



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720137/2019-21</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.043 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DROGA EX LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Obrigações Acessórias**

Ano-calendário: 2014

ARBITRAMENTO. CUMULAÇÃO COM MULTA POR TRANSMISSÃO DE ECD COM INFORMAÇÕES INEXATAS. IMPOSSIBILIDADE. RACIONAL DA SÚMULA CARF Nº 96.

Assim como nos termos da Súmula CARF nº 96, a falta de entrega de documentos e prestação de esclarecimentos não pode gerar agravamento da penalidade por embaraço à fiscalização, quando já deu ensejo ao arbitramento, tampouco pode incidir a multa por entrega e ECD com informações inexatas quando tais inexatidões tornaram a escrituração imprestável, aos olhos da autuação, ensejando já o arbitramento do lucro.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a multa administrativa exigida e para reduzir o percentual de cálculo da multa de ofício qualificada para 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Lucas Issa Halah** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Neudson Cavalcante Albuquerque** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## RELATÓRIO

Tratam-se de Autos de Infração com os seguintes objetos, relativos ao ano-calendário de 2014:

1. IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA;
2. CSLL - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS;
3. PIS/PASEP - INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO. OMISSÃO DE RECEITA;
4. COFINS - INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO. OMISSÃO DE RECEITA.
5. MULTA POR APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS.

O lançamento deu-se pelo regime do Lucro Arbitrado, pois a escrituração do contribuinte foi considerada imprestável.

A multa de ofício foi qualificada, elevada ao patamar de 150% (44, §1º da Lei 9.430/1996), pois vislumbrou-se nas práticas do Contribuinte o intuito deliberado de praticar sonegação e fraude (art. 71, I ou art. 72 da Lei 4.502/1964).

Foi lavrada representação fiscal para fins penais.

O seguinte excerto do Acórdão Recorrido resume bem os fatos constatados na Ação Fiscal:

### “1 DA AÇÃO FISCAL

A Fiscalização foi comandada através do processo de programação interna, TDPF nº 08.1.90.00-2017-00367-8.

O impugnante foi instado a apresentação de documentação, em especial a declaração de todas as instituições financeiras com quem manteve quaisquer movimentações, além dos respectivos extratos.

Do pedido, o impugnante solicitou a dilação do prazo inicial e, em seguida, apresentou um conjunto de extratos bancários em formato PDF.

Da análise dos extratos, observou-se sua incompletude. Não só não foi fornecido todo o período como também não foram fornecidos todos os extratos das operações com todos os bancos com quem mantinha contas correntes.

Após nova intimação, o contribuinte optou por abrir seu sigilo financeiro em favor da RFB.

A Fiscalização então realizou o tratamento das informações da DIMOF e das transações constantes nos extratos fornecidos pelos bancos.

Do tratamento dado, a Fiscalização instou a contribuinte a comprovar os depósitos relacionados nas planilhas, conforme intimações: 112/2017, 113/2017 e 114/2017.

A Droga Ex não ofereceu resposta no prazo fornecido, sendo reintimada.

A única resposta fornecida após a reintimação foi o arquivo “Comprovação de Transf Mesma Titularidade v01.xlsx.” Nenhum outro documento foi fornecido.

O contribuinte foi novamente intimado a comprovação dos demais depósitos, doc. 151/2017 e 153/2017.

Entre idas e vindas, expurgando os depósitos comprovados, a fiscalização juntou todos os depósitos não comprovados, solicitando novamente a comprovação ao contribuinte.

Ainda, quanto da avaliação da contabilidade do contribuinte, ficou observado que a ECD entregue apresentava graves inconsistências, visto que apresentava saldo credor de caixa no valor de R\$ 10.287.436,32, sendo essa incompatível com a DCTF apresentada.

O impugnante foi instado a refazer e entregar a ECD.

Após várias tentativas, o contribuinte apresentou a contabilidade de forma não paginável, alegado não ter conseguido apresentar a ECD.

Após averiguação da contabilidade, a fiscalização entendeu que tanto a ECD anterior, como também a nova ECD se apresentavam imprestáveis para identificação escoreita da movimentação financeira e da determinação do lucro real.

#### 1.1 DA IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL

Analisando-se a ECD entregue a fiscalização observou que esta apresenta profundas inconsistências como saldo credor de caixa no Balanço Patrimonial no montante de R\$10.287.436,32. Na realidade a conta caixa já apresenta o saldo inicial credor de R\$4.757.868,66 em 01/01/2014, evoluindo até R\$10.287.436,32 credor em 31/12/2014.

**Balancete**

Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
4	4	Caixa	S	4.757.790,51	C	183.498.670,48	189.028.316,29	10.287.436,32	C
5	5	Caixa Geral	A	4.757.790,51	C	183.498.670,48	189.028.316,29	10.287.436,32	C

Também ficou constatado que a contabilidade simplesmente não contemplava a conta bancos. Para a contabilidade entregue, não existe lançamentos para bancos, era como se a empresa não tivesse qualquer conta bancária.

Outro ponto importante é que a Droga Ex trabalha com diversas filiais, mesmo assim a conta caixa era única, não sendo possível individualizar as operações por cada filial.

Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1	1	Ativo	S	19.603.146,02	D	1.552.458.090,25	1.517.019.841,34	55.042.394,93	D
2	2	Ativo Circulante	S	15.753.718,20	D	1.333.504.616,28	1.320.024.110,45	29.234.224,03	D
3	3	Disponível	S	4.757.790,51	C	1.005.104.676,91	1.000.181.753,79	165.132,61	D
4	8	BANCO CONTA MOVIMENTO	S	0,00		536.217.658,07	536.184.339,48	33.318,59	D
5	40415	BANCO SAFRA	A	0,00		273.123.141,17	273.122.842,76	298,41	D
5	9	BANCO BRADESCO	A	0,00		224.143.115,25	224.110.112,75	33.002,50	D
5	40416	BANCO SANTANDER	A	0,00		38.951.401,65	38.951.383,97	17,68	D
4	4	Caixa	S	4.757.790,51	C	453.205.676,37	448.429.844,93	18.040,93	D
5	5	Caixa Geral	A	4.757.790,51	C	453.205.676,37	448.429.844,93	18.040,93	D
4	40417	APLICAÇÃO DE LIQUIDEZ IMEDIATA	S	0,00		15.681.342,47	15.567.509,38	113.773,09	D
5	40536	Aplicação de liquidez imediata - Safra	A	0,00		15.061.000,00	14.949.002,24	111.997,76	D

Também ficou observado que a DCTF era incompatível com a ECD.

Sobre a não transmissão da nova ECD, a Fiscalização destacou que pelo normativo corrente a ECD só pode ser substituída no caso de erros que não possam ser corrigidos com lançamentos contábeis extemporâneos. Não era o caso em questão.

Mesmo assim, a Fiscalização analisou os arquivos apresentados como ECD, em arquivos não pagináveis.

No novo documento apresentado, o contribuinte tentou regularizar os saldos credores de caixa através de lançamentos com os seguintes históricos: “Transferência para regularização de saldo” ou “VALOR REFERENTE aporte de caixa”.

Razão da Conta : 5 - Caixa Geral														
Nome: DROGA EX LTDA - CNPJ: 02.743.218/0076-89														
Saldo Inicial : 4.757.790,51 C														
Data	Cód. Conta	Conta Débito	D/C	Valor Déb	Nº Linha Débito	Cód. Conta	Conta Crédito	D/C	Valor Créd	Nº Linha Crédito	Saldo Caixa Geral	D/C	Histórico	Número
31/01/2014	40421	DROGA EX	D	2.070.280,00	197.047	5	Caixa Geral	C	2.070.280,00	197.046	5.013.088,33	C	Transferencia para regularizac	16453082
31/01/2014	5	Caixa Geral	D	1.899.750,00	197.049	40420	DEM/C	C	1.899.750,00	197.050	3.113.336,33	C	Transferencia para regularizac	16453104
28/02/2014	5	Caixa Geral	D	3.885.132,41	378.836	40421	DROGA EX	C	3.885.132,41	378.839	1.675.650,36	D	Transferencia para regularizac	16453093
31/03/2014	40421	DROGA EX	D	6.661.604,98	578.390	5	Caixa Geral	C	6.661.604,98	578.389	1.614.664,66	C	Transferencia para regularizac	16453094
31/03/2014	5	Caixa Geral	D	1.660.000,00	578.392	40420	DEM/C	C	1.660.000,00	578.393	45.315,12	D	Transferencia para regularizac	16453105
30/04/2014	40421	DROGA EX	D	3.900.997,88	785.546	5	Caixa Geral	C	3.900.997,88	785.547	5.485.471,75	C	Transferencia para regularizac	16453095
30/04/2014	5	Caixa Geral	D	5.500.000,00	785.550	40420	DEM/C	C	5.500.000,00	785.551	34.528,25	D	Transferencia para regularizac	16453106
31/05/2014	40421	DROGA EX	D	3.334.943,17	1.007.092	5	Caixa Geral	C	3.334.943,17	1.007.091	2.679.257,66	C	Transferencia para regularizac	16453096
31/05/2014	5	Caixa Geral	D	2.700.000,00	1.007.094	40420	DEM/C	C	2.700.000,00	1.007.095	20.742,34	D	Transferencia para regularizac	16453107
30/06/2014	40421	DROGA EX	D	3.594.979,07	1.230.220	5	Caixa Geral	C	3.594.979,07	1.230.219	5.036.427,34	C	Transferencia para regularizac	16453097
30/06/2014	5	Caixa Geral	D	5.050.000,00	1.230.222	40420	DEM/C	C	5.050.000,00	1.230.223	13.572,66	D	Transferencia para regularizac	16453108
31/07/2014	40421	DROGA EX	D	3.895.025,58	1.462.522	5	Caixa Geral	C	3.895.025,58	1.462.521	3.054.844,85	D	Transferencia para regularizac	16453098
31/07/2014	40420	DEM/C	D	3.000.000,00	1.462.525	5	Caixa Geral	C	3.000.000,00	1.462.524	54.844,85	D	Transferencia para regularizac	16453109
31/08/2014	40421	DROGA EX	D	447.016,24	1.665.330	5	Caixa Geral	C	447.016,24	1.665.329	1.946.054,66	D	Transferencia para regularizac	16453099
31/08/2014	40420	DEM/C	D	1.900.000,00	1.665.333	5	Caixa Geral	C	1.900.000,00	1.665.332	46.054,66	D	Transferencia para regularizac	16453110
30/09/2014	40421	DROGA EX	D	2.736.103,25	1.912.493	5	Caixa Geral	C	2.736.103,25	1.912.492	363.666,79	D	Transferencia para regularizac	16453100
30/09/2014	40420	DEM/C	D	500.000,00	1.912.496	5	Caixa Geral	C	500.000,00	1.912.495	93.869,79	D	Transferencia para regularizac	16453111
31/10/2014	40421	DROGA EX	D	3.214.066,55	2.149.731	5	Caixa Geral	C	3.214.066,55	2.149.730	366.306,59	C	Transferencia para regularizac	16453101
31/10/2014	5	Caixa Geral	D	400.000,00	2.149.733	40420	DEM/C	C	400.000,00	2.149.734	33.843,41	D	Transferencia para regularizac	16453112
30/11/2014	40421	DROGA EX	D	3.194.553,00	2.363.646	5	Caixa Geral	C	3.194.553,00	2.363.645	696.576,35	C	Transferencia para regularizac	16453102
30/11/2014	5	Caixa Geral	D	730.000,00	2.363.648	40420	DEM/C	C	730.000,00	2.363.649	31.423,65	D	Transferencia para regularizac	16453113
30/12/2014	40420	DEM/C	D	4.180.000,00	2.579.605	5	Caixa Geral	C	4.180.000,00	2.579.604	16.103.445,54	C	Transferencia para regularizac	16453114
30/12/2014	40418	Aplicação de liquidez imo	D	25.321,20	2.579.606	5	Caixa Geral	C	25.321,20	2.579.607	16.128.766,74	C	Transferencia para regularizac	16453115
30/12/2014	5	Caixa Geral	D	25.321,20	2.579.610	40420	DEM/C	C	25.321,20	2.579.611	16.103.445,54	C	Transferencia para regularizac	16453116
31/12/2014	40421	DROGA EX	D	4.100.013,00	2.593.407	5	Caixa Geral	C	4.100.013,00	2.593.406	16.040,93	D	Transferencia para regularizac	16453103

(\*) Extração exemplificativa.

Também ficou constatado que os saldos das contas bancos inseridos no novo arquivo também continham inconsistências. Os saldos finais de 2014 não eram idênticos aos saldos iniciais de 2015.

Saldos Bancários		Doc. 2019-010		
DROGA EX LTDA - CNPJ: 02.743.218/0076-89				
Banco	Saldo Inicial (01/01/2014)	D/C	Saldo Final (31/12/2014)	D/C
Bradesco	184.975,26	C	33.002,50	C
Safra	282,33	D	266,25	D
Santander	57,58	C	17,68	C
<b>Total :</b>	<b>184.750,51</b>	<b>C</b>	<b>32.753,93</b>	<b>C</b>

A Droga Ex inseriu as contas que representam os bancos, contudo, o saldo inicial da conta “Banco Conta Movimento” é zero. Da mesma forma o são os saldos iniciais individuais das contas “Banco Bradesco”, “Banco Safra” e “Banco Santander”. Então, o primeiro lançamento nas contas contábeis dos bancos foram os respectivos saldos.

Esses lançamentos não seguiram os princípios contábeis, na verdade a Fiscalização considerou que os lançamentos foram um artifício utilizado pela Droga Ex para conseguir inserir as contas bancárias numa contabilidade onde estas não existiam.

Os lançamentos contêm erros insanáveis. A contar que o saldo inicial das contas bancos não era zero, depois os lançamentos nas contas “Banco Bradesco”, “Banco Safra” e “Banco Santander” registram os valores a crédito de numa conta caixa cujo saldo já era credor. No afã de lançar os saldos iniciais, a fiscalizada leu errado o saldo bancário do Safra, que iniciou o ano negativo, e fez o lançamento ao contrário do que

deveria ser, ou seja, fez o lançamento como se o saldo fosse positivo e registrou uma disponibilidade contábil onde na verdade seria uma dívida da empresa.

Um exemplo de erro nos lançamentos contábeis é que frequentemente os extratos bancários registram movimentos cujo histórico eram pagamentos. E o Tipo de Lançamento no extrato bancário é "(D) pagamento a fornecedores", deixando inequívoco que o movimento é efetivamente um pagamento a algum fornecedor.

Exemplificativamente, os lançamentos nas contas correntes:

Extrato do Banco Safra							
Filtros aplicados:							
#	Campo	Critério					
1	Histórico	contém "pagsafra cob"					
Data	Valor	D/C	Histórico	Saldo	Saldo D/C	Documento	Tipo Lançamento
02/01/2014	8.600,00	D	PAGSAFRA COB	8.882,33	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
03/01/2014	119.260,37	D	PAGSAFRA COB	119.218,18	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
06/01/2014	547,10	D	PAGSAFRA COB	439,54	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
07/01/2014	123.579,05	D	PAGSAFRA COB	122.813,16	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
08/01/2014	15.339,21	D	PAGSAFRA COB	15.285,86	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
10/01/2014	168.128,16	D	PAGSAFRA COB	167.279,09	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
13/01/2014	11.492,30	D	PAGSAFRA COB	11.453,58	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
14/01/2014	1.241,10	D	PAGSAFRA COB	1.114,51	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
15/01/2014	69.936,25	D	PAGSAFRA COB	69.855,47	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
16/01/2014	147.686,59	D	PAGSAFRA COB	147.563,14	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
17/01/2014	2.220,00	D	PAGSAFRA COB	2.160,80	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
20/01/2014	66.988,95	D	PAGSAFRA COB	66.914,47	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
21/01/2014	17.695,27	D	PAGSAFRA COB	16.825,35	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
22/01/2014	13.771,55	D	PAGSAFRA COB	13.407,66	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
23/01/2014	956,70	D	PAGSAFRA COB	816,88	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
24/01/2014	132,25	D	PAGSAFRA COB	128,09	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
27/01/2014	135.227,03	D	PAGSAFRA COB	134.704,61	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
28/01/2014	109.468,88	D	PAGSAFRA COB	109.013,24	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
30/01/2014	6.340,92	D	PAGSAFRA COB	6.098,76	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
31/01/2014	107.665,25	D	PAGSAFRA COB	107.152,19	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
03/02/2014	630,00	D	PAGSAFRA COB	185,75	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores
04/02/2014	89.818,73	D	PAGSAFRA COB	89.705,31	D	0	112 - (D) pagamento fornecedores

Ocorre que ao levar esses fatos à contabilidade, a Droga Ex registra os lançamentos a débito da conta 5-Caixa e a crédito da conta 40415 - Banco Safra, como se vê a seguir:

**Razão da Conta 40415 - BANCO SAFRA**

Nome: DROGA CNPJ: 02.743.218/0076-89

Filtros aplicados:

# Campo Critério  
1 Histórico igual a "PAGSAFRA COB"

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico	Número
02/01/2014	5	Caixa Geral	D	8.600,00	8.317,67	C	PAGSAFRA COB	16326695
02/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	8.600,00	8.317,67	C	PAGSAFRA COB	16326695
03/01/2014	5	Caixa Geral	D	119.260,37	118.653,52	C	PAGSAFRA COB	16326727
03/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	119.260,37	118.653,52	C	PAGSAFRA COB	16326727
06/01/2014	5	Caixa Geral	D	547,10	125,12	D	PAGSAFRA COB	16326740
06/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	547,10	125,12	D	PAGSAFRA COB	16326740
07/01/2014	5	Caixa Geral	D	123.579,05	122.248,50	C	PAGSAFRA COB	16326770
07/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	123.579,05	122.248,50	C	PAGSAFRA COB	16326770
08/01/2014	5	Caixa Geral	D	15.339,21	14.721,20	C	PAGSAFRA COB	16326851
08/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	15.339,21	14.721,20	C	PAGSAFRA COB	16326851
10/01/2014	5	Caixa Geral	D	168.128,16	166.714,43	C	PAGSAFRA COB	16326881
10/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	168.128,16	166.714,43	C	PAGSAFRA COB	16326881
13/01/2014	5	Caixa Geral	D	11.492,30	10.888,92	C	PAGSAFRA COB	16326893
13/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	11.492,30	10.888,92	C	PAGSAFRA COB	16326893
14/01/2014	5	Caixa Geral	D	1.241,10	549,85	C	PAGSAFRA COB	16326918
14/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	1.241,10	549,85	C	PAGSAFRA COB	16326918
15/01/2014	5	Caixa Geral	D	69.936,25	69.290,81	C	PAGSAFRA COB	16326935
15/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	69.936,25	69.290,81	C	PAGSAFRA COB	16326935
16/01/2014	5	Caixa Geral	D	147.686,59	146.998,48	C	PAGSAFRA COB	16326966
16/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	147.686,59	146.998,48	C	PAGSAFRA COB	16326966
17/01/2014	5	Caixa Geral	D	2.220,00	1.596,14	C	PAGSAFRA COB	16326978
17/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	2.220,00	1.596,14	C	PAGSAFRA COB	16326978
20/01/2014	5	Caixa Geral	D	66.988,95	66.349,81	C	PAGSAFRA COB	16326991
20/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	66.988,95	66.349,81	C	PAGSAFRA COB	16326991
21/01/2014	5	Caixa Geral	D	17.695,27	16.260,69	C	PAGSAFRA COB	16327111
21/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	17.695,27	16.260,69	C	PAGSAFRA COB	16327111
22/01/2014	5	Caixa Geral	D	13.771,55	12.843,00	C	PAGSAFRA COB	16327124
22/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	13.771,55	12.843,00	C	PAGSAFRA COB	16327124
23/01/2014	5	Caixa Geral	D	956,70	252,22	C	PAGSAFRA COB	16327140
23/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	956,70	252,22	C	PAGSAFRA COB	16327140
24/01/2014	5	Caixa Geral	D	132,25	436,57	D	PAGSAFRA COB	16327151
24/01/2014	40415	BANCO SAFRA	C	132,25	436,57	D	PAGSAFRA COB	16327151

Então no lançamento contábil, em vez de registrar o pagamento de uma conta, a fiscalizada transfere o dinheiro do banco para o caixa, o que já não representa os eventos reais, nem segue os princípios contábeis.

Outro erro encontrado, também relacionado a operações financeiras, tomando a movimentação do Banco Bradesco, registrada na conta contábil "9 - BANCO BRADESCO", a contribuinte teve como prática contumaz o lançamento de depósitos como se o dinheiro tivesse saído diretamente do caixa.

Razão da Conta : 5 - Caixa Geral														
Nome: DROGA EX LTDA - CNPJ: 02.743.218/0076-89														
Saldo Inicial : 4.757.796,51 C														
Data	Cód. Conta	Conta Débito	D/C	Valor Déb	Nº Linha Débito	Cód. Conta	Conta Crédito	D/C	Valor Créd	Nº Linha Crédito	Saldo Caixa Geral	D/C	Histórico	Número
01/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	184.975,28	6.371	5	Caixa Geral	C	184.975,28	6.370	4.942.785,77	C	REF A SALDO INICIAL DO PERIO	4180
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	4,00	13.525	5	Caixa Geral	C	4,00	13.524	5.963.157,11	C	DEPOSITO CIC BON	16315028
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	5,00	13.526	5	Caixa Geral	C	5,00	13.527	5.963.162,11	C	DEPOSITO CIC BON	16315027
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	5,00	13.531	5	Caixa Geral	C	5,00	13.530	5.963.167,11	C	DEPOSITO CIC BON	16315026
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	5,00	13.534	5	Caixa Geral	C	5,00	13.533	5.963.172,11	C	DEPOSITO CIC BON	16315029
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	10,22	13.537	5	Caixa Geral	C	10,22	13.536	5.963.182,33	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315030
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	16,02	13.540	5	Caixa Geral	C	16,02	13.539	5.963.200,35	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315031
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	19,00	13.543	5	Caixa Geral	C	19,00	13.542	5.963.219,35	C	DEPOSITO CIC BON	16315032
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	24,26	13.546	5	Caixa Geral	C	24,26	13.545	5.963.243,61	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315033

(\*)Extração exemplificativa, a extração completa do razão se encontra no arquivo “RAZAO 5 Caixa Geral D-Bradesco C-Cx Geral.xlsx” anexado aos autos.

Durante o período do ano-calendário de 2014, a Droga Ex lança nada menos do que R\$130.826.072,85 em depósitos no Bradesco, com os recursos saindo do Caixa Geral, ocorre que na maioria dos lançamentos o saldo do caixa é credor. Logo esses lançamentos seriam impossíveis.

Outro conjunto de lançamentos que demonstrariam a imprestabilidade da contabilidade seria o “RECEBIMENTO FORNECEDOR. O contribuinte, além de creditar valores em um caixa já credor, tal operação teria origem do próprio caixa da empresa:

Razão da Conta : 5 - Caixa Geral														
Nome: DROGA EX LTDA - CNPJ: 02.743.218/0076-89														
Saldo Inicial : 4.757.796,51 C														
Data	Cód. Conta	Conta Débito	D/C	Valor Déb	Nº Linha Débito	Cód. Conta	Conta Crédito	D/C	Valor Créd	Nº Linha Crédito	Saldo Caixa Geral	D/C	Histórico	Número
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	10,22	13.537	5	Caixa Geral	C	10,22	13.536	5.963.182,33	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315030
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	16,02	13.540	5	Caixa Geral	C	16,02	13.539	5.963.200,35	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315031
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	24,26	13.546	5	Caixa Geral	C	24,26	13.545	5.963.243,61	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315033
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	25,10	13.552	5	Caixa Geral	C	25,10	13.551	5.963.268,71	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315035
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	29,54	13.568	5	Caixa Geral	C	29,54	13.567	5.963.361,25	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315037
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	35,20	13.570	5	Caixa Geral	C	35,20	13.569	5.963.483,28	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315041
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	36,38	13.573	5	Caixa Geral	C	36,38	13.572	5.963.519,66	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315042
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	37,51	13.578	5	Caixa Geral	C	37,51	13.578	5.963.584,17	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315044
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	52,68	13.581	5	Caixa Geral	C	52,68	13.580	5.963.783,85	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315046
02/01/2014	9	BANCO BRADESCO	D	60,92	13.587	5	Caixa Geral	C	60,92	13.586	5.963.900,13	C	RECEBIMENTO FORNECEDOR	16315050

(\*)Extração exemplificativa, a extração completa do razão se encontra no arquivo “RAZAO 5 Caixa Geral D-Bradesco x Receb Fornece .xlsx” anexado aos autos

Portanto, recebimentos que contabilmente teriam vindo do seu caixa, já credor para a conta banco.

Outros erros contábeis foram destacados pela Fiscalização no TVF.

## 2 DAS IRREGULARIDADES/INFRAÇÕES

A Fiscalização concluiu que o contribuinte teria omitido receitas, por presunção legal, ao **não comprovação da parcela dos depósitos realizados**, quando instado em diversos momentos.

Por sua vez, quanto da apuração da base de cálculo para o lançamento, a Fiscalização concluiu pela imprestabilidade da contabilidade do contribuinte, sendo necessário a apuração dos tributos omitidos através do **arbitramento de ofício**.

Também apurou-se diversas incorreções na ECD, ficando o contribuinte sujeito a **multa pela incorreção no ECD**.

A Fiscalização também entendeu pela **qualificação da multa**, visto que o contribuinte agiu comissivamente com dolo ao ocultar da fiscalização parcela substancial das suas receitas, visto que não declarou seus lançamentos bancários, algo que se vê pelo valor irrisório lançado em DCTF.”

**A Impugnação** aduziu os seguintes argumentos, nas palavras do Acórdão Recorrido:

“Alega que a utilização de uma única conta caixa, com toda a movimentação financeira procurava trazer eficiência a gestão de pagamentos e recebimentos;

Alega boa-fé por abrir mão do seu sigilo fiscal;

Alega que a fiscalização não demonstrou a omissão;

Alega não ser cabida a autuação com base em meros indícios;

Alega que as movimentações financeiras não eram receitas, que é um representante comercial e, portanto, tais receitas eram movimentações entre clientes e fornecedores;

Alega “(...) a existência da conta caixa, por onde passaram todos os pagamentos e recebimentos no ano-base de 2014, não permite o arbitramento do lucro, conforme demonstramos através da jurisprudência administrativa”. Portanto, não haveria motivos para o arbitramento do lucro.

Alega que o Auditor-Fiscal solicitou a regularização da contabilidade, sem destacar qual seriam os erros;

Alega que a contabilidade não poderia ter sido tida como imprestável, apenas por ser resumida;

Junta jurisprudência administrativa;

Alega que não é cabida da multa por envio incorreto da ECD, mas apenas pela falta da escrituração, algo que não ocorreu;

Alega não ser cabida a Representação Fiscal para Fins Penais por incorreções na ECD, nem como forma de intimidar o contribuinte;

Alega que a Representação Fiscal para Fins Penais só poderia ter sido enviada após o fim do processo administrativo.”

**O Acórdão Recorrido** negou provimento à Impugnação enfrentando um a um os argumentos da Impugnação, por razões que serão mais bem explanadas no curso do voto, e restou assim ementado:

**“ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

Ano-calendário: 2014

**EMENTA: ARBITRAMENTO DE LUCRO**

Dentro das hipóteses do arbitramento da base de cálculo do IRPJ está a imprestabilidade na escrituração fiscal (Indícios de fraude, contiver vícios, erros ou deficiências) Art. 530, inciso II do RIR/99.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96.

Caracterizam-se omissão de receitas os valores creditados nas contas correntes de titularidade da contribuinte em instituições financeiras, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL**

LANÇAMENTOS REFLEXOS

Aplica-se à CSLL, COFINS e PIS a solução dada ao tributo principal, IRPJ, em razão de todos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de prova.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS/PASEP**

LANÇAMENTOS REFLEXOS

Aplica-se à CSLL, COFINS e PIS a solução dada ao tributo principal, IRPJ, em razão de todos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de prova.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

LANÇAMENTOS REFLEXOS

Aplica-se à CSLL, COFINS e PIS a solução dada ao tributo principal, IRPJ, em razão de todos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de prova.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido”**

**O Recurso Voluntário**, por sua vez, reforça, detalha e amplia os argumentos já apresentados na Impugnação.

Aduz os seguintes Principais Argumentos:

Tempestividade: Inicia confirmando a tempestividade do recurso conforme os prazos legais.

Nulidade do Auto de Infração: Reitera a alegação de nulidade do auto de infração devido à falta de motivação, destacando que todos os documentos foram fornecidos à fiscalização.

Omissão de Receita: Reforça o argumento de que não houve omissão de receita, citando a abertura voluntária do sigilo financeiro e a escrituração correta dos depósitos bancários.

Arbitramento do Lucro: Amplia a argumentação contra o arbitramento do lucro, incluindo mais jurisprudências e doutrinas que apoiam a validade da escrituração contábil apresentada.

Multas: Detalha mais profundamente a contestação à aplicação da multa por incorreções na ECD, incluindo referências adicionais a pareceres normativos, e traz jurisprudência que discute a inaplicabilidade da multa qualificada nas circunstâncias apresentadas, defendendo que não teria havido dolo, fraude ou simulação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

### 1 ADMISSIBILIDADE.

O Recorrente tomou ciência do Acórdão Recorrido em 05/11/2020 (Fl. 52348) e já havia protocolizado seu Recurso Voluntário em 24/09/2020 (fl. 52303) razão pela qual o Recurso é Tempestivo.

O Recurso também preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no RICARF, portanto dele conheço.

Cabe ressaltar que o Recurso alega ser confiscatória a multa de ofício qualificada de 150%. Contudo, afastar a aplicabilidade lei com base em princípios constitucionais implicaria, no caso em questão, o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, encontrando óbice na Súmula CARF nº 2, já que a análise de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais extrapola a competência deste Conselho. Trata-se de súmula que entendo obstar o conhecimento desta parcela dos recursos, mas em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros deste colegiado, conheço do recurso, mas **desde já nego provimento aos referidos argumentos** de inconstitucionalidade, pois admiti-los ofenderia a Súmula CARF nº 2.

### 2 DIREITO

No mérito, entendo não assistir razão ao Recorrente, e concordo com o Acórdão Recorrido em quase todas as suas passagens, exceção feita (i) ao tema da multa aplicada por “INCORREÇÕES NA ECD”, e ao patamar da multa qualificada, que opto por apreciar em tópicos próprios.

Assim, valendo-me da faculdade prevista no art. 114, §12, I do RICARF já que inexistem argumentos novos no Recurso Voluntário, e feitas as ressalvas acima, adoto a fundamentação do Acórdão Recorrido que ora transcrevo na parcela que conta com minha concordância.

#### **“1. DO MÉRITO**

Em resumo, Autoridade Fiscal, diante da situação exposta no relatório, na qual se deparou com uma série de depósitos cuja origem não restou comprovada, aplicou a presunção legal de omissão de receitas, prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Os tributos foram apurados utilizando o arbitramento do lucro, visto que sua contabilidade foi tida como imprestável.

#### **Arbitramento do lucro**

Para que possamos como avaliar o pedido do Impugnante, avaliando as informações fornecidas por esse, é primordial o entendimento da dinâmica da apuração do IRPJ. De forma simples, a apuração de um tributo *ad valorem* é a multiplicação da alíquota do tributo pela sua base de cálculo. No caso do IRPJ e da CSLL, há ainda a alíquota majorada sobre valores acima de um certo piso, à época de 20 mil reais mensais. A base de cálculo para apuração do IRPJ e da CSLL, para sujeitos passivos tributados pelo lucro real, seguia, para o ano base 2009, o disposto no Regulamento do Imposto de Renda (RIR) 992, nos seus artigos 247 e 249.

*“Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).*

*§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º). Todavia, existem situações em que fica afastada a possibilidade de utilização da sistemática do lucro real, sendo esse o caso, na interpretação do fisco, que apurou o tributo do contribuinte pela sistemática do lucro por arbitramento.*

*§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).*

*§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).*

...

*Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):*

*I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;*

*II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.*

*Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:*

*I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");*

*II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);*

*III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;*

*IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);*

*V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);*

*VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência*

*social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);*

*VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);*

*VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);*

*IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único);"*

*X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);*

*XI – o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º).*

Todavia, existem situações em que fica afastada a possibilidade de utilização da sistemática do lucro real, sendo esse o caso, na interpretação do fisco, que apurou o tributo do contribuinte pela sistemática do lucro por arbitramento.

Sobre o instituto do arbitramento, era regido pelo seguinte dispositivo:

*“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

*I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes **ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:***

***a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou***

***b) determinar o lucro real;***

*III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;*

...

*VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.*

No caso em questão, o fisco realizou o arbitramento por entender que **a escrituração continha vícios, erros ou deficiências.**

Como pode ser visto no TVF, em resumo:

☐ Ocorreu saldo credor de caixa no valor de R\$ 10.287.436,32;

☐ Não estavam registradas as contas banco (contas correntes), com as transações bancárias de forma individualizada;

☐ Contas de Ativo tinham saldo inicial credor, fato impossível para um direito;

- ☒ Não existiam contas de caixa para cada filial;
- ☒ Os saldos das contas finais de 2014 e iniciais em 2015 eram divergentes;
- ☒ As contas de Banco, registradas posteriormente, iniciaram com saldo, não de forma zerada, o que seria correto;
- ☒ Foram realizados lançamentos de Transferência e Aporte de caixa, de maneira totalmente contrária a boa técnica contábil;
- ☒ Contas contábeis de pagamento a fornecedores que eram lançados das novas contas banco para o caixa, fato totalmente incoerente com tal operação;
- ☒ Os depósitos realizados iam da conta caixa para a conta banco, fato que não era corroborado com os depósitos que vinham de terceiros;
- ☒ Uma série de pagamentos a fornecedores que eram registrados como saída da conta caixa para a conta banco;
- ☒ Mesmo as transferências entre agências eram registradas como saídas do caixa para o banco;
- ☒ Em 29/09/2015, às 10:41, foi entregue ECF vazia, apenas com os dados cadastrais e de parâmetros tributários.

Destaco que uma vez que, **em regra geral, a escrituração deve abranger todas as operações**, conforme disposto no Decreto 3000/99:

*“Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).*

*Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).”*

A exceção ao registro de todas as operações é dada no mesmo decreto, mas determina um condicionante, a utilização de livros auxiliares. Portanto, quando um contribuinte detém uma quantidade numerosa de transações, pode registra-las de maneira resumida, se os livros fiscais demonstrarem como se compuseram esses saldos. Assim, só é permitido o registro de forma resumida caso haja um documento que demonstre as transações que produziram o resultado final.

*“Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei n -a-486, de 1969, art. 5 § 1 -a-- Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não*

***excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei n -a-486, de 1969, art. 5 -a-, § 3 -ci.).***

*§ 2 Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados. § 3 -a— A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-Lei nº486, de 1969, art. 5º-, § 1 -0-)."*

Sendo assim, a regra geral é o registro individualizado das transações, caso não seja assim, devido a quantidade de transações, que haja um livro auxiliar.

Por sua vez, o impugnante alega que a utilização de uma única conta caixa, com toda a movimentação financeira procurava trazer eficiência a gestão de pagamentos e recebimentos.

Tal alegação não condiz com a forma correta do registro contábil a ser realizado, portanto é apenas uma alegação que comprova a não segregação das operações. A busca por eficiência não é salvo conduto para o registro contábil incorreto das operações.

Ademais, o impugnante não se insurgiu a respeito das demais incoerências, digo erros nos registros contábeis, que isoladamente já ensejariam problemas graves no registro contábil.

Entendo, conforme o disposto pela Fiscalização, que a contabilidade apresentava graves falhas nos seus registros, sendo imprestável para denotar as transações feitas pela impugnante.

Quanto da alegação de que *"(...) a existência da conta caixa, por onde passaram todos os pagamentos e recebimentos no ano-base de 2014, não permite o arbitramento do lucro, conforme demonstramos através da jurisprudência administrativa"*.

É apenas uma alegação. Como já dito, o arbitramento se deu por uma série de erros nos registros contábeis, portanto não é verdade que se deu apenas pela inexistência da conta caixa única. Ainda, mesmo o registro desta conta caixa, está prejudicada, visto que os lançamentos dos depósitos, de pagamentos e de receitas, teriam todos sido realizados de forma incorreta ou incompleta.

Ainda, sobre o arbitramento realizado, o contribuinte alega que o Fisco não teria suporte legal para realizar o arbitramento. Como visto, este instituto tem o suporte legal necessário. Outra mera alegação também desacompanhada de provas.

Portanto, considerando que a escrituração do contribuinte afronta a legislação tributária, imprestável, nos termos do art.530, inciso II do RIR99, correto o fisco usar esta modalidade de apuração da base de cálculo para aferir a regularidade dos recolhimentos do contribuinte.

Mantido o Arbitramento.

### **Depósitos não comprovados**

O impugnante alega que a autuação não poderia ser feita a partir de indícios e que a Fiscalização não provou a omissão.

Cabe esclarecer que a autuação formalizada com fundamento no art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, socorre-se de uma presunção legal relativa (*iuris tantum*), que traz como corolário a inversão do ônus da prova, como destaca com propriedade a lição de José Luiz Bulhões Pedreira *in* “Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas” (Justec, RJ, 1979, pág. 806):

***“O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.”*** (g.n.o.).

No tocante à presunção aplicada, vale a pena colacionar excerto do voto proferido nos autos do processo 10166.728246/2011-71, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, julgado em 18 de maio de 2012, Acórdão 03-048.322 (grifo nosso):

*Em breve histórico sobre as **presunções legais**, cabe esclarecer que sua origem decorre do fato de que a administração tributária se encontra em uma situação de inferioridade na produção do conhecimento, considerando que a investigação dos fatos, referentes aos atos praticados pelo contribuinte no momento da ocorrência do fato gerador, mostra-se praticamente impossível.*

*Precisamente em razão deste distanciamento em relação aos fatos praticados pelo contribuinte e previstos em norma, constata-se que a autoridade fiscal, em raríssimas oportunidades, tem acesso a provas diretas. Válido recorrer aos ensinamentos de Francesco Carnelutti:*

*Pode atribuir sem vacilo à prova indireta uma maior amplitude do que à prova direta no sentido de que, em primeiro lugar, nem todos os fatos prestam-se a ser verificados por meio desta última (não se prestam para isso, precisamente, os fatos passados); além do mais, com frequência a verificação imediata por parte do órgão judicial supõe uma despesa notavelmente superior à da prova indireta (assim acontece, em especial, quanto aos fatos distantes ocorridos a grande distância da sede do ofício). Do primeiro destes pontos de vista, compreende-se que a prova do direito tem de ser sempre indireta, já que a*

*formação de uma norma jurídica, seja de lei, seja de costume, constitui sempre um fato anterior ao processo.*

*Na seara fiscal, observa-se que a prova da ocorrência da hipótese de incidência prevista na norma tributária, na maioria das vezes, dá-se pela produção de provas indiretas, que, segundo o citado mestre, distinguem-se em histórica ou representativa e crítica ou presuntiva.*

*As provas históricas ou representativas são obtidas, por exemplo, pela revisão da escrituração do contribuinte e pela análise de documentos, comprobatórios de despesas, como notas fiscais e recibos, transferências bancárias. Por isso, cabe ao contribuinte o cumprimento de obrigações acessórias, que permitiriam um acompanhamento das atividades econômicas da empresa.*

*Contudo, torna-se comum o descumprimento dos deveres instrumentais, visando ocultar a ocorrência de fatos jurídicos previstos na norma tributária, prejudicando substancialmente o trabalho da Fiscalização. Opta a contribuinte por não escriturar, ocultar documentos, tudo para não deixar “rastros” de determinada atividade, e lograr êxito em se esquivar de suas obrigações tributárias.*

*Dessa maneira, a administração tributária vale-se, cada vez mais frequentemente, das presunções, que se constituem em provas indiretas críticas ou presuntivas.*

*Ensina Carnelutti que podem as presunções ser simples, no qual a lei permite a livre apreciação do juiz, ou legais, devendo ser apreciadas dentro de determinadas regras, sendo que, se for absoluto o vínculo, trata-se de presunção legal absoluta (praesumptiones iuris et de iure), por sua vez, se o fato deduzido estiver submetido a uma prova em contrário, refere-se a uma presunção legal relativa (praesumptiones iuris tantum).*

*Nesse diapasão, os depósitos bancários revelam-se, há tempos, matéria exaustivamente discutida na administração tributária, mostrando-se eficazes na tarefa de proporcionar ao Fisco as evidências necessárias da ocorrência dos fatos geradores previstos em norma. Não por acaso, trata o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 de presunção legal, que se amolda perfeitamente aos fatos do caso concreto em análise:*

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*

**Saliente-se** que a Fiscalização elaborou um levantamento detalhado, **individualizando**, um a um, os depósitos nas contas correntes que não tiveram a origem comprovada mediante documentação hábil e idônea.

Ao contribuinte, durante a fiscalização, caberia apresentar a justificativa, também individualizada para tais depósitos. Não o fez, mesmo tendo sido oportunizado em diversos momentos.

Da mesma forma, em sua defesa, na impugnação, o contribuinte poderia apresentar esclarecimento para os depósitos, os quais serão discutidos no mérito.

Todavia, vale observar o disposto no § 2º da LEI 9.430:

*§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

Prontamente, o impugnante deve provar a natureza dos depósitos e se foram tributadas conforme às normas de tributação específicas, para o caso em questão, sob a sistemática do lucro presumido.

A fiscalização também fez a depuração das informações, excluindo as transferências dos próprios titulares, estornos, operações de crédito e aquelas transações cujo histórico dos extratos identificava as transações. Logo, ocorreu o lançamento apenas dos depósitos que careceriam de justificativa, com provas hábeis e idôneas.

Por sua vez, o impugnante não apresenta esclarecimento para os depósitos, solicitando apenas mais prazo para fazê-lo.

Todavia, vale observar o disposto no § 2º da LEI 9.430:

*§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

Prontamente, o impugnante deveria provar a natureza dos depósitos e se foram tributadas conforme às normas de tributação específicas.

Sobre tal prova, se limita a alegar que é um representante comercial e, portanto, tais transferências seria apenas intermediações de negócios entre clientes e fornecedores.

Não traz qualquer documento que comprove suas alegações, como notas, contratos, declarações ou outros documentos aceitos no direito comercial.

Logo, faz apenas alegações sem provas.

Rejeito sua alegação por não apresentação de provas que suporte: a) que realmente seriam receitas de outrem; b) caso provado, que teriam as receitas sido tributadas da forma que alega, pela intermediação de tais transações.

Superados os temas omissão e arbitramento, vamos às demais alegações.

Sobre a alega boa-fé por abrir mão do seu sigilo fiscal, não o auxilia, caso tivesse negado tais informações, a RFB disporia de dispositivos para conseguir diretamente das instituições financeiras. A matéria tributária é objetiva, alegar boa-fé nada o auxilia. A apresentação dos extratos não afasta a presunção de omissão.

Quanto da alegação que o Auditor-Fiscal solicitou a regularização da contabilidade, sem destacar qual seriam os erros. A vasta documentação apresentada no processo diz o contrário, o contribuinte estava ciente dos problemas como saldo credor de caixa e falta de segregação e registro incorreto de transações. Portanto, é uma alegação inverídica.

Ainda, a ECD de 2014 foi entregue ZERADA. Destaco, a responsabilidade pela ECD é do contribuinte e não pode alegar desconhecimento dos erros durante o procedimento de fiscalização.

A impugnação era a oportunidade de mostrar, um a um, que estavam corretos os lançamentos contábeis. Nada foi feito, apenas alegações genéricas.

Da alegação de que a contabilidade não poderia ter sido tida como imprestável, apenas por ser resumida, como já dito não foi o caso. Repito, era imprestável por seus diversos erros e por não demonstrar corretamente as transações de fato e de direito.

Da alegação de que não é cabia da multa por envio incorreto da ECD, mas apenas pela falta da escrituração, algo que não ocorreu, observamos:

Determina o art. 12, II da Lei 8.218/1991 que as omissões e incorreções na ECD ficam sujeitas a multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período.

*LEI nº 8.218, DE 29 DE AGOSTO DE 1991.*

*Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos*

*arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.*

*(Redação dada pela Medida Provisória n' 2.158-35, de 2001) (Vide Mpv n' 303, de 2006)*

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

*(...)*

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

*(Redação dada pela Lei n' 13.670, de 2018)*

O impugnante cita o Parecer Normativo n° 3, de 10 de julho de 2013 para se insurgir contra a multa.

*Parecer Normativo n° 3, de 10 de julho de 2013*

...

*"10. Em Conclusão:*

*b) O aspecto material dos artigos 11 e 12 da Lei n2 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, motivo pelo qual continua em vigência.*

*c) A comprovação da ocorrência do aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser feita de forma inequívoca. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu se amolda ao aspecto material do artigo 57 da MP n2 2.258-35, de 2001. O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do artigo 57 da MP n2 2.158-35, de 2001 em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN."*

Sobre a conclusão do impugnante, acredito equivocada. O que denota o parecer é que precisa ser provado os erros que fazem surgir a multa. Plenamente demonstrados.

Equivocado está o impugnante. A multa tem como base o erro do registro das informações na ECD, correta a Fiscalização.

Alega não ser cabida a Representação Fiscal para Fins Penais por incorreções na ECD, nem como forma de intimidar o contribuinte e que essa só deveria ter sido feita após o resultado da impugnação.

O impugnante se equivoca mais uma vez. A representação é um ato vinculado quando existem indícios de crimes contra a ordem tributária, que é o caso, ao final do seu resultado administrativo.

A representação não é forma de intimidação, é um ato vinculado. É instrumento formal que busca dar ciência aos órgãos competentes sobre possíveis ilícitos. Digo mais, é um instrumento de transparência nas informações encaminhadas, um instrumento compatível com o princípio da eficiência.

Quanto do erro do envio prematuro da representação, retiro registro eletrônico do processo:

*O processo de Representação Fiscal para Fins Penais 13896.721268/2019-10 foi tornado físico e a cópia encaminhada ao Ministério Público Federal, tendo em vista que a impugnação não foi juntada ao processo correto, conforme relatório de fls.52194 a 52195. Tomou-se conhecimento da existência da impugnação apenas quando o processo já havia sido encaminhado à PRFN e a Representação ao Ministério Público Federal. A Representação Fiscal para Fins Penais deverá ser devidamente instruída quando o CT tornar-se definitivamente constituído na esfera administrativa.*

Com o erro na instrução da impugnação, o processo foi enviado ao MPF, contudo já retornou, aguardando os resultados administrativos para o envio definitivo.

Logo, não há qualquer ônus ao impugnante.

O impugnante não se insurgiu a respeito da qualificação da multa de ofício no percentual de 150%.”

## 2.1 REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS,

Sobre a Representação Fiscal para fins penais, trata-se de medida controlada em processo autônomo sobre o qual o CARF não é competente para se manifestar, nos termos da Súmula CARF nº 28, a seguir transcrita:

### **Súmula CARF nº 28**

#### **Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Portanto as alegações também não podem ser providas.

## 2.2 MULTA QUALIFICADA REDUÇÃO AO PATAMAR DE 100%

O Recurso Voluntário questiona a Multa de Ofício qualificada, que não foi atacada diretamente na Impugnação.

A despeito disso, as alterações promovidas na Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 14.689/2023 reduziram a então chamada Multa Qualificada, agora chamada Multa Agravada, do patamar de 150% para o patamar-base de 100%, redução esta aplicável de ofício retroativamente, por força do artigo 106, C do CTN.

Assim, o Recurso Voluntário merece provimento parcial.

### 2.3 MULTA POR APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS

A Autoridade Autuante lançou a multa prevista de 5% sobre o valor da operação, limitada a 1% da receita, prevista então no art. 12, II da Lei 8.218/1991, como decorrência da verificação das mesmas incorreções na ECD que levaram à desclassificação da escrita do contribuinte, por sua imprestabilidade, e conseqüentemente ao arbitramento.

#### LEI nº 8.218, DE 29 DE AGOSTO DE 1991.

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

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

~~II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)~~

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

Embora a Impugnação não tenha questionado a multa diretamente, atendo-se a generalidades que levariam a sua queda conseqüente, o Recurso Voluntário ataca especificamente a imputação da penalidade, alegando que a multa do art. 12, II só incide quando houver inobservância do art. 11, que trata das situações em que a empresa não mantém e não elabora os arquivos digitais aos quais está obrigado, mas não quando os apresenta com erros, colacionando julgado que diz ter encampado sua tese. Vejamos:

*“IRPJ - MULTA PELA NÃO APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS - As pessoas jurídicas não estão obrigadas a utilizarem processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil, mas se utilizarem devem seguir a forma e o prazo no qual os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados estabelecidos pela SRFB.(Lei nº 8.218/91 art. 11 – MP 2.158-35/2001) -PENALIDADES LEI 8.218/91 ART.12 MP 2.158-35/2001.*

*INCISO I – A multa de meio por cento da receita bruta tem aplicação quando o contribuinte apresenta os arquivos e sistemas, porém, os registros e arquivos não atendem à forma estabelecida, impossibilitando a auditoria.*

*INCISO II - A multa de 5% (cinco por cento), sobre o valor da operação, é aplicada quando a empresa apresentar os arquivos magnéticos e no curso da auditoria for intimada sobre determinada operação – lançamento contábil e omitir ou prestar incorretamente a informação solicitada. Indevido o lançamento da multa pela não apresentação de arquivos e sistemas calcada no inciso II supra mencionado.*

*INCISO III – A multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, sobre a receita bruta, visa sancionar aqueles que não cumprirem os prazos para apresentação dos arquivos e sistemas.*

*Nas hipóteses dos incisos II e III, o valor da penalidade está limitado a 1% (um por cento) da receita bruta.*

*Tendo a empresa apresentado os arquivos e sistemas, dentro do prazo prorrogado pelo AFRF conforme confirmado por ele mesmo, na forma estabelecida pela SRF e quando encontradas inconsistências o AFRF se*

*recusado a receber resposta à intimação, improcedente a aplicação da multa exigida.*

*Recurso provido.”*

O julgado, contudo trata de situação distinta. Da ementa do caso transcrita no Recurso (não se indica o número do Acórdão), verificamos que o fator decisivo para a exoneração da multa foi a autoridade fiscal ter se recusado a receber a resposta à intimação feita ao contribuinte para esclarecer as supostas inconsistências apuradas. Logo, não havia causa para a imputação da penalidade. Essa situação não foi verificada no caso ora sob testilha.

Mas o questionamento do contribuinte nos remete ao brilhante voto do Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, proferido no Acórdão nº 1201-006.149, sobre as diferenças entre as penalidades de que tratam a lei 8.218/91 e o art. 57, inciso I, “b”, da MP nº 2.158-35, de 2001, Vejamos o voto:

**“Multa por falta/atraso na entrega de arquivos magnéticos**

2. Vejamos inicialmente a legislação sobre o tema.

3. Nos termos da Lei nº 8.218, de 1991, com alterações da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, as pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escrever livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. Referida lei delegou à Receita Federal a expedição de atos regulamentares referentes à forma e ao prazo em que os arquivos digitais e sistemas devem ser apresentados.

4. A Receita Federal, por sua vez, por meio da IN SRF nº 86, de 2001<sup>1</sup>, estabeleceu que essas pessoas jurídicas, quando intimadas, deveriam apresentar, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, conforme orientações contidas no Ato Declaratório Cofis nº 15, de 2001.

5. No caso de inobservância quanto à manutenção dos arquivos digitais e sistemas à disposição da Receita Federal, a referida Lei nº 8.218, de 1991, estabelece três penalidades distintas de acordo com a conduta praticada:

i) multa de 0,5% do valor da receita bruta: não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

ii) multa de 5% sobre o valor da operação correspondente limitada a 1% por cento da receita bruta: omissão ou prestação incorreta da informação solicitada;

iii) multa equivalente a 0,02% por dia de atraso, sobre a receita bruta, limitada a 1% desta: não cumprir o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

**Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.**

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem **sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escrever livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.** (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

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

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Grifo nosso)

<sup>1</sup> IN SRF nº 86, de 2001. Art. 2º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1º, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

6. Como se vê, o art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, prevê para cada conduta – não atender à forma dos registros, omissão ou prestação incorreta e não cumprimento de prazo – uma penalidade distinta. Quisesse o legislador estabelecer penalidade única não teria feito tal divisão. Para melhor entendimento destas três condutas, analisemos de forma mais detida o Ato Declaratório Cofis nº 15, de 2001, que estabelece as regras para apresentação dos arquivos digitais.

7. No ponto, não se pode perder de vista que a formatação inadequada desses arquivos digitais inviabiliza o procedimento de auditoria fiscal. Nesse sentido, optou o legislador por estabelecer multas tendo como referencial a receita bruta ou operações realizadas pelo sujeito passivo.

8. De acordo com o referido Ato Declaratório Cofis nº 15, de 2001, os arquivos devem obedecer regras de armazenamento e formatação específicas. Veja-se:

#### 1. Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos

Os arquivos digitais solicitados por AFRF deverão obedecer às regras de armazenamento estabelecidas neste Ato. e formatação

##### 1.1 Codificação de Dados e Organização dos Arquivos

<b>Codificação</b>	Texto codificado em ASCII - ISO 8859-1 (Latin-1). Não se aceitam campos compactados (packed decimal), zonados, binários, ponto flutuante (float point), etc., ou quaisquer outras codificações de texto, tais como EBCDIC.
<b>Organização</b>	Seqüencial.
<b>Tipo de registro</b>	LINHA terminando com os caracteres especiais CR/LF (carriage return / line feed = retorno do carro / alimentação de linha = hexa 0D0A).

##### 1.2 Regras de Formatação

Cada registro deve estar contido em uma linha e todas as linhas devem ter o mesmo tamanho.

TIPO DE CAMPO	CONTEÚDO	FORMATO	OBSERVAÇÕES
Númerico	Alinhado à direita, suprimidos vírgulas e pontos, com posições não significativas zeradas. Se comportar sinal, este deve estar em campo próprio e preenchido com "+" (hexa 2B) ou "-" (hexa 2D) .	<b>N</b>	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com zeros (hexa 30).
Alfanumérico	Alinhado à esquerda, com posições não utilizadas preenchidas com brancos .	<b>C</b>	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com brancos (hexa 20).

9. Além da formatação, os registros devem ser apresentados em uma estrutura adequada. A título de exemplo, o arquivo de lançamentos contábeis deve ser considerado com partida simples; o arquivo de fornecedores deve indicar cada operação em um registro, distinto para fornecedores e clientes. Veja-se:

#### 4.1 Registros Contábeis

A estrutura deste arquivo deve ser utilizada para os lançamentos registrados no Livro Diário Geral e em Diários Auxiliares. Havendo escrituração de Diários Auxiliares, estes deverão ser apresentados em arquivos distintos.

Os arquivos deste sistema deverão ser acompanhados da Tabela de Plano de Contas (4.9.2) e da Tabela de Centro de Custo/Despesa (4.9.3).

##### 4.1.1 Arquivo de Lançamentos Contábeis

O registro no arquivo de lançamentos contábeis será considerado como partidas simples. Desta forma, tem-se:

- no caso de um lançamento com um débito e um crédito, utiliza-se um registro que represente o débito e um registro que represente o crédito. O campo "Código da Contrapartida" deve ser preenchido em ambos os registros;
- no caso de um lançamento com um débito e diversos créditos, utiliza-se um registro que represente o débito e tantos registros quantos sejam necessários para representar os créditos, deixando em branco o campo "Código da Contrapartida" no registro correspondente ao débito.

##### 4.1.2 Arquivo de Saldos Mensais

O arquivo de saldos mensais deve conter apenas registros que representem contas analíticas movimentadas ou que possuam saldo diferente de zero no período.

**4.2 Fornecedores e Clientes**

Serão indicadas as operações efetuadas com clientes e fornecedores. Assim, cada operação será objeto de um registro, devendo ser fornecidos arquivos distintos para fornecedores e clientes. Desta forma, tem-se:

- o pagamento de um título com desconto será representado por um registro que informe o valor líquido no campo "Valor da Operação" e o valor sem desconto no campo "Valor Original do Título";
- a emissão de uma duplicata será representada por um registro que informe o valor da mesma nos campos "Valor da Operação" e "Valor Original do Título". Os arquivos deste sistema deverão ser acompanhados do Arquivo de Cadastro de PJ/PF (4.9.1) e da Tabela de Plano de Contas (4.9.2).

10. Nesse contexto, o contribuinte pode não atender à forma em que os arquivos devem ser apresentados, conforme exposto acima (inciso I), bem como pode omitir ou prestar informação incorreta nos arquivos apresentados (inciso II). Por fim, é possível ainda que o contribuinte não atenda o prazo para apresentação desses arquivos, incorrendo na terceira infração (inciso III)."

(...)

**"Retroatividade benigna**

11. Postula a recorrente a aplicação da retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, "c", do CTN, ao argumento de que as penalidades impostas pelo art. 12, da Lei nº 8.218, de 1991 teriam sido revogadas tacitamente pelo artigo 57, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

12. A MP nº 2.158-35, de 2001, alterou os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, bem como estabeleceu em seu art. 57 penalidades por descumprimento de obrigações acessórias previstas na Lei nº 9.779, de 1999. Posteriormente, o referido art. 57 foi alterado pelas Leis nº 12.766, de 2012, e 12.873, de 2013.

13. O que interessa ao caso em análise é verificar se a multa prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei 12.766, de 2012, tem o mesmo pressuposto material dos art. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, de forma a atrair a retroatividade benigna.

14. A redação original do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, estabelecia multa de escopo genérico no caso de descumprimento de obrigações acessórias previstas no art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, para as "*pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados*" ou "*no caso de informação omitida, inexata ou incompleta*".

**MP nº 2.158-35, de 2001 (redação original)**

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

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

II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de **informação omitida, inexata ou incompleta**. (Grifo nosso)

15. As obrigações acessórias previstas na Lei nº 9.779, de 1999, referem-se aos impostos e contribuições administrados pela Receita Federal, veja-se:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

16. Posteriormente, com a alteração promovida pela Lei nº 12.766, de 2012, a multa genérica pelo descumprimento de obrigação acessória passou a ser exigida no caso de o sujeito passivo "deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou

escrituração digital” ou que “os apresentar com incorreções ou omissões”. Observe-se que esta nova redação tratou especificamente de arquivos digitais e reduziu o valor das multas.

**MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro 2012**

Art. 57. O sujeito passivo que **deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital** exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, **ou que os apresentar com incorreções ou omissões** será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - **por apresentação extemporânea:**

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

**b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração**, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;

II - **por não atendimento à intimação** da Secretaria da Receita Federal do Brasil, **para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos**, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;

III - **por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas**: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços. (Grifo nosso)

17. Ocorre que, conforme visto acima, a Lei nº 8.218, de 1991, estabelece que as pessoas jurídicas “ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas” e no caso de inobservância quanto à manutenção de tais arquivos e sistemas à disposição do Fisco, também estabelece multas para condutas semelhantes às previstas no art. 57 da MP nº 2.158, de 1991, redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, porém, mais gravosas. Veja-se:

**Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991**

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, **ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas**, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

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

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que **não atenderem à forma** em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que **omitirem ou prestarem incorretamente as informações** solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que **não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas**. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Grifo nosso)

18. Instada a se manifestar sobre a convivência dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, com o art. 57 da MP nº 2.158, de 2001, com redação dada Lei nº 12.766, de 2012, a Administração Tributária manifestou-se inicialmente no Parecer Normativo RFB nº 3, de 2013.

19. Após analisar a regra matriz dos referidos mandamentos legais, assentou que a multa prevista na Lei nº 12.766, de 2012, abarca quaisquer sujeitos que **não apresentem** ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica. Já a penalidade prevista na Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que não escrituram e, concomitantemente, não mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da Receita Federal de maneira contínua.

20. Ressalta que o aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser comprovado de forma inequívoca. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral, que se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012. Veja-se:

**Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2013**

4.4. Na literalidade do disposto na Lei nº 12.766, de 2012, a multa é para aqueles sujeitos, quaisquer que sejam, que **não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente** declaração, demonstrativo ou escrituração digital. **Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica**. Já a Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que **nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua**. Objetivamente a infração ocorre (seu “fato gerador”) com a não apresentação, apresentação incorreta ou intempestiva, mas os elementos materiais são distintos.

4.5. Caso a Fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital **por não ter escriturado e, concomitantemente, não mantêm os arquivos à disposição de maneira contínua à RFB**, tal conduta se amolda ao aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Ressalte-se que a falta de existência de comprovação da falta de escrituração digital de maneira contínua quando seja obrigatória (caso da Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo) deve ser demonstrada e comprovada.

4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. **A simples não apresentação de documentos sem a comprovação de que faltou a escrituração não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral de que trata o novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei nº 12.766, de 2012**, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

[...]

10. Em conclusão:

- a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, **é deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital**;
- b) O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, **é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, motivo pelo qual continua em vigência**;
- c) **A comprovação da ocorrência do aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser feita de forma inequívoca. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001**, em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN; (Grifo nosso)

21. Posteriormente, com o advento da Lei nº 12.873, de 2013, o art. 57 da MP nº 2.158, de 2001, retomou o escopo genérico da redação original ao estabelecer penalidades no caso de o contribuinte “*deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999*” ou as “*cumprir com incorreções ou omissões*”. Com efeito, suprimiu-se as infrações relativas à não apresentação de “*declaração, demonstrativo ou escrituração digital*”. Veja-se:

**MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.783, de 24 de outubro de 2013**

Art. 57. O sujeito passivo que **deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões** será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - ..... [por apresentação extemporânea]

- a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional;
- b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais **pessoas jurídicas**;
- c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas;

II - **por não cumprimento à intimação** da Secretaria da Receita Federal do Brasil **para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos** nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

- a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da **pessoa jurídica** ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de **informação omitida, inexata ou incompleta**;
- b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da **pessoa física** ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de **informação omitida, inexata ou incompleta**. (Grifo nosso)

22. Instada a se manifestar novamente sobre o mesmo tema ante a alteração promovida pela Lei nº 12.783, de 2013, que retomou o escopo genérico da norma originária, a Receita Federal, por meio do Parecer Normativo nº 3, de 2015, assentou que o aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, não mais encontra óbice no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, de modo que abarca, novamente (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Todavia, confirmou o entendimento fixado no PN nº 3, de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

**Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2015**

5. A novel alteração, desta feita pelo art. 57 da **Lei nº 12.783, de 2013**, ao reintroduzir no art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, **uma redação assemelhada à redação originária** ? eliminando as remissões a “declaração, demonstrativo ou escrituração digital” ?, **retomou o escopo genérico do dispositivo, a fim de ser aplicado a quaisquer situações que decorram do descumprimento de uma obrigação acessória, quando inexistia norma específica**. Também foi eliminado o texto que determinava que os prazos para a apresentação dos documentos não poderiam ser inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias da intimação, bem como foram tratadas situações que envolvam pessoas jurídicas de direito público e novo regramento de infração pautado no tipo do regime tributário aplicável ao contribuinte.

6. Dessa forma, sem prejuízo da aplicação do entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, com observância do princípio “tempus regit actum” (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - Lindb), e sem olvidar a aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, **devem ser feitas as seguintes considerações em decorrência da nova redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001**, tendo-se em vista, ainda, a atualização de várias normas infralegais já adotadas pela Receita Federal do Brasil, em consonância com esta mais recente alteração legal:

a) **O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013, retomou o escopo genérico de sua redação originária**, e não contém mais, em seu aspecto material, as infrações relativas à não apresentação de “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”;

b) O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, e não mais se encontra limitado pelo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, de modo a abarcar, novamente (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital;

b.1) Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, em nenhum momento foram revogados e, portanto, mantiveram sua vigência mesmo no período de vigência da redação dada ao art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.766, de 2012 ? conforme item 4.8. do Parecer Normativo Nº 3, de 2013 ?, o que implica **(observadas as considerações do contido nos itens 4.1. a 4.7. do Parecer Normativo nº 3, de 2013)** a validade, em tese, dos lançamentos efetuados com esse suporte legal no referido período;

[...]

7. Em conclusão:

a) Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível; (Grifo nosso)

23. Como se vê, a multa genérica por descumprimento de obrigação acessória prevista

no art. 57 da MP nº 2.158, de 1991, tanto na sua redação original quanto na redação atual, dada pela Lei nº 12.783, de 2013, teve seu escopo alterado durante a vigência da Lei nº 12.766, de 2012, no período de **28.12.2012 até 24.10.2013**, ao estabelecer como pressuposto material específico a não apresentação de escrituração digital nos prazos fixados.

24. Por conseguinte, a não apresentação de arquivo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu, tal qual o caso dos autos, não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

25. Oportuno destacar que se trata de interpretação, com a qual concordo, dada pela própria Administração tributária que, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, conforme visto acima, detém a competência para dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições sob sua administração, bem como sobre a forma, prazo e condições para o seu cumprimento.

26. Visto que durante a vigência do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, a não apresentação de arquivos digitais estava sujeita à penalidade menos severa, esse dispositivo deve ser aplicado ao ato não definitivamente julgado em razão retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, nos seguintes termos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

27. Observe-se que se o contribuinte tivesse optado por efetuar o pagamento da multa ora lançada durante a vigência da Lei nº 12.766, de 2012, é inequívoco que poderia usufruir do benefício da retroatividade benigna. Assim, o fato de a legislação menos severa ter sido revogada por lei mais gravosa, não impede a aplicação daquela. É dizer, “*aplica-se a lei que, posterior à infração, seja mais benéfica, esteja ou não ainda em vigor por ocasião da aplicação*”<sup>2</sup>. Veja-se:

Superveniência de uma terceira lei mais gravosa.

Como regra, aplica-se à infração a lei vigente quando da sua ocorrência. **Quando lei posterior à infração comine penalidade menos severa, torna-se aplicável ao caso, independentemente de sobrevir, ainda, uma terceira lei mais gravosa** antes da aplicação efetiva pela autoridade ou juiz. **Aplica-se a lei que, posterior à infração, seja mais benéfica, esteja ou não ainda em vigor por ocasião da aplicação.** (Grifo nosso)

28. No mesmo sentido já se posicionou o Carf nos julgados a seguir:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 12/03/2010

ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. ERROS E OMISSÕES.

O disposto no art. 57, inciso III, da MP 2.158-35/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12 prevalece em relação ao art. 12, I, da Lei 8.218/91, na hipótese em que o contribuinte entrega com erros ou omissões à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato leiaute definido por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

Cabe refletir que não há que se distinguir, a conduta de “deixar de apresentar” e a conduta de “não manter os arquivos”, para fins de aplicação da retroatividade benigna, pois a tipificação dada pela Lei 12.783/13 é “deixar de cumprir as obrigações acessórias de forma regular e correta”, o que incluiu tanto a conduta de não apresentar os documentos, não manter os arquivos à disposição, bem como apresentar com omissões e incorreções.

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 905.

Revogação tácita do art. 12 da Lei 8.212/91 pelo art.57 da MP 2.15835/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012.

Aplicação da retroatividade benigna em matéria apenatória art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

MULTA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA OU COM INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PENALIDADE. MENOS GRAVOSA.

A luz do art. 106 do CTN, às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica ao contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação. Assim, deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com redação atribuída pela Lei n.º 12.766/2012, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.212/91, que comina pena mais severa ao Contribuinte que apresentou arquivo magnético com incorreção nas informações ou perdeu o prazo para apresentação dos mesmos. (Acórdão Carf nº **9303-008.133**, de 21 de fevereiro de 2019)

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 30/09/2003

MULTA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA OU COM INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PENALIDADE. MENOS GRAVOSA.

A luz do art. 106 do CTN, às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica ao contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação. Assim, deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.15835/01, com redação atribuída pela Lei n.º 12.766/12, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.212/91, que comina pena mais severa ao Contribuinte que apresentou arquivo magnético com incorreção nas informações ou perdeu o prazo para apresentação dos mesmos. (Acórdão Carf nº **9303-006.872**, de 12 de junho de 2018)

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DADOS ARMAZENADOS EM MEIO DIGITAL. OBRIGAÇÃO DE APRESENTÁ-LOS À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. INOBSERVÂNCIA. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em se tratando de ocorrências havidas antes da entrada em vigor da Lei nº 12.873/2013, no dia 24 de outubro de 2013, no caso de infração por falta de apresentação de dados armazenados em meio digital/magnético exigidos pela Secretaria da Receita Federal, em não havendo comprovação de que o sujeito passivo não cumpria o dever de escriturar tais dados, por força do disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional, a autoridade julgadora deverá aplicar a penalidade mais branda, que é a prevista na Lei nº 12.766/2012, e não a prevista no art.12 da Lei nº 8.218/91. (Acórdão Carf nº **9303-011.101**, de 19 de janeiro de 2021)

29. Isso posto, em razão de o ato não se encontrar definitivamente julgado e da norma pretérita cominar penalidade menos severa, deve-se aplicar à espécie a multa prevista no art. 57, inciso I, “b”, da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, no valor de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, por apresentação extemporânea dos arquivos digitais.”

No caso em questão não se trata da penalidade por entrega extemporânea, mas de penalidade por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas, que sempre esteve regida pelo art. 57, III, da MP nº 2.158-35/01.

As penalidades de que tratam os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 e o art. 57 da MP nº 2.158-35/01 tem escopos distintos: aquela apena o contribuinte que **deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico**, e esta abrange o contribuinte que **deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital, ou que apresentá-los com incorreções**.

No caso, o contribuinte inequivocamente possuía escrituração digital, mas sua escrituração continha erros que levaram ao arbitramento. A penalidade aplicável, portanto, era a do art. 12, II da Lei nº 8.218/91.

A penalidade, portanto, foi adequadamente capitulada.

Ademais, há outra razão para afastar a penalidade, que entendo possível suscitar de ofício, qual seja, a lógica da Súmula CARF nº 96. Esse verbete sumular admite a impossibilidade de cumulação do arbitramento e da multa agravada por embaraço à fiscalização, quando a causa da multa agravada já levou ao arbitramento. Vejamos:

**Súmula CARF nº 96**

**Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013**

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

O racional aplica-se ao caso sob questão, pois ainda que o arbitramento não seja penalidade propriamente dita, os erros na escrituração levaram à sua desclassificação por imprestabilidade, o que culminou no arbitramento.

Veja-se que, embora não tratando propriamente de caso de arbitramento, a Súmula CARF nº 133 tem racional semelhante.

**“Súmula CARF nº 133**

**Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019**

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.”

Extraíndo das súmulas 96 e 133 sua essência, revelam a consolidação da posição segundo a qual as falhas no descumprimento de obrigações acessórias não permitem, por si só, dupla consequência agravatória da situação do contribuinte, quando essa omissão acarretou consequência diversa em tese também desfavorável para o sujeito passivo, como o arbitramento ou a presunção de omissão de receitas.

Portanto, por esta razão, a multa por transmissão da ECD com informações inexatas não pode subsistir, já que o lucro do contribuinte foi arbitrado.

---

### 3 DISPOSITIVO

---

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, exonerando a penalidade por transmissão de escrituração com informações inexatas, bem como para reduzir a multa qualificada para 100%.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah