidão, incorreção ou omissão quanto às receitas apuradas. Nesse ponto, veja-se que o TVF nem mesmo se atentou ao que preconiza o art. 9º, da IN/RFB nº 2004/21, vez que não houve alteração de base de cálculo do IRPJ ou CSLL em razão de ECFs retificadoras transmitidas.

70. Além disso, o que se percebe é que a multa aplicada, no exorbitante valor de R\$ 59.861.106,08, é desproporcional, irrazoável e desvirtua os princípios da legalidade, moralidade e finalidade a que está sujeita a Administração Pública. Afinal, a Impugnante prestou todas as informações necessárias em sua ECF, não havendo qualquer valor inexato capaz de gerar prejuízos à Fazenda Pública.

71. Nesse ponto, é importante que se diga que a elaboração das Demonstrações Contábeis das Companhias Transmissoras de Energia Elétrica, especificamente no que tange ao redimensionamento dos ativos da RBSE, é tarefa altamente complexa e que ocasiona divergência de entendimento. Este fato foi, inclusive, reconhecido pelas áreas técnicas da Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”) no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP/nº 04/20.

(...)

72. Ademais, mesmo que as informações tenham sido prestadas em campos inadequados, conforme entendimento da Autoridade Fiscal, a multa não é devida, já que, como explicado acima, prestar informações em campo impróprio não é o mesmo que prestar informação inexata.

73. Tal entendimento é corroborado pela jurisprudência, conforme se verifica do precedente abaixo, em caso muito similar ao presente:

“TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA. ART. 711, III, DO REGULAMENTO ADUANEIRO. PRESTAÇÃO INCORRETA OU INCOMPLETA DE INFORMAÇÕES. NÃO VERIFICAÇÃO. ERRO FORMAL NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÃO. O mero equívoco formal no preenchimento da Declaração de Informação, consubstanciado na prestação das informações em campos

impróprios, não equivale a prestação de informações incompletas ou imprecisas, motivo pelo qual descabe a aplicação da multa prevista no art. 711, III, do Regulamento Aduaneiro”.

“Voto: É pressuposto para a aplicação de penalidade a perfeita correspondência entre a conduta e o suporte fático da norma. No caso dos autos, não houve omissão ou prestação de forma inexata ou incompleta de informação, mas aposição de informações em campos inadequados do documento, o que não é a mesma coisa, razão pela qual há cogitar na aplicação de sanção.

‘No caso, é fato incontroverso, eis que afirmado na inicial e admitido na contestação, que as informações solicitadas pela aduana foram prestadas pela autora, porém fora dos locais apropriados da declaração. A União afirma que a exigência se justifica porque erros no fornecimento de informações em locais incorretos escapam ao sistema eletrônico de controle e podem evoluir para fraudes. Contudo, a norma que dá amparo à atuação não detalha a forma de apresentação das informações. Ademais, a autora não omitiu qualquer informação, apenas inseriu a informação sobre a finalidade a que se destina o produto fora do local da declaração que a fiscalização afirma ser o apropriado.

Não seria razoável impor penalidade ao importador que cumpriu com a sua obrigação de prestar as informações sobre a importação e atendeu prontamente à exigência do fisco de ‘complementar, na adição, de modo a permitir sua perfeita identificação e classificação, na NCM, destaque, etc... informar a utilização/finalidade a que se destina o produto.’, sem que tenha havido qualquer prejuízo ao erário, haja vista que não houve qualquer negativa de recolhimento dos tributos incidentes na operação de importação. Toda sanção, seja ela tributária ou não, deve ser informada pelos princípios da legalidade, proporcionalidade e da razoabilidade, devendo a atuação da Administração Pública seguir esses parâmetros. O ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar deve ser afastado. Assim, revela-se abusiva a aplicação de multa por erro no preenchimento na Declaração de Importação de guia de importação, mesmo após supridas as irregularidades constatadas no referido documento e sem que tenha havido prejuízo ao erário. É cancelado pelo STJ e pelo TRF4 o entendimento no sentido de que o preenchimento equivocado da guia de importação quando da descrição da mercadoria é insuficiente para caracterizar infração administrativa quando foi recolhido o tributo e não houve prejuízo para a Administração. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO. ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO. GUIA DE IMPORTAÇÃO. PREENCHIMENTO INCORRETO. RETIFICAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O FISCO. MULTA DO ART. 526, II, DO REGULAMENTO ADUANEIRO. AFASTAMENTO. PRECEDENTES DO STJ. 1. Não ocorre violação ao art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem dirime, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia apresentada nos autos. 2. É incabível a aplicação da multa de 30% incidente sobre o valor da mercadoria, prevista no artigo 526, II, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 91.030/85), no caso de preenchimento equivocado da Guia de importação, mormente quando consignado pela Corte de origem ter havido a posterior retificação do ato e não

ter a Receita Federal suportado qualquer prejuízo, porquanto o art. 421 do mesmo regulamento prevê a dispensa da multa na hipótese.3. Precedentes: AgRg no REsp 653.263/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 18/06/2007; REsp 660.682/PE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 10.05.2006; AgRg no Ag570.621/RS, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ08.08.2005; REsp 227.878/CE, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, primeira turma, DJ 16.10.2000.4. Recurso especial a que se nega provimento. (STJ, RESP 1125348, Relator(a) SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJE 03/03/2015) TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. GUIA DE IMPORTAÇÃO. DESCRIÇÃO DOBEM. ACORDO ECONÔMICO. COMPONENTE ELETRÔNICO. ARTS.5º, 6º E 7º DO DECRETO95.297/87. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. MULTA. 1. A inclusão do comando eletrônico (seja estrangeiro, ou, com mais razão, nacional) no equipamento importado, não acarreta a perda de isenção ou maior tributação deste, nos termos expressos do art. 6º, do Decreto 95.297/87, e de acordo com a correta interpretação do art. 5º, do Decreto 95.297/87. 2. A falta de menção ao painel eletrônico na guia de importação, quando da descrição da mercadoria que se pretendia importar, é insuficiente para caracterizar infração administrativa, isto porque não houve prejuízo para administração, que não deixaria, com tal fato, de recolher tributo. 3. Equivocado exigir-se o pagamento do imposto de importação, sob o argumento de que a apelante importou bem sem a respectiva guia de importação, porque o preenchimento errado não acarreta a falta da guia de importação.

E não há de se falar que a apelante efetuou a importação de bem diverso do autorizado por não ter feito constar, na guia de importação, o acoplamento do controle eletrônico, porque, como visto, não se poderia fazer a distinção a respeito do acoplamento do comando eletrônico para efeito de alteração de alíquota, porque o bem continuaria se beneficiando do acordo. 4. Ausência de dolo ou malícia no preenchimento errado da guia de importação, porque não importa, o fato, em ludibriar o fisco, por ausência de tributação decorrente do acoplamento do painel eletrônico, não acarretando nenhum prejuízo ao fisco. 5. Conforme previsto no artigo 526, II, do Regulamento Aduaneiro, instituído pelo Decreto nº 91.030/85, a multa só é aplicável quando da importação da mercadoria sem guia de importação, o que não é o caso. (TRF4, AC 9504165737, Relator(a) HERALDO GARCIA VITTA, SEGUNDA TURMA, DJ 03/11/1999 PÁGINA: 313) (...). Por outro lado, se em casos onde houve efetivamente descrição incorreta do bem é possível a relevação da penalidade, em face da presença da boa-fé, em casos como o ora retratado, a fortiori deve ser excluída a pena. Nesse sentido, mutatis mutandis: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. EX TARIFÁRIO. SUPOSTA DESCRIÇÃO INCORRETA DA MERCADORIA. Havendo divergência quanto ao tamanho do produto fabricado por máquina importada e não tendo ela o condão de afastar o requisito da inexistência de produção nacional do bem, não pode a Receita Federal afastar o benefício do ex tarifário, em razão de suposta descrição incorreta do bem, para cobrar a diferença de tributos e nem aplicar multa prevista no art. 711 do Decreto 6.759, de 2009, mormente quando evidente a ausência do intuito do importador de ludibriar o Fisco. (TRF4, APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5002143- 12.2012.404.7111, 2ª TURMA, Juiz Federal LUIZ CARLOS CERVI, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 03/02/2015) ADUANEIRO E TRIBUTÁRIO.

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. DESCRIÇÃO DA MERCADORIA. INEXATIDÃO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL E UTILIZAÇÃO DE EXTARIFÁRIO. CORREÇÃO. RELEVAÇÃO DA PENA DE MULTA. 1. Tratando-se de mercadoria corretamente classificada na NCM, não há falar em aplicação de multa em desfavor do importador que agiu com comprovada boa-fé - mormente quando a alegada inexatidão da descrição do produto na DI não repercute no direito ao incentivo previsto no ex-tarifário utilizado. 2. Ainda que a autora não tenha descrito a mercadoria de forma mais detalhada possível, usando a descrição do ex-tarifário, não houve alteração de classificação ou qualquer outra consequência que pudesse ser entendida como intenção de fraude à fiscalização. (TRF4, APELREEX 2006.70.08.000913-3, Segunda Turma, Relator Des. Federal Otávio Roberto Pamplona, D.E. 23/06/2010.) Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação". (TRF4, Apelação nº 5016027-27.2015.4.04.7201, 2ª Turma, Rel. Des. Luciane Amaral Corrêa Münch, Julgado em 23.08.2016).

74. O Superior Tribunal de Justiça comunga do mesmo entendimento:

"EMENTA TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

- 1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.*
- 2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.*
- 3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrário sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade" aquilo que não pode ser ". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.*
- 4. À luz dessa premissa, é lícito afirmar-se que a declaração efetuada de forma incorreta não equivale à ausência de informação, restando incontroverso, na instância ordinária, que o contribuinte olvidou-se em discriminar os pagamentos efetuados às pessoas físicas e às pessoas jurídicas, sem, contudo, deixar de declarar as despesas efetuadas com os aludidos pagamentos.*
- 5. Deveras, não obstante a irritualidade, não sobejou qualquer prejuízo para o Fisco, consoante reconhecido pelo mesmo, porquanto implementada a exação devida no seu quantum adequado.*
- 6. In casu,"a conduta do autor que motivou a autuação do Fisco foi o lançamento, em sua declaração do imposto de renda, dos valores referentes aos honorários advocatícios pagos, no campo Livro-Caixa, quando o correto seria*

especificá-los, um a um, no campo Relação de Doações e Pagamentos Efetuados, de acordo com o previsto no artigo 13 e parágrafos 1º, a e b, e 2º, do Decreto-Lei nº 2.396 Ú87. Da análise dos autos, verifica-se que o autor realmente lançou as despesas do ano-base de 1995, exercício 1996, no campo Livro-Caixa de sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física. Porém, deixou de discriminar os pagamentos efetuados a essas pessoas no campo próprio de sua Declaração de Ajuste do IRPF (fl. 101)"(fls. 122Ú123).

7. Desta sorte, assente na instância ordinária que o erro no preenchimento da declaração não implicou na alteração da base de cálculo do imposto de renda devido pelo contribuinte, nem resultou em prejuízos aos cofres públicos, depreende-se a ausência de razoabilidade na cobrança da multa de 20%, prevista no § 2º, do Decreto-Lei 2.396/87.

8. Aplicação analógica do entendimento perfilhado no seguinte precedente desta Corte:

‘TRIBUTÁRIO IMPORTAÇÃO GUIA DE IMPORTAÇÃO ERRO DE PREENCHIMENTO E POSTERIOR CORREÇÃO MULTA INDEVIDA.

1. A legislação tributária é rigorosa quanto à observância das obrigações acessórias, impondo multa quando o importador classifica erroneamente a mercadoria na guia própria.

2. A par da legislação sancionadora (art. 44 , I , da Lei 9.430 Ú96 e art. 526 , II , do Decreto 91.030 Ú85), a própria receita preconiza a dispensa da multa, quando não tenha havido intenção de lesar o Fisco, estando a mercadoria corretamente descrita, com o só equívoco de sua classificação (Atos Declaratórios Normativos Cosit nºs 10 e 12 de 1997).

3. Recurso especial improvido. (REsp 660682 ÚPE, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 10.05.2006)

9. Recurso especial provido, invertendo-se os ônus sucumbenciais". (STJ, REsp 728.999/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 26.10.2006, p. 229)

75. A bem da verdade, a aplicação da Multa Regulamentar é absolutamente confiscatória! Isso porque, toma por base de cálculo valores totalmente dissociados até mesmo de eventual tributo devido, sendo que, no presente caso, além de incidir sobre valores referentes a meros ajustes realizados pela Impugnante, incide, inclusive, sobre base negativa, considerando que, no que se refere ao item (b), do parágrafo "48", acima, a exigência quanto à retificação trata de valores que resultam em impacto negativo à Impugnante, no importe de (-) R\$ 736.051 mil.

76. Veja-se que, em casos como o presente, em que a multa ultrapassa o valor do tributo (e no presente caso sequer há correlação da multa com o tributo, mas com valores absolutamente irreais para utilização como base de cálculo), o Supremo Tribunal Federal já definiu, em sede de REPERCUSSÃO GERAL que é de rigor o afastamento da penalidade, por ofensa ao princípio da vedação ao confisco (STF, RE 833.106 AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe

11.12.2014; STF, RE 754554 AgR/GO, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 27.11.2013).

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”. (STF, RE 833.106 AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 11.12.2014)

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI –

CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE CONFISCATORIEDADE DO TRIBUTO – CLÁUSULA VEDATÓRIA QUE TRADUZ LIMITAÇÃO MATERIAL AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E QUE TAMBÉM SE ESTENDE ÀS MULTAS DE NATUREZA FISCAL – PRECEDENTES – INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO – DOCTRINA – PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO – “QUANTUM” DA MULTA TRIBUTÁRIA QUE ULTRAPASSA, NO CASO, O VALOR DO DÉBITO PRINCIPAL – EFEITO CONFISCATÓRIO CONFIGURADO – OFENSA ÀS CLÁUSULAS CONSTITUCIONAIS QUE IMPÕEM AO PODER PÚBLICO O DEVER DE PROTEÇÃO À PROPRIEDADE PRIVADA, DE RESPEITO À LIBERDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL E DE OBSERVÂNCIA DO CRITÉRIO DA RAZOABILIDADE – AGRAVO IMPROVIDO”. (STF, RE 754554 AgR/GO, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 27.11.2013)

77. Ora, no presente caso, a multa aplicada compromete o patrimônio da Impugnante e evidentemente excede o limite da sua capacidade contributiva, devendo ser imediatamente afastada.

78. Destarte, por se tratar de entendimento firmado em sede de Repercussão Geral, de rigor a aplicação do julgado acima, nos termos do artigo 62, §1º, II, “b” do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

79. E mais! Por toda a situação ora narrada, não é outra a conclusão senão a de que a multa deve ser cancelada. A boa-fé do contribuinte no caso em comento é evidente, na medida em que, no transcurso da fiscalização realizada, a Impugnante, além de atender satisfatoriamente e tempestivamente todas as intimação do AFRFB, ainda entendeu, por bem, transmitir ECF retificadora para atender o entendimento da fiscalização, muito embora estas alterações não tenham gerado nenhuma diferença de crédito tributário a pagar, já que, conforme visto anteriormente, todas as receitas da Impugnante referentes ao redimensionamento da RBSE foram contabilizadas e levadas à tributação, vez que constituído passivo fiscal diferido. Ou seja, o suposto ilícito (prestação da informação em campo diverso) sequer causou o lançamento de tributo suplementar a ser recolhido.

80. Em casos como o presente, a jurisprudência admite o afastamento da multa, em razão da boa-fé do contribuinte e ausência de prejuízos ao Fisco (STJ, REsp 494.080/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 16.11.2004, p. 188; STJ, REsp 699.700/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 03.10.2005, p. 140)

Ementa: "TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. MULTA. ART. 136 DO CTN. RESPONSABILIDADE OBJETIVA, INTERPRETADA À LUZ DAS REGRAS DOS ARTS. 137 E 112 DO MESMO CÓDIGO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. BAGAGEM DE RESIDENTE NO EXTERIOR HÁ MAIS DE UM ANO. CONSULTA AO CONSULADO BRASILEIRO. RECONHECIMENTO DE BOA-FÉ PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. EXCLUSÃO DA MULTA. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO". (STJ, REsp 494.080/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 16.11.2004, p. 188)

Trecho do voto: "1. Em doutrina, considera-se que a responsabilidade por infrações fiscais não tipificadas como delitos (vale dizer, a responsabilidade pelo pagamento de multas) é, nos moldes do art. 136 do CTN, "objetiva na enunciação, mas comporta temperamentos" (Sacha Calmon Navarro Coêlho, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 752). Após afirmar a irrelevância, em princípio, na tipificação do ilícito fiscal não abrangido pelo Direito Penal, da intenção do agente, bem assim do erro de fato ou de direito, conclui esse autor que "a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não-fazer previstos na legislação" (op. cit., p. 754). O abrandamento desse princípio é realizado, segundo o autor, pelo próprio art. 136, ao possibilitar a inclusão do elemento subjetivo na descrição do tipo infracional, e pelos arts. 108, § 2º, e 112 do CTN, normas interpretativas que contemplam, respectivamente, a equidade e o in dubio pro contribuinte: "O art. 136 do CTN, portanto, recomenda a consideração objetiva do ilícito fiscal, mas dá ao legislador federal, estadual e municipal competência para fixar hipóteses em que deve ser considerado o fato volitivo (vontade) na configuração do tipo infracional. A segunda disposição, atenuadora, versa sobre princípios de interpretação e aplicação e abre ensanchas à consideração equitativa dos conflitos fiscais. Diz o art. 112 do CTN: 'A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação".

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DO FORMULÁRIO DE AJUSTE SIMPLIFICADO. ART. 136 DO CTN. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO AGENTE. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE E INEXISTÊNCIA DE DANO OU DE INTENÇÃO DE O PROVOCAR RECONHECIDAS PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. JULGAMENTO BALIZADO PELA EQUIDADE E PELO PRINCÍPIO IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE.

AFASTAMENTO DA MULTA.

I - Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN),

sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do in dubio pro contribuinte. Precedente: REsp nº 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004.

II - In casu, o Colegiado a quo, além de expressamente haver reconhecido a boa-fé do contribuinte, sinalizou a inexistência de qualquer dano ao Erário ou mesmo de intenção de o provocar, perfazendo-se, assim, suporte fático-jurídico suficiente a se fazerem aplicar os temperamentos de interpretação da norma tributária antes referidos.

III - Ademais, apenas a título de registro, tal entendimento do Sodalício de origem, como cediço, não comportaria revisão por parte desta Corte Superior em face do óbice sumular nº 7 deste STJ.

IV - Recurso especial desprovido". (STJ, REsp 699.700/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 03.10.2005, p. 140)

81. Conforme se verifica acima, a multa somente deve ser aplicada para aqueles casos em que o contribuinte tenha agido com nítida má-fé. Do contrário, a multa servirá como mero instrumento de arrecadação, o que, segundo a doutrina e jurisprudência sobre o tema, é inviável, mais ainda em um sistema de obrigações acessórias complexo como é o brasileiro. Destaca-se a lição de Luciano Amaro neste sentido (AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. págs. 439 e 440).

82. Ainda sobre isso, cabe destaque ao trecho do recente Acórdão nº 1302-006.413, lavrado pela 2ª Turma, da 3ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamentos do CARF, nos autos do PAF nº 15746.720390/2020-43:

"Assim, não se pode admitir a aplicação de uma penalidade com fins únicos na arrecadação. A penalidade, é bom deixar claro, tem, dentre outras, as funções de reprimir, desestimular e, se for o caso, punir o contribuinte pela prática de uma conduta que, de alguma forma, é repelida pelo ordenamento jurídico, nos termos previamente definidos pelo legislador, mas não pode se prestar apenas para encher os cofres do ente estatal.

Ademais, nos termos já pacificados pelo Supremo Tribunal Federal, as sanções tributárias não podem ser utilizadas como meio de coação do contribuinte para que este haja de acordo com o entendimento da fiscalização.

Não se admite, neste Norte, dentro do ordenamento jurídico pátrio, as denominadas sanções políticas, que "consistem em restrições estatais no exercício da atividade tributante que culminam por inviabilizar injustificadamente o exercício pleno de atividade econômica ou profissional pelo sujeito passivo de obrigação tributária, logo representam afronta aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal substantivo" (RE 647.855). Confira-se, o entendimento consolidado pelo STF exarado em três súmulas editadas:

Súmula 70 - É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323 - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547 - Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Com toda venia, mutatis mutandis (até mesmo porque, princípio, pelo porte da Recorrente, a multa que lhe foi aplicada não vai inviabilizar/paralisar suas atividades), a fiscalização, ao apontar incorreção na ECF, por não refletir o que ela entendia como correto, está, de alguma forma, impondo esse posicionamento ao contribuinte.”

83. No presente caso, resta claro que a Impugnante não tinha o animus de lesar o Fisco quando da ausência de indicação das receitas na parte B do e-LALUR e eLACS, estando convencido à época que realmente tal indicação não se fazia necessária, tendo em vista que tais receitas já haviam sido contabilizadas em outros campos da ECF e regulamente levada à tributação, vez que constituído passivo fiscal diferido. De todo modo, no momento que tomou conhecimento de que a fiscalização entendia que referida receita deveria constar também na parte B do LALUR/LACS, prontamente tomou a iniciativa de transmitir a ECF retificadora com os ajustes.

84. Assim, tendo em vista que o contribuinte agiu de boa-fé, não tendo praticado nenhum ato ilegal, bem como a ausência de lesão ao fisco, fica claro que a referida multa não deve ser mantida, uma vez que o valor aplicado sequer é proporcional ao dano, que é inexistente.

85. Com isso, a partir das informações ora fornecidas, bem como das particularidades do caso, e em consonância com os julgados acima trazidos, evidente o fato de que o procedimento adotado não se coaduna com a aplicação da multa conforme art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, visto que: (i) as ECFs transmitidas não continham omissões, inexatidões ou incorreções; (ii) a Impugnante agiu de boa-fé; (iii) a multa é confiscatória, desproporcional e irrazoável; (iv) o procedimento adotado não causou o pagamento a menor de tributos, pelo contrário, já que as receitas foram efetivamente levadas à tributação – fato reconhecido pelo TVF; (v) a prestação de informações em campo impróprio, conforme entendimento da Fiscalização, não equivale à prestação inexata de informações; e (vi) os arts. 108 e 112, do Código Tributário Nacional, permitem a exclusão da multa em casos como o presente, em que o suposto ilícito não ocorreu de modo voluntário pelo contribuinte.

IV. PEDIDO

86. Diante de todo o exposto, requer a Impugnante seja julgada procedente a presente Impugnação, de modo que seja cancelada a Multa Regulamentar exigida pela Autoridade Fiscal, no valor de R\$ 59.861.106,08.

Naquela oportunidade, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 julgou improcedente a Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 29/09/2020, 31/12/2020

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão e assim, como as teses doutrinárias ou jurisprudências, não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora. Exceção se faz às Sumulas do CARF que tem caráter vinculante.

OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB. PRINCÍPIO DA BOA FÉ.

O princípio de boa-fé não se aplica a outras multas administradas pela RFB, pois na área tributária, a responsabilização por infração é de natureza objetiva, conforme previsto em lei complementar.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA ADMINISTRATIVA POR AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO NA PARTE B DO LALUR.

O contribuinte, no tocante a valores de receitas financeiras postergados para períodos futuros a serem adicionados na Parte A do LALUR e do LACs, deve efetuar os devidos registros de controle na Parte B dos mesmos livros fiscais, estando sujeito à aplicação de multa administrativa em razão do descumprimento do previsto na legislação de regência, quando deixar de fazê-lo, tratando-se de penalidade de aplicação de natureza objetiva.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2019

IRPJ. DESISTÊNCIA. PAGAMENTO. ALOCAÇÃO.

Em tendo a impugnante desistido de apresentar argumentos no tocante ao IRPJ e efetuado pagamento com a intenção de quitar os débitos, mantém-se a exigência integralmente, devendo os recolhimentos serem alocados aos valores devidos e serem cobrados valores que eventualmente permanecerem em aberto.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2019

CSLL. DESISTÊNCIA. PAGAMENTO. ALOCAÇÃO.

Em tendo a impugnante desistido de apresentar argumentos no tocante ao CSLL e efetuado pagamento com a intenção de quitar os débitos, mantém-se a exigência integralmente, devendo os recolhimentos serem alocados aos valores devidos e serem cobrados valores que eventualmente permanecerem em aberto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada teve ciência da decisão na data de 24/09/2025 (fl. 1197) e apresentou recurso voluntário tempestivo em 24/10/2025 (fls. 1200), sem adição de novos documentos referentes ao mérito, pugnano pelo provimento de suas alegações. Em ato contínuo, os autos foram remetidos a este Conselheiro, e incluídos na pauta para serem julgados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, Relator.

Análise do Recurso Voluntário

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Como relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto por COMPANHIA HIDRO ELETRICA DO SAO FRANCISCO (CHESF) contra o Acórdão nº 108-047.919, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/08).

O procedimento fiscal que originou o presente litígio resultou na lavratura de três Autos de Infração distintos contra a Recorrente: (i) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); (ii) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); e (iii) Outras Multas Administradas pela RFB (Multa Regulamentar Isolada). A cobrança principal de IRPJ e CSLL originou-se da glosa de exclusões indevidas relativas à provisão de Participação nos Lucros e Resultados (PLR). Já a Multa Isolada, no valor original de R\$ 59.861.106,08, foi lavrada por infração ao art. 16 da Lei nº 9.779/99 e ao art. 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, pelo fato de a Recorrente ter apresentado a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) omitindo registros obrigatórios de controle na Parte B do e-LALUR e e-LACS (receitas diferidas de redimensionamento do ativo RBSE).

LUCRO REAL**INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS**

O sujeito passivo apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incorretas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador

29/09/2020
31/12/2020

Multa

30.634.356,08
29.226.750,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 29/09/2020 e 31/12/2020:

Art. 16 da Lei nº 9.779/99. Art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14.

Em sede de impugnação, a Contribuinte anuiu com a exigência principal, tendo desistido de apresentar argumentos quanto ao IRPJ e à CSLL e efetuado o pagamento/parcelamento para quitar tais débitos. Consequentemente, a DRJ determinou a alocação dos recolhimentos e confirmou o desmembramento do feito, restringindo o litígio da impugnação exclusivamente à Multa Regulamentar.

Quanto à referida penalidade, a DRJ julgou a impugnação improcedente (fls. 1152 a 1193). O órgão colegiado fundamentou, em síntese, que a infração tributária é de natureza objetiva e independe da intenção do agente ou de prejuízo ao erário, afastando também a alegação de inconstitucionalidade por vedação ao confisco, por fugir à competência do órgão julgador administrativo.

Inconformada, a contribuinte interpôs tempestivamente o presente Recurso Voluntário (fls. 1201 a 1219). Em síntese, requer o cancelamento ou a limitação da multa com base nas seguintes alegações: (i) a Contribuinte sanou todas as alegadas inconsistências apontadas pela fiscalização, inexistindo má-fé;(ii) não houve recolhimento a menor de tributo, uma vez que as omissões na Parte B do LALUR/LACS não afetaram a apuração do IRPJ/CSLL no período;(iii) as informações pleiteadas pelo Fisco já estavam disponibilizadas por outros meios;(iv) a multa carece de razoabilidade, proporcionalidade e possui nítido caráter confiscatório;(v) subsidiariamente, defende a necessária estipulação de limite à imposição da multa por erro no preenchimento, aplicando-se, por analogia, o teto de R\$ 5.000.000,00 previsto na lei para a falta de entrega da ECF.

Passo à análise de suas alegações.

A matéria devolvida a este Conselho cinge-se à pertinência e validade da Multa Regulamentar, visto que os lançamentos de IRPJ e CSLL foram objeto de anuência e quitação/parcelamento pela Recorrente.

Do Mérito:**Das Alegações de Ausência de Má-Fé, Retificação da ECF, Inexistência de Prejuízo ao Erário e Registros Paralelos**

A Recorrente fundamenta seu pedido de cancelamento da multa alegando, em essência: (i) ausência de má-fé; (ii) correção tempestiva das inconsistências após intimação; (iii) ausência de prejuízo ao Erário, ou seja, inoccorrência de recolhimento a menor de imposto; e (iv) o fato de as informações supostamente omitidas já estarem disponíveis em outras demonstrações financeiras e contábeis.

No que tange à alegação de ausência de má-fé, como se sabe, a responsabilização por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Trata-se de responsabilidade de natureza objetiva, consagrada no art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN).

Na prática, isso significa que a penalidade decorre do mero descumprimento do dever instrumental. Para a configuração da infração prevista no art. 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, basta a materialidade da conduta, qual seja, a entrega da ECF com omissões ou inexatidões. É desnecessário perquirir se houve má-fé ou intenção de prejudicar a fiscalização. A mera constatação material de que a escrituração foi apresentada em desconformidade com as regras de regência legitima o lançamento da multa.

Em relação à alegação de que as pendências foram corrigidas "tempestivamente após intimação" (item ii), a própria narrativa defensiva afasta, de plano, a possibilidade de cancelamento integral da multa. É incontroverso nos autos que a retificação da ECF não decorreu de iniciativa própria, mas ocorreu somente após a provocação do Fisco, sob a égide do Termo de Intimação Fiscal nº 04/2023 (Fls. 214).

Pela sistemática tributária vigente, o início de qualquer procedimento oficial de fiscalização afasta a espontaneidade da conduta do sujeito passivo. Consequentemente, a retificação da ECF realizada tão somente após o recebimento de intimação não assegura à empresa o direito ao cancelamento da multa.

Com efeito, para as situações em que o sujeito passivo atua provocado pela autoridade autuante, prestando os esclarecimentos e regularizando a escrituração no prazo assinalado na intimação, o legislador, no caso em tela, já estabeleceu a exata consequência jurídica aplicável. A norma de regência não autoriza o perdão da penalidade, mas tão somente a sua mitigação.

Esse benefício legal, consubstanciado na redução da multa à metade (§ 3º, inciso II, do art. 8º-A do DL nº 1.598/77), já foi reconhecido e aplicado pela autoridade fiscal no momento da quantificação do crédito, o que reduziu a alíquota efetiva de 3% para 1,5% sobre o valor omitido.

Logo, a atuação retificadora e colaborativa da Recorrente já foi sopesada e premiada na medida exata autorizada pelo ordenamento jurídico. Acolher o cancelamento total da multa equivaleria a perdoar a infração ao arrepio da legislação de regência, conferindo

injustificada paridade de tratamento entre o sujeito passivo já submetido à ação fiscal e aquele que age antes de qualquer procedimento de ofício.

Quanto à alegada ausência de prejuízo ao Erário (item iii), afasta-se de plano a tese de que a inexistência de recolhimento a menor de imposto invalidaria a sanção aplicada. O ordenamento jurídico pátrio consagra a total autonomia das obrigações acessórias em relação à obrigação principal, nos moldes estatuídos pelo art. 113, §§ 2º e 3º, do Código Tributário Nacional (CTN). Diferentemente da obrigação principal, cujo foco é o efetivo ingresso de receitas, os deveres instrumentais possuem vida própria e justificam-se pelo interesse do Estado em garantir a rastreabilidade dos dados operacionais e a eficácia da fiscalização.

Por conseguinte, o mero descumprimento do dever formal delineado pela norma perfectibiliza, de maneira objetiva e autônoma, a infração tipificada no art. 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77. A validade da penalidade imposta independe do efetivo dano financeiro ou da constituição de saldo a pagar no instante da entrega da declaração, tornando juridicamente inócua a tentativa de afastar a multa sob o argumento de ausência de prejuízo imediato aos cofres públicos.

Por fim, no que concerne ao argumento de que as informações já estariam disponíveis em outras demonstrações (item iv), a instância julgadora de piso consignou que a Recorrente sequer logrou comprovar faticamente que os dados estariam evidenciados de forma clara em sua contabilidade regular (fls. 1188 e 1189):

"Quanto aos períodos lançados, supostamente registrados em sua contabilidade (...), isso não restou demonstrado na impugnação, e não tendo isso também sido levado ao conhecimento da Autoridade lançadora. Não houve discussão a esse respeito durante a ação fiscal e não resta comprovado até o presente momento algo que beneficiasse a empresa no que se refere a essa alegação."

[...]

"Essa é a finalidade do LALUR e do LACS, e não usar esses livros fiscais na ocasião tratada nos autos, que devem ser corretamente informados na ECF, e, estes sendo, ademais, uma informação de natureza preciosa a omitida pelo contribuinte, para fins de controle efetivo da tributação, não se pode acatar as alegações em contrário..."

Como bem pontuado, a defesa não demonstrou de forma cabal a suficiência de seus registros paralelos. Contudo, ainda que se superasse essa barreira fática e se admitisse, *ad argumentandum tantum* (apenas para fins de debate), que os montantes constavam de fato em Notas Explicativas ou na Escrituração Contábil Digital (ECD), tal circunstância seria juridicamente inidônea para afastar a tipicidade da conduta.

A legislação tributária impõe o dever de prestar informações específicas, definindo a forma e as condições para o seu cumprimento (art. 16 da Lei nº 9.779/99). Quando a norma exige o registro de controle de valores diferidos na Parte B do e-LALUR e do e-LACS, a ausência

desses dados no instrumento próprio configura, de forma autônoma e direta, a omissão e a inexatidão tipificadas no art. 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77. O dever instrumental não se considera adimplido pelo simples fato de a informação existir de forma esparsa no universo contábil da empresa. A Parte B dos referidos livros não é uma redundância dispensável, mas a memória fiscal expressamente exigida por lei para viabilizar o controle do lucro real e da base de cálculo da CSLL em exercícios subsequentes. Admitir que a mera menção em relatórios societários substitua a declaração da informação obrigatória equivaleria a esvaziar a própria obrigação acessória, transferindo à Administração Tributária o ônus de rastrear e deduzir dados que foram omitidos dos registros do e-LALUR e do e-LACS.

Sendo assim, não há amparo jurídico para o cancelamento integral da exação com lastro em quaisquer das alegações suscitadas pela Recorrente.

Da Ausência de Duplicidade na Autuação

Registre-se, por oportuno e em alinhamento com o entendimento desta Turma, que a fiscalização aplicou a penalidade sem incorrer em qualquer duplicidade (*bis in idem*) no momento da quantificação da multa.

A sistemática de cálculo dessa penalidade já foi objeto de detida apreciação por este Colegiado, inclusive em sua composição atual. Ao debruçar-se sobre o tema, esta Turma firmou o entendimento de que a multa do art. 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77 não pode incidir de forma cumulativa (dobrada) sobre uma mesma grandeza omitida que sirva, simultaneamente, de base para o IRPJ e para a CSLL.

Em julgamentos sobre a matéria (v.g., Acórdãos nº 1301-007.728 e nº 1301-007.321), constatou-se que a autoridade fiscal havia laborado em equívoco ao somar os valores omitidos no e-LALUR aos valores omitidos no e-LACS, duplicando indevidamente a base de cálculo da penalidade, o que culminou no cancelamento parcial daquelas autuações.

Ocorre que, diferentemente da realidade fática moldada naqueles precedentes, no caso ora em exame verifica-se que a fiscalização atuou na linha daqueles julgados. A despeito de a ECF englobar tanto os controles do IRPJ quanto os da CSLL, a base de cálculo de cada omissão foi considerada apenas uma única vez pela autoridade autuante.

A inexistência de *bis in idem* é matematicamente incontestada e encontra-se comprovada no demonstrativo elaborado pela própria fiscalização, constantes no itens 52 e 53 do Termo de Verificação Fiscal (TVF, fl. 1027):

52. Abaixo, demonstrativo de apuração da multa, com o valor das incorreções (base de cálculo da exação) e o respectivo valor da multa imposta, por data e mês do fato gerador.

Mês FG	Data do Fato Gerador	AC ECF	Valor Tributável (Valor da Incorreção)	Multa Calculada (3%)	Redução da Multa (art. 8º-A, §3º, II, do D)	Multa Aplicada
09/2020	29/09/2020	2019	1.251.012.036,00	37.530.361,08	18.765.180,54	18.765.180,54
09/2020	29/09/2020	2019	791.278.369,08	23.738.351,07	11.869.175,54	11.869.175,54
09/2020 Total			2.042.290.405,08	61.268.712,15	30.634.356,08	30.634.356,08
12/2020	31/12/2020	2018	1.212.399.000,00	36.371.970,00	18.185.985,00	18.185.985,00
12/2020	31/12/2020	2019	736.051.000,00	22.081.530,00	11.040.765,00	11.040.765,00
12/2020 Total			1.948.450.000,00	58.453.500,00	29.226.750,00	29.226.750,00

53. Conforme acima mencionado, a fiscalizada foi intimada de acordo com o Termo de Intimação Fiscal nº 05/2023, para apresentar ECF Retificadoras, de modo a corrigir as incorreções apontadas pela Fiscalização. Uma vez que atendeu à Intimação, promovendo todas as correções propostas no prazo fixado na Intimação, a multa a ser imposta dever ser reduzido em 50% (cinquenta por cento), em atenção ao disposto no art. 8º-A, §3º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.598/77. Abaixo, quadro informativo com a(s) ECF(s) Retificadoras apresentadas.

Data Início	Data Fim	Data Transmissão	Rash
01/01/2018	31/12/2018	05/06/2023 09:43	C4DB6F607A50E836F5BD EC68BF9AD79ED00E58CB-0
01/01/2019	31/12/2019	05/06/2023 09:58	AB0199B7199719B78DA9585714CFB1ED88F01974-6

Conforme se extrai acima, a autoridade fiscal quantificou a exação aplicando a alíquota reduzida (1,5%) estritamente sobre o montante individual de cada ajuste não registrado. Em nenhum momento o Fisco somou as bases do e-LALUR e do e-LACS para exigir a multa em dobro, limitando-se a tributar a grandeza isolada, em absoluta consonância com o entendimento consignado nos acórdãos citados desta Turma.

Da Impossibilidade de Aplicação Analógica de Limite Máximo (Teto de R\$ 5 Milhões)

Subsidiariamente, a Recorrente defende a "necessária estipulação de limite à imposição da multa por erro no preenchimento de obrigação acessória", pleiteando a aplicação analógica do teto de R\$ 5.000.000,00 previsto no § 1º, inciso II, do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77. Tal alegação não encontra amparo jurídico. Veja-se o dispositivo:

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)

Da simples leitura do art. 8º-A do aludido diploma legal, extrai-se que o legislador previu duas condutas infracionais distintas, atribuindo a cada uma delas sistemáticas próprias de quantificação e mitigação: o inciso I penaliza a falta ou o atraso na entrega da escrituração; enquanto o inciso II (aplicado ao caso vertente) penaliza a entrega com omissões, incorreções ou inexatidões.

O teto máximo de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), invocado pela defesa, encontra-se topograficamente posicionado no § 1º do artigo, cuja redação é expressa e taxativa ao restringir sua aplicação exclusivamente à multa tratada no caput do inciso I.

Para a infração do inciso II, o legislador optou por não fixar um teto financeiro nominal limitador. Em contrapartida, instituiu um mecanismo mitigatório diverso no § 3º do mesmo dispositivo, garantindo a redução da multa à metade para os casos em que a correção ocorra no prazo fixado em intimação, benefício este que, como já dito, foi aplicado pela autoridade fiscal.

A pretensão de se "emprestar" o limite quantitativo de uma infração para aplicá-lo a outra, sob o pretexto de analogia ou proporcionalidade, esbarra frontalmente no princípio da estrita legalidade (art. 97, inciso V, do CTN). O ordenamento jurídico é expresso ao vedar que o julgador atue como legislador positivo.

Ademais, o Código Tributário Nacional, ao disciplinar as regras de interpretação e integração da legislação, estabelece em seu art. 108, § 2º, que o emprego da equidade não pode resultar na dispensa do pagamento de tributo devido, o que se estende, por obviedade, às penalidades legalmente tipificadas.

Dessa forma, indefere-se o pleito de aplicação analógica do teto de R\$ 5 milhões.

Dos Argumentos Constitucionais (Vedação ao Confisco, Proporcionalidade e Razoabilidade)

Por fim, no tocante às alegações de ofensa aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, cumpre ressaltar os estreitos limites da jurisdição administrativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na qualidade de órgão integrante do Poder Executivo, exerce o controle estrito de legalidade dos atos administrativos

emanados pela autoridade fiscal. Carece este Colegiado de competência jurisdicional para afastar a aplicação de norma vigente e eficaz sob o pretexto de incompatibilidade com o texto constitucional.

A penalidade imposta nos autos decorre de mandamento legal expresso e objetivo (art. 8º-A, inciso II, do DL nº 1.598/77), não cabendo ao julgador administrativo atuar como tribunal de equidade para graduar, mitigar ou cancelar a multa legalmente quantificada sob o fundamento de adequá-la a preceitos constitucionais de razoabilidade ou proporcionalidade.

A impossibilidade de controle de constitucionalidade na via administrativa é matéria há muito pacificada no âmbito deste egrégio Conselho, encontrando-se consolidada na Súmula CARF nº 2, que ostenta o seguinte e peremptório teor:

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

Nesse contexto, estando o lançamento de ofício perfeitamente subsumido à legislação tributária, resta inviabilizada a apreciação do pleito de cancelamento da exação sob a ótica confiscatória ou desproporcional ou razoabilidade. A via adequada para debater a validade constitucional da sanção nestes termos é, inequivocamente, o Poder Judiciário.

Portanto, rejeita-se estas alegações.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA