



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720881/2023-37
ACÓRDÃO	1402-007.463 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018

INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE.

Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras. Porém, inexistente inovação quando a decisão de primeira instância decide a lide nos limites da atuação e da impugnação

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Implica a nulidade do lançamento a falta da legislação que deu suporte à atuação, o que não verifica no presente caso.

DECADÊNCIA. ART. 173, I, CTN.

O lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN (Súmula CARF nº 174).

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2017, 2018

MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS DIGITAIS. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL – ECD.

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

respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, conforme regulamentado pela RFB.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 107-027.135, pela 15ª Turma da DRJ/ DRJ07 que julgou improcedente a impugnação, mantendo o lançamento efetuado de multa regulamentar por apresentação de Escrituração Contábil Digital - ECD com informações inexatas, incorretas ou omitidas, para considerar devido o valor de R\$ 193.184.780,05, referentes aos anos-calendário de 2017 e 2018.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Trata o presente processo de auto de infração de multa regulamentar, no valor de R\$ 193.184.780,05, cujos fatos geradores ocorreram em 31/05/2018 e 31/05/2019. O interessado tomou ciência do auto de infração em 02/06/2023.

A infração apurada foi a seguinte:

- O sujeito passivo elaborou e apresentou Escrituração Contábil Digital - ECD, referentes aos anos-calendário de 2017 e 2018 (fatos geradores 31/05/2018 e 31/05/2019, respectivamente – data da entrega das ECDs), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incompletas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa regulamentar.

Nos termos expostos na descrição dos fatos no Termo de Verificação Fiscal, a autuação em foco decorreu dos seguintes fatos apurados no curso do procedimento fiscal.

(...)

4. DA OMISSÃO DE INFORMAÇÕES NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL

A fiscalização acessou a Escrituração Contábil Digital (ECD) da empresa Unilever Brasil Industrial (UBI) e constatou que não foram incluídos todos os arquivos que compõem o conjunto das demonstrações contábeis da empresa. Ao transmitir sua ECD ao SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, o contribuinte omitiu os arquivos correspondentes às Notas Explicativas e ao Parecer dos Auditores Independentes (registro J800).

4.1. Intimações e respostas do contribuinte sobre as Demonstrações Contábeis

Solicitou-se à fiscalizada a apresentação das Demonstrações Financeiras completas dos anos de 2017 a 2021, destacando-se em item específico, a exigência de apresentar os Pareceres dos Auditores Independentes que as integram.

As Demonstrações apresentadas, contudo, não atendem às práticas contábeis adotadas no Brasil, conforme consta no “Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras”, referentes aos anos de 2017, 2018 e 2019.

No Relatório relativo às “Demonstrações financeiras individuais em 31 de dezembro de 2017 e 2016”, os auditores independentes registram a respeito disso o que segue:

A Empresa não divulgou nas notas explicativas 10 e 22 às demonstrações financeiras dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2017 e 2016 as movimentações dos Instrumentos financeiros derivativos e dos Empréstimos e financiamentos e não apresentou as referidas movimentações nas demonstrações dos fluxos de caixa dos exercícios findos naquelas datas, conforme requerido pelo pronunciamento técnico CPC 40 (R1) - Instrumentos Financeiros e pelo CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa. Esses assuntos representam um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil.

A Empresa não divulgou nas demonstrações financeiras os valores e a natureza dos passivos contingentes avaliados pela Empresa e seus assessores jurídicos como risco de perda possível, bem como a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência das saídas de caixa decorrentes destes passivos contingentes, conforme requerido pelo CPC 25 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. A ausência dessas divulgações representa um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil.

A Empresa não divulgou nas demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2017 e 2016, informações referentes às transações de vendas com partes relacionadas. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 05 (R1)-Divulgação sobre partes relacionadas, a Empresa deve divulgar a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas, assim como as informações sobre as transações e saldos existentes, incluindo compromissos, necessárias para a compreensão dos usuários do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações contábeis. A ausência dessas divulgações representa um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil.

No Relatório relativo às “Demonstrações financeiras individuais em 31 de dezembro de 2018 e 2017”, os auditores independentes apontam as mesmas omissões na divulgação da empresa. Registros análogos constam no Relatório relativo às “Demonstrações financeiras individuais em 31 de dezembro de 2019 e 2018”.

Os Pareceres dos Auditores Independentes apontam que a empresa não divulgou nas notas explicativas correspondentes às demonstrações financeiras, entre outros, as movimentações dos Empréstimos e financiamentos e não apresentou as referidas movimentações nas demonstrações dos fluxos de caixa dos exercícios findos em 31 de dezembro dos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, conforme requerido pelo pronunciamento técnico CPC 40 (R1) -Instrumentos Financeiros e pelo CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa. Afirma, o Parecer, que “Esses assuntos representam um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil.”

Os Pareceres dos Auditores Independentes também apontam que a empresa não divulgou nas demonstrações financeiras dos mesmos exercícios acima referidos, as informações referentes às transações de vendas com partes relacionadas, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 05 (R1) - Divulgação sobre partes relacionadas. E, da mesma forma, afirma que “A ausência dessas divulgações representa um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil”.

As Notas Explicativas referentes aos anos de 2017 a 2021 não foram incluídas nas Demonstrações Contábeis transmitidas ao SPED.

Por meio dos itens 4.1 e 4.2 da intimação, foram exigidas informações previstas no “Pronunciamento Técnico CPC 05 (R1) – Divulgação sobre partes relacionadas”, conforme segue:

4 Relativamente às transações realizadas com cada uma das partes relacionadas nos anos de 2017 e 2018:

4.1 Informar:

- a) montante das transações realizadas;*
- b) montante dos saldos existentes, incluindo compromissos, e: (i) seus prazos e condições, incluindo eventuais garantias, e a natureza da contrapartida a ser utilizada na liquidação; e (ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas;*
- c) provisão para créditos de liquidação duvidosa relacionada com o montante dos saldos existentes;*
- d) despesa reconhecida durante o período relacionada a dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.*

As informações deverão ser prestadas em separado para cada tipo de transação, considerando-se, pelo menos, as seguintes:

- compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);*
- compras ou vendas de propriedades e outros ativos;*
- prestação ou recebimento de serviços;*
- arrendamentos;*
- transferências de pesquisa e desenvolvimento;*
- transferências mediante acordos de licença;*
- transferências de natureza financeira (incluindo empréstimos e contribuições para capital; em dinheiro ou equivalente);*
- fornecimento de garantias, avais ou fianças;*
- assunção de compromissos para cumprir alguma obrigação para o caso de um evento particular ocorrer ou não no futuro, incluindo contratos a executar(reconhecidos ou não);*
- liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de parte relacionada;*
- outras transações não incluídas no rol acima (neste caso, especificar qual(is) é(são)).*

4.2. Informar se as respectivas transações foram, ou não, realizadas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes. No caso de resposta afirmativa, apresentar os elementos comprobatórios.

A UBI não atendeu às exigências.

Quanto ao item 4.1, tão somente reproduziu a imagem dos quadros sobre “Transações e saldos com partes relacionadas”, das Demonstrações Financeiras de 2017 e de 2018.

Na mesma resposta, reconheceu que “*não possui em seus registros contábeis de resultado a abertura dos dados relativos aos montantes das*

transações realizadas com as partes relacionadas, como total de vendas de mercadorias e prestação de serviços (...)”.

Em resposta ao item 4.2, informou, literalmente:

A Intimada informa que, embora a segregação das informações de transações com partes relacionadas para fins de Demonstrações Financeiras não atenda integralmente o requerido no CPC 05, as operações são realizadas em termos equivalentes às realizadas com partes independentes

Solicitou-se, por meio dos itens 5.1 e 5.2, da mesma intimação também informações que permitissem verificar os fluxos de caixa:

5.1. Apresentar Demonstrações dos Fluxos de Caixa, referentes aos anos de 2017 e 2018, informando, separadamente, as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos advindos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

5.2. Apresentar Demonstrações dos Fluxos de Caixa, referentes aos períodos mensais de fevereiro/2017, maio/2017, novembro/2017, dezembro/2017, março/2018, julho/2018, novembro/2018 e dezembro/2018, informando, separadamente, as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos advindos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

OBSERVAÇÃO: não se está solicitando a apresentação dos fluxos de caixa em base líquida.

As exigências acima também não foram atendidas pela fiscalizada.

4.2. Irregularidades relativas às Demonstrações Contábeis

Conforme relatado, o contribuinte não transmitiu ao Sistema Público de Escrituração Digital as Notas Explicativas e o Parecer dos Auditores Independentes. E mais, quando intimado, o contribuinte apresentou Demonstrações Financeiras com omissões graves nas Notas Explicativas e, solicitado a prestar esclarecimentos sobre as informações omitidas à Fiscalização da Receita Federal do Brasil, não o fez, afirmando não possuir os registros contábeis correspondentes.

O contribuinte não apenas deixou de divulgar nas notas explicativas e informar à Fiscalização o total de vendas de mercadorias e prestação de serviços a cada uma das partes relacionadas. Sequer efetuou a segregação mais básica das transações por tipo, omitindo as informações específicas referentes às compras ou vendas de produtos, sobre propriedades e outros ativos, prestação ou recebimento de serviços, arrendamentos, transferências de pesquisa e desenvolvimento, transferências mediante acordos de licença, transferências de natureza financeira, entre outras realizadas entre partes relacionadas.

Desobedeceu também a obrigatoriedade de divulgar as informações do segundo nível de detalhamento, quais sejam, segregar as transações entre partes

relacionadas: i) em compras ou vendas de produtos, acabados ou não acabados; ii) em compras ou vendas de propriedades e outros ativos; iii) nas relativas à prestação de serviços ou no seu recebimento e; iv) nos tipos de transferência de natureza financeira, empréstimos, financiamentos, aportes de capital, e se em dinheiro ou equivalente.

O contribuinte deixou, ainda, de divulgar todas as informações necessárias à compreensão: i) das movimentações dos Instrumentos Financeiros Derivativos e dos Empréstimos e Financiamentos nas Notas Explicativas 10 e 22 referentes às Demonstrações do ano de 2017; ii) do mesmo tipo de movimentações nas Notas Explicativas 10 e 22, relativas às Demonstrações Financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2018; e iii) dessas movimentações nas Demonstrações dos Fluxos de Caixa dos anos de 2017 e de 2018.

Nos tópicos abaixo, trataremos de cada uma das irregularidades constatadas e das normas que foram infringidas pelo contribuinte.

4.2.1. Elaboração das Demonstrações Contábeis com omissões de informações obrigatórias

Ao elaborar as Demonstrações Contábeis omitindo informações obrigatórias, entre outras, sobre os instrumentos financeiros derivativos, empréstimos e financiamentos nas demonstrações de fluxos financeiros e nas Notas Explicativas e, também omitir, nestas últimas, as divulgações relativas às transações com partes relacionadas, o contribuinte infringiu as normas contábeis, da legislação societária e tributária.

4.2.1.1. Obrigação de escriturar e elaborar Demonstrações Financeiras

A escrituração, a elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente das sociedades de grande porte estão sujeitas às mesmas normas que regem as sociedades constituídas por ações, em virtude da determinação contida no artigo 3º da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007:

Demonstrações Financeiras de Sociedades de Grande Porte

Art. 3º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, nº exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

E, ao tratar da elaboração das demonstrações financeiras, a Lei 6.404/76 assim dispõe:

Demonstrações Financeiras Disposições Gerais

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

(...)

4.2.1.2. Obrigação legal de elaborar as Notas Explicativas

A Lei 6.404/76, no art. 176, inclui expressamente as Notas Explicativas no conjunto de documentos que compõem as Demonstrações Contábeis:

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

É de se notar que a Lei 6.404/76, além de prever a inclusão das notas explicativas no conjunto de documentos que compõem as demonstrações financeiras, detalha o seu conteúdo, no § 5º do mesmo artigo:

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – indicar: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

4.2.1.3. Edição de Normas Brasileiras de Contabilidade pelo CFC

Do dispositivo acima transcrito (§ 5º, inciso II) da Lei 6.404/76, é relevante apontar a referência às práticas contábeis adotadas no Brasil. Neste sentido, convém chamar a atenção para o Decreto-lei nº 9.295/46 que criou o Conselho Federal de Contabilidade e definindo suas atribuições em seu artigo 6º, entre as quais está a de editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional:

Art. 6º São atribuições do Conselho Federal de Contabilidade:

(...)

f) regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada;

e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

4.2.1.4. Obrigação de que as Notas Explicativas sejam inseridas no Livro Diário

A NBC T 6 do Conselho Federal de Contabilidade trata “DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS” e, na parte relativa ao conteúdo das Notas Explicativas (NBC T 6.2), dispõe, ao que interessa à questão aqui discutida:

6.2.2 DEFINIÇÃO E CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

6.2.2.1 *As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.*

6.2.2.2 *As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis propriamente ditas.*

6.2.2.3 *As notas explicativas incluem informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço*

Ainda antes da obrigatoriedade da utilização de sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou, por meio da Resolução nº 563/83, a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 2.1 – que regula as Formalidades da Escrituração Contábil. Referida Norma previa, em seu item 2.1.4 que o Balanço e demais Demonstrações Contábeis – incluindo-se, logo, as Notas Explicativas – serão transcritos no Diário:

O Balanço e demais Demonstrações Contábeis, de encerramento de exercício serão transcritos no “Diário”, completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou de representante legal da Entidade. Igual procedimento será adotado quanto às Demonstrações Contábeis, elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias

A definição acerca das Notas Explicativas serem parte integrante das Demonstrações Contábeis e deverem constar no Livro Diário não se alterou com o advento da escrituração em forma eletrônica. A Resolução CFC nº 1.020/05, aprovou a NBC T 2.8, que regulava as Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica e, do mesmo modo, dispõe que o Balanço Patrimonial e demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício devem ser inseridos no Livro Diário Eletrônico. Segue a íntegra do dispositivo normativo:

2.8.2.6 O Balanço Patrimonial e demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício devem ser inseridos no Livro Diário Eletrônico, completando-se com as assinaturas digitais de contabilista legalmente habilitado com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade e do empresário ou da sociedade empresária.

2.8.2.7 O “Livro Diário” e o “Livro Razão” constituem registros permanentes da entidade e, quando escriturados em forma eletrônica, serão constituídos por um conjunto único de informações das quais eles se originam. (Item 2.8.2.7. alterado pela Resolução CFC nº 1.063/05)

4.2.1.5. Normas do CFC sobre as Notas Explicativas

As NBC TG 26 (R4) e NBC TG 26 (R5), publicadas em 22/12/16 e 22/12/2017, respectivamente e, por isso, vigentes no período a que se referem as ECD apresentadas pelo contribuinte, de igual modo, estabelecem que as Notas Explicativas integram o conjunto completo das Demonstrações Contábeis, em seu item 10:

10. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:

(...)

(e) notas explicativas, compreendendo as políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas; (Alterada pela NBC TG 26 (R3))

(...)

4.2.1.6. Normas do CFC específicas sobre a divulgação de partes relacionadas

No item 18, a NBC TG 05 (R3) trata especificamente da obrigação das divulgações das transações entre partes relacionadas, nos seguintes termos:

18. Se a entidade tiver realizado transações entre partes relacionadas durante os períodos cobertos pelas demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas, assim como as informações sobre as transações e saldos existentes, incluindo compromissos, necessárias para a compreensão dos usuários do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações contábeis. Esses requisitos de divulgação são adicionais aos referidos no item 17. No mínimo, as divulgações devem incluir:

(a) montante das transações;

(b) montante dos saldos existentes, incluindo compromissos, e:

(i) seus prazos e condições, incluindo eventuais garantias, e a natureza da contrapartida a ser utilizada na liquidação; e

(ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas;

(c) provisão para créditos de liquidação duvidosa relacionada com o montante dos saldos existentes; e

(d) despesa reconhecida durante o período relacionada a dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.

No item 19, a Norma cuida de como devem ser separadas as divulgações referidas no item anterior:

19. As divulgações requeridas no item 18 devem ser feitas separadamente para cada uma das seguintes categorias:

(a) controladora;

(b) entidades com controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que reporta a informação;

(b) entidades com controle conjunto da entidade ou influência significativa sobre a entidade que reporta a informação; (Alterada pela NBC TG 05 (R1))(c) controladas;

(d) coligadas;

(e) empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) em que a entidade seja investidor conjunto; (Alterada pela NBC TG 05 (R1))

(f) pessoal chave da administração da entidade ou de sua controladora; e

(g) outras partes relacionadas.

O item 20 da mesma acentua e esclarece sobre o caráter de extensão dos requerimentos de divulgação em relação à NBC TG 26, já mencionada neste Termo:

20. A classificação de montantes a pagar e a receber de partes relacionadas em diferentes categorias conforme requerido no item 19 é uma extensão dos requerimentos de divulgação da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, para informações a serem prestadas no balanço patrimonial ou nas notas explicativas que o acompanham. As categorias de partes relacionadas são ampliadas para proporcionar uma análise mais abrangente dos saldos entre partes relacionadas, aplicando-a a transações com essas partes.

Há outras disposições importantes na normatização sobre a divulgação das transações entre partes relacionadas, mas, ao que interessa aqui, convém citar, por último, o item 21, que traz os exemplos de transação a serem divulgadas:

21. Seguem exemplos de transações que devem ser divulgadas, se feitas com parte relacionada:

(a) compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);

(b) compras ou vendas de propriedades e outros ativos;

(c) prestação ou recebimento de serviços;

(d) arrendamentos;

(e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;

(f) transferências mediante acordos de licença;

(g) transferências de natureza financeira (incluindo empréstimos e contribuições para capital em dinheiro ou equivalente);

(h) fornecimento de garantias, avais ou fianças;

(i) assunção de compromissos para fazer alguma coisa para o caso de um evento particular ocorrer ou não no futuro, incluindo contratos a executar() (reconhecidos ou não); e*

(j) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de parte relacionada.

() A NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes define contratos a executar como sendo contratos por meio dos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão*

O Pronunciamento Técnico CPC 05 (R1), ao qual os Auditores Independentes se referem nos Relatórios sobre as Demonstrações Financeiras da UBI, afirmando a ausência da divulgação das informações referentes às transações entre partes relacionadas, guarda correspondência com a NBC TG 05 (R3), publicada em 01/12/2014.

Cabe observar que o Comitê de Pronunciamento Contábil – CPC foi criado pelo próprio Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 1.055/05. O CPC “tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza (...)” (artigo 3º).

4.2.1.7. Normas do CFC sobre a evidenciação dos Instrumentos Financeiros

No mesmo diapasão, o Pronunciamento Técnico CPC 40 (R1), referido pelos Auditores Independentes em seus Relatórios sobre as Demonstrações Financeiras da UBI, com registro de que foi descumprido pela pessoa jurídica, divergindo das práticas contábeis adotadas no Brasil, guarda correlação com a NBC TG 40 (R2) e (R3), publicadas em 06/11/2015 e 22/12/2017.

4.2.1.1. Normas do CFC sobre Demonstração dos Fluxos de Caixa

A não divulgação das movimentações dos instrumentos financeiros derivativos e dos empréstimos e financiamentos nas Demonstrações de Fluxo de Caixa contraria as disposições da NBC TG 03 (R3), de 22/12/2016, correlacionada ao CPC 03, referido pelos Auditores Independentes em seus Relatórios sobre as Demonstrações Financeiras dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2017 e 31 de dezembro de 2018.

4.2.2. Apresentação de ECD com informações incompletas ou omitidas

Ao transmitir eletronicamente as Escriturações Contábeis Digitais relativas aos anos de 2017 e 2018, o contribuinte omitiu os arquivos correspondentes às Notas Explicativas e ao Parecer dos Auditores Independentes, que deveriam ter sido informados e anexados por meio do “Registro J800 – Outras Informações” da ECD.

A pessoa jurídica substituiu a ECD parcial referente ao mês 01/2018, mas o arquivo da substituta não foi autenticado, o que caracteriza apresentação incompleta da Escrituração Contábil Digital referente ao ano de 2018.

O objetivo da ECD consta nos Manuais de Orientação do SPED da seguinte forma:

A Escrituração Contábil Digital (ECD) é parte integrante do projeto SPED e tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os seguintes livros:

I - Livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II - Livro Razão e seus auxiliares, se houver

III - Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

O Balanço Patrimonial e o conjunto das Demonstrações Contábeis devem ser inseridos no Livro Diário segundo as legislações societária e fiscal. Esta era a regra vigente antes da escrituração eletrônica e se manteve no período posterior, inclusive, após a criação do SPED, e até o momento presente.

Pouco após a criação do SPED, a Resolução CFC nº 1.299/10, aprovou o Comunicado Técnico CTG 200142, que “define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)”. O Comunicado corrobora a obrigação de inserir o Balanço Patrimonial e demais Demonstrações Contábeis no Livro Diário:

Demonstrações contábeis

9. O Balanço Patrimonial e demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício devem ser inseridos no Livro Diário, completando-se com as assinaturas digitais da entidade e do contabilista legalmente habilitado com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade.

Consoante com as disposições normativas mencionadas ao longo deste Termo, as Instruções Normativas RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013, e nº 1774, de 22 de dezembro de 2017, também afirmam que a ECD compreende a versão digital do Livro Diário, com idêntico teor:

Art. 2º A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;

III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Consequentemente, essas Instruções Normativas obrigam à transmissão por meio eletrônico das Notas Explicativas e Parecer dos Auditores Independentes.

4.2.2.2. Leiaute previsto para a inclusão de Outras Informações das Demonstrações Contábeis na ECD

Os comandos normativos trazidos a este relato não deixam margem de dúvida sobre as Notas Explicativas e o Parecer dos Auditores, entre outros documentos que integram o conjunto das Demonstrações Contábeis, deverem ser incluídos na ECD e transmitidos ao SPED.

Especificamente, em relação aos documentos referidos, tanto o Manual de Orientação relativo ao ano de 2017, quanto ao de 2018, preveem sua anexação por meio do registro J800.

4.2.2.3. Prazo para apresentação dos Livros Digitais

O prazo de apresentação das ECD relativa ao ano de 2017 foi fixado pelo art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.420/2013 e da relativa ao ano de 2018, no artigo 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.774/2017. Ambos os dispositivos têm o mesmo teor: “Art. 5º A ECD será transmitida anualmente ao Sped até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao anocalendarário a que se refira a escrituração.”

Deste modo, os prazos para apresentação das ECD da Unilever Brasil Industrial relativas aos anos de 2017 e de 2018 foram 31 de maio de 2018 e 31 de maio de 2019, respectivamente.

5. DA APLICAÇÃO DE MULTA

As irregularidades praticadas pelo contribuinte, e relatadas neste Termo de Verificação Fiscal, referentes ao ano de 2017, enquadram-se no disposto no artigo 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873, 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: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

(...)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

A Lei nº 9.779/1999, em seu artigo 16, autoriza a RFB a dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Em relação às irregularidades praticadas pelo contribuinte referentes ao ano de 2018, aplicam-se o disposto no artigo 11, com a redação dada pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001 e a multa prevista no artigo 12, inciso II, da Lei 8.218, com a redação dada pela Lei 13.670, de 2018:

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:

(...)

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)

(...)

No caso concreto, foi aplicada a multa prevista no artigo 12, inciso II, da Lei 8.218, com a redação dada pela Lei 13.670, de 2018, considerando-se a retroatividade da multa mais benéfica ao contribuinte.

5.1. Base de cálculo da Multa

É preciso considerar que mesmo a aplicação da penalidade (3% ou 5%, conforme dispositivos legais acima) sobre apenas uma parcela das transações realizadas com partes relacionadas – apesar de terem sido estas as únicas informações omitidas nas Demonstrações Contábeis – resulta em aplicação da multa em valor superior a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, conforme estabelecido no artigo 12, inciso II, da Lei 8.218, com a redação dada pela Lei 13.670, de 2018.

A tabela abaixo compara o montante da multa se consideradas somente as vendas para empresas do Grupo Unilever com o limite legal de 1 % (um por cento) do valor da receita bruta:

COMPARATIVO DOS CÁLCULOS DA MULTA - 1				
ANO-CALENDÁRIO	2017		2018	
RECEITA BRUTA		9.581.276,520		9.737.201.485,48
VENDAS BRUTAS PARTES RELACIONADAS - NACIONAL	9.275.990.430,61		7.936.774.175,70	
VENDAS PARTES RELACIONADAS ME	301.788.178,22		271.725.330,18	
SUB-TOTAL DOS ITENS	9.577.778.608,83		8.208.499.505,88	
PERCENTUAL DE MULTA PREVISTO EM LEI	3,0%	1,0%	5,0%	1,0%
MONTANTES DE MULTA	287.333.358,26	95.812.765,20	410.424.975,29	97.372.014,85

Valores extraídos da Escrituração Contábil Digital.

Ainda que se considere apenas parte do universo das operações entre partes relacionadas verificadas na ação fiscal antecedente – as saídas a título de venda/revenda e as compras por importação somente do estabelecimento industrial de Vinhedo (CNPJ 01.615.814/0064-87) e as transferências de recursos financeiros (aumentos de capital e empréstimos) oriundas de empresas do Grupo Unilever – o cálculo da multa supera o limite de 1% da receita bruta, conforme discriminado na tabela abaixo:

COMPARATIVO DOS CÁLCULOS DA MULTA - 2				
ANO-CALENDÁRIO	2017		2018	
RECEITA BRUTA		9.581.276,520		9.737.201.485,48
SAÍDAS SOB CFOP DE VENDA E REVENDA - PARTES RELACIONADAS (somente estabelec. 0064)	2.924.322.509,06		2.873.659.426,19	

IMPORTAÇÕES DE PARTES RELACIONADAS (somente estabelec. 0064)	611.164.407,53		1.054.639.765,40	
AUMENTO DE CAPITAL EM 27/07/2017	950.000.000,00			
EMPRÉSTIMOS ANTERIORES (UNILEVER N. V.)	365.900.800,00		365.900.800,00	
EMPRÉSTIMOS ANTERIORES (UNILEVER N. V.)	182.950.400,00		182.950.400,00	
SUB-TOTAL DOS ITENS	5.034.338.116,59		4.477.150.391,59	
PERCENTUAL DE MULTA PREVISTO EM LEI	3,0%	1,0%	5,0%	1,0%
MONTANTES DE MULTA	151.030.143,50	95.812.765,20	223.857.519,58	97.372.014,85

Valores extraídos dos arquivos de Notas Fiscais Eletrônicas e da Escrituração Contábil Digital.

Assim, a base de cálculo da multa foi a receita bruta do ano a que se refere à escrituração do contribuinte e, sobre esta aplicou-se o percentual de 1% conforme o disposto no artigo 12, inciso II, da Lei 8.218, com a redação dada pela Lei 13.670, de 2018, conforme demonstrado na tabela a seguir:

CÁLCULO DA MULTA APLICADA		
ANO-CALENDÁRIO	2017	2018
RECEITA BRUTA	9.581.276.520	9.737.201.485,48
PERCENTUAL DE MULTA PREVISTO EM LEI	1,0%	1,0%
VALOR DA MULTA	95.812.765	97.372.015

Irresignado, o interessado apresentou impugnação, em 03/07/2023, alegando, em síntese, o seguinte:

Preliminarmente

NULIDADE - AUSÊNCIA DOS REQUISITOS MÍNIMOS PARA A EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

- AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA .

- que deve se reconhecer que a presente autuação não contém um dos principais elementos necessários para que a respectiva cobrança possa se legitimar, já que não anexou ao auto de infração nenhuma das ECDs relacionadas ao período de 2017 e 2018, sobre as quais a D. Fiscalização justamente aponta a existência de informações supostamente zeradas.

- que, assim, há evidente violação ao disposto no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72.

- que, no mesmo sentido, há no TVF a alegação de que sua ECD de janeiro do anocalendário de 2018 não teria validação, mas não há qualquer comprovação acerca da acusação. É evidente o comportamento incongruente da D. Fiscalização.

- que, pelos documentos existentes nos autos, não há como se atestar a integridade das alegações formuladas pela D. Fiscalização, o que claramente impede que a Requerente possa se defender de forma devida no caso. Assim, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72, deve ser decretada a nulidade da autuação em referência.

- FALTA DE COMPROVAÇÃO ACERCA DA CORRETA APLICAÇÃO DA MULTA.

- que, conforme se verifica da análise do TVF, a D. Fiscalização aplicou de forma direta a multa de 1% sobre a receita bruta da Requerente. Ao assim proceder, entretanto, a D. Fiscalização não calculou de forma apropriado o valor da multa supostamente exigível nos termos da legislação.

- que a D. Fiscalização deveria ter calculado antes o valor da multa supostamente exigível, segundo o seu próprio ponto de vista, de 5% sobre o montante da operação. Depois, deveria calcular o limite (teto) estabelecido em lei para aquela penalidade, comparando-o com os valores eventualmente devidos. Mas isso não foi feito, tendo sido aplicada e cobrada diretamente a multa de 1% sobre a receita bruta.

- que, no presente caso, foi diretamente aplicada multa de 1% sobre a sua receita bruta, violando-se o disposto no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/1991.

- que a D. Fiscalização não verificou detidamente a matéria tributável e, portanto, violou frontalmente o artigo 142 do CTN. Que, por mais esse ponto, calculo equivocado da multa regulamentar, deve ser decretada a nulidade da autuação.

Preliminar de mérito

DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA .

-que deve ser aplicável ao caso concreto o artigo 150, §4º, do CTN.

- que o fato gerador referente à ECD entregue em 31.05.2018, relativamente ao ano-calendário de 2017, ocorreu em período superior a 5 (cinco) anos, contados da intimação da lavratura (02/06/2023), razão pela qual a multa pretendida não pode ser imputada em razão de decadência. Cita acórdão do CARF e entendimento do STJ.

No mérito

AS INFORMAÇÕES APRESENTADAS NA ECD | FIXAÇÃO DE PREMISSAS CONTÁBEIS

- que as demonstrações financeiras da ECD têm por objetivo transmitir as informações necessárias para a administração da sociedade e para acompanhamento fiel de seus investidores.

- que resta comprovado, inclusive com base em Laudo Técnico de autoria da já renomada consultoria Porto & Reis (doc. nº 6), documento produzido por empresa especializada e independente, que as demonstrações financeiras da ECD têm por objetivo reportar as informações contábeis/financeiras de uma entidade visando atender às necessidades comuns de usuários que estariam fora do alcance da estrutura conceitual de informações financeiras, ou seja, para os usuários e/ou acionistas não controladores. O Laudo Técnico acostado à defesa demonstra a regularidade dos procedimentos adotados pela Requerente.

- que é importante destacar os termos do CPC 26 (doc. nº 7), detalhado ao longo do Laudo Técnico do Porto & Reis (doc. nº 6 acima), o qual assegura que as demonstrações contábeis têm como propósito assegurar o atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender suas necessidades particulares. E ainda, conceitua usuários como “investidores, mutuantes e outros credores”.

- que, como breve conclusão do acima exposto, e em linha com a fundamentação técnica apresentada no Laudo Técnico do Porto & Reis (doc. nº 6 acima), a Requerente entende importante fixar duas premissas: (i) a ECD contém informações que já foram apresentadas pelo contribuinte em outras obrigações acessórias e que, portanto, já são de conhecimento do Fisco Federal e (ii) as demonstrações financeiras da ECD não têm como objetivo resumir informações

ao Fisco Federal, mas sim apresentar informações relevantes aos seus acionistas/investidores.

INEXISTÊNCIA DE INFORMAÇÕES INCOMPLETAS OU OMITIDAS NAS ECDs TRANSMITIDAS

- A impossibilidade de apresentação das Demonstrações Financeiras no momento da transmissão da ECD . que a ECD é obrigação acessória que reflete as informações relevantes da companhia, em especial do Balancete de Verificação, do Livro Diário e Razão, bem como a partir do Balanço Patrimonial, para fins de realização de diagnóstico e tomada de decisão pelos administradores da empresa.

-. que não há que se falar em omissão de informações nas demonstrações contábeis e nas Notas Explicativas, quando da transmissão de ECDs dos anos calendários de 2017 e 2018, tendo em vista a impossibilidade de anexar as Demonstrações Financeiras existentes à época . que cumpre esclarecer que a D. Autoridade Fiscal, ao entender pela necessidade de apresentação da demonstração financeira da Requerente quando da transmissão das ECDs, desconsidera a impossibilidade lógica e prática dessa exigência.

-. que a IN 1.420/13 e a IN 1.774/17, vigentes à época dos respectivos fatos geradores, determinavam que as ECDs relativas aos anos-calendário de 2017 e 2018 deveriam ser apresentadas nas datas respectivas de 31.05.2018 e 31.05.2019.

-. que as Demonstrações Financeiras elaboradas pela Requerente se deram em momento posterior: (i) a Demonstração Financeira do ano-calendário de 2017 é datada de 13.07.2018 e (ii) a Demonstração Financeira do ano-calendário de 2018 é datada de 15.10.2019.

-. que resta evidente que a Requerente não incorreu em qualquer omissão ao não apresentar as Demonstrações Financeiras em conjunto com as ECDs transmitidas, mas, na realidade, seria impossível a transmissão tendo em vista que as Demonstrações Financeiras foram finalizadas e formalizadas em momento posterior.

-. que a Requerente pede venia para apresentar o anexo “Laudo com considerações acerca das regras de preenchimento da ECD dos anos-calendário de 2017 e 2018, no que concerne ao registro J800”, elaborado pela empresa de auditoria independente PricewaterhouseCoopers (“PwC”), que demonstra que não houve omissão por parte da Requerente, mas apenas, a impossibilidade lógica da apresentação concomitante em razão da transmissão posterior dessas Demonstrações Financeiras (doc. nº 8).

- A inexistência de obrigação legal para que a Requerente publique as Demonstrações Financeiras

-. que, além disso, inexistente obrigação legal para que a Requerente publique as Demonstrações Financeiras em suas ECDs.

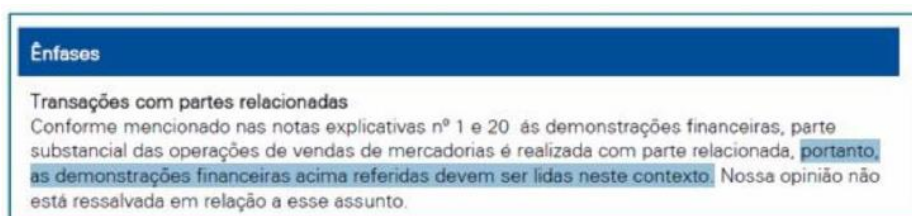
- que a RFB tentou instituir a obrigatoriedade nessa publicação, o que seria feito em documento separado da ECD (via Central de Balanços do SPED), o que não se confirmou.
- que não há qualquer previsão legal para transmissão dessas ECDs com as informações financeiras solicitadas pela D. Autoridade Fiscal.
- que, se existisse qualquer obrigação legal, essa não teria sido instituída pela Portaria 529/19 e, sequencialmente revogada pela Portaria 10.003/22.
- que soma-se a isso o fato de que as ECDs objeto da multa em tela foram transmitidas em 31.05.2018 e 31.05.2019. Ou seja, no momento das transmissões não havia qualquer legislação em vigor que determinasse a inclusão de informações financeiras.
- A inexistência de omissões nas informações das Demonstrações Financeiras
- que inexistem omissões nas informações das Demonstrações Financeiras ,
- que destaca que as informações contábeis solicitadas pela D. Autoridade Fiscal estão disponíveis nas obrigações acessórias apresentadas no período e, conseqüentemente, não há que se falar de modo algum em qualquer tipo de omissão de informação ao Fisco Federal.
- A inexistência de obrigatoriedade para transmissão das ECDs com Notas Explicativas - A faculdade do Registro J800
- que a infração em tela ainda diz respeito à suposta transmissão de ECD dos anos-calendário de 2017 e 2018 com omissão nos arquivos correspondentes às Notas Explicativas e ao Parecer dos Auditores, o que deveria ter sido informado por meio do “Registro J800 – Outras Informações”. A autuação, entretanto, também não pode prosperar nesse ponto em razão da ausência de obrigatoriedade de apresentação das informações solicitadas pela D. Autoridade Fiscal.
- que, quando da elaboração de suas Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas dos anos-calendários de 2017 e 2018, foram consideradas informações contidas nos relatórios do sistema ERP (SAP) da Requerente, transmitidas na ECD.
- que foram extraídas as informações das Contas de Balanço – e consideradas na ECD –, as quais têm registradas a totalidade das transações com a indicação da sociedade parceira. A mera análise das Notas Explicativas constantes nas Demonstrações Financeiras (docs. nºs 9 e 10) da Requerente evidencia os dados atrelados às transações e saldos com partes relacionadas.
- que é de vital importância esclarecer desde logo que todas as movimentações decorrentes das operações realizadas pela Requerente foram devidamente registradas na sua ECD, ainda que não tenham sido sumarizadas em Notas Explicativas. Tanto é assim que todas as informações de vendas de produtos emitidas via nota fiscal eletrônica e seu respectivo registro contábil foram

transmitidos nos blocos constantes na ECD, em conta contábil específica de partes relacionadas: “17502001 – Contas a receber de partes relacionadas”.

-. que as informações apresentadas na ECD são importantes apenas para a administração do Grupo Unilever e, conseqüentemente, não há qualquer prescindibilidade de registro da informação de operações entre partes relacionadas nas Notas Explicativas.

-. que, em linha com o que foi exposto no Laudo Técnico elaborado pela empresa especializada Porto & Reis (doc. nº 6), as operações realizadas pela Requerente com partes relacionadas são consideradas quando da elaboração das Demonstrações Financeiras e transmissão das obrigações acessórias.

-. que, tanto é assim, que as próprias Demonstrações Financeiras elaboradas por Auditores Independentes (docs. nºs 11 e 12) reconhecem que as operações entre partes relacionadas estão refletidas.



-. que a Requerente preparou ainda o ANEXO I contendo a análise dos diversos Registros da ECD e a possibilidade de obter todas as informações atreladas, o que se verifica da mera análise dos documentos. Os documentos acostados são suficientes para demonstrar, portanto, que a Requerente nunca deixou de prestar as informações acerca das operações realizadas com partes interrelacionadas.

-. que as informações relativas aos EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS também foram devidamente apresentadas pela Requerente. Ao longo do curso da D. Fiscalização, uma planilha em formato excel (doc. nº 13) foi apresentada pela Requerente, com o layout definido pela própria D. Autoridade Fiscal, contendo as informações dos empréstimos e mútuos a pagar/receber relativas às contas que apresentaram saldo no Balanço Patrimonial, das Demonstrações Financeiras dos anos-calendários de 2017 e 2018, bem como a documentação comprobatória dos respectivos lançamentos (e.g., contratos).

-. que, no que tange às Demonstrações Financeiras, a Requerente apresentou de forma resumida as transações de empréstimos e financiamentos.

-. que, no que tange às Demonstrações Financeiras, a Requerente apresentou de forma resumida as transações de instrumentos financeiros derivativos.

-. que não é possível concluir que a não apresentação das movimentações financeiras, nos termos requerido pela D. Autoridade Fiscal, significa que a Requerente não possui registro de suas operações de empréstimo e financiamento em seus Livros Diário e Livro Razão.

- que, ainda é importante destacar que o Laudo Técnico elaborado pela empresa especializada Porto & Reis (doc. nº 6) também se propôs a analisar de forma técnica a alegação da D. Fiscalização acerca das supostas omissões na elaboração das Demonstrações Contábeis e nas Notas Explicativas.

- que, nessa oportunidade, o Laudo Técnico apresenta uma análise detalhada do SPED Contábil da Requerente nos anos-calendários de 2017 e 2018 para realização de uma análise em conjunto de todas as informações prestadas na ECD, concluindo que “as análises são possíveis a partir da integralidade dos lançamentos contábeis que as originaram” e que “o exame detalhado dessas informações permite identificar a adequada agregação contábil das informações com partes relacionadas” (doc. nº 6 - fl. 19).

- que, o que se verifica do acima exposto e dos documentos acostados nos autos é que as supostas informações obrigatórias sobre os instrumentos financeiros estão (e sempre estiveram) disponíveis para acesso da D. Fiscalização, não havendo que se falar em qualquer prejuízo ao Erário.

- que resta evidente, portanto, a necessidade de cancelamento da multa regular aplicada, em razão da inexistência de qualquer omissão nas ECDs transmitidas pela Requerente nos anos-calendários de 2017 e 2018, seja em razão da (i) desnecessidade de apresentação das informações nas Notas Explicativas uma vez que essas se destinam aos investidores das companhias e (ii) do fato de que todas as informações solicitadas pela D. Autoridade Fiscal sempre estiveram disponíveis nas obrigações acessórias da Requerente, sendo de fácil acesso para análise e que, assim, nunca gerou qualquer prejuízo à D. Autoridade Fiscal.

- A inexistência de obrigatoriedade para transmissão das ECDs com Notas Explicativas - A faculdade do Registro J800

- que a infração em tela ainda diz respeito à suposta transmissão de ECD dos anos-calendário de 2017 e 2018 com omissão nos arquivos correspondentes às Notas Explicativas e ao Parecer dos Auditores, o que deveria ter sido informado por meio do “Registro J800 – Outras Informações”.

- que a autuação, entretanto, também não pode prosperar nesse ponto, em razão da ausência de obrigatoriedade de apresentação das informações solicitadas pela D. Autoridade Fiscal.

- que, com efeito, o Registro J800 (outras informações) faz parte do Bloco J (demonstrações contábeis) da ECD e, de acordo com as orientações firmadas no Manual de Orientações a ECD de 2018 (doc. nº 14), a apresentação de informações no Registro J800 é facultativa aos contribuintes.

Registro J800: Outras Informações

O registro J800 permite que seja anexado um arquivo em formato texto *RTF* (*Rich Text Format*) na escrituração, que se destina a receber informações que devam constar do livro, tais como notas explicativas, outras demonstrações contábeis, pareceres, relatórios, etc.

O procedimento para anexar é o seguinte:

- 1 – Digite o documento que deseja anexar no *Word*;
- 2 – Salve o documento como *rtf*;
- 3 – Abra o documento no Bloco de Notas;
- 4 – Copie todo o conteúdo do arquivo aberto no Bloco de Notas;
- 5 – Cole o conteúdo copiado no registro J800;
- 6 – Importe o arquivo, de acordo com o Layout da ECD, para o programa da ECD.

(...)

I - Observações:

Registro facultativo
Nível hierárquico: 3
Ocorrência: Vários por arquivo

-. que a mesma faculdade conferida ao contribuinte para fins de preenchimento da obrigação acessória ainda é disposta no Manual de Orientações a ECD de 2022, atualmente vigente:

sped.rfb.gov.br / Manual_12_2022

Anexo ao Ato Declaratório Executivo Cofis nº 114/2022 Manual de Orientação do Layout 9 da ECD
Atualização: Dezembro de 2022

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tamanho	Decimal	Valores Válidos	Obrigatório	Regras de Validação do Campo
09	IND_DC_CTA_INI	Indicador da situação do saldo inicial informado no campo anterior: D - Devedor; C - Credor.	C	001	-	["D","C"]	Sim	-
10	VL_CTA_FIN	Valor final do código de aglutinação no Balanço Patrimonial no exercício informado, ou de período definido em norma específica.	N	019	2	-	Sim	-
11	IND_DC_CTA_FIN	Indicador da situação do saldo final informado no campo anterior: D - Devedor; C - Credor.	C	001	-	["D","C"]	Sim	-
12	NOTA_EXP_REF	Referência a numeração das notas explicativas relativas às demonstrações contábeis.	C	12	-	-	Não	-

-. que a apresentação das informações no Registro J800 é facultativa e, justamente reconhecendo a ausência dessa obrigatoriedade, se manifestaram de modo estritamente técnico e em observância das regras contábeis o Laudo Técnico elaborado pela empresa especializada Porto & Reis (doc. nº 6) e o Laudo Técnico elaborado pela empresa de auditoria independente PWC (doc. nº 8).

- que, nesse sentido, o que se verifica é que para sustentar a autuação em tela, a D. Autoridade Fiscal busca se valer de uma interpretação distorcida da NBC TG 26 (R5) – Apresentação das Demonstrações Contábeis (doc. nº 15) de que todos os contribuintes seriam obrigados a elaborar e divulgar suas notas explicativas.
- que, no entanto, além da referida NBC TG 26 não possuir qualquer caráter normativo e força vinculativa para que sua observância seja obrigatória para os contribuintes, merece ser considerado que a interpretação conferida pela NBC é a de que “todas as demonstrações contábeis” deveriam ser divulgadas pelas empresas.
- que a apresentação de Notas Explicativas elaboradas por um auditor independente na ECD, como pretende a NBC TG 26, no entanto, não pode ser praticada. As informações elaboradas por um auditor externo são atreladas, em sua grande maioria das vezes, a dados internos da companhia, pontos de melhoria de controle, observações de ajustes, entre outros, e essas informações não necessitam ser divulgadas na ECD pois são irrelevantes para fins de interpretação dos números.
- que, da mesma forma, a Requerente não pode determinar que sejam alteradas as informações elaboradas pelos auditores independentes somente para fins de divulgação.
- que, na prática, portanto, a apresentação das Notas Explicativas como pretende a D. Fiscalização não apenas não possui qualquer respaldo legal, mas também é medida desarrazoada em razão da impossibilidade de apresentação das informações elaboradas pela auditoria externa, as quais usualmente possuem dados internos da companhia e que em nada contribuem para interpretação das informações contábeis apresentadas na ECD.
- que, em contrapartida, a Requerente ainda esclarece que todos os registros obrigatórios foram devidamente preenchidos, conforme informações do ANEXO II.
- que, por fim, o TVF ainda contém a afirmação de que a Requerente teria substituído a ECD parcial referente ao mês de janeiro/2018, mas que o arquivo não foi autenticado, caracterizando apresentação incompleta da ECD referente ao ano calendário de 2018
- que, especificamente sobre esse ponto, cumpre à Requerente esclarecer que, partindo da premissa da D. Autoridade Fiscal de que supostamente teria sido transmitida uma nova ECD para janeiro/2018, o arquivo da substituída seria o Hash 6AF0BFAA7D6743DDF1911AAC60BC4720A71134C8 (ANEXO III).
- que a Requerente realizou nova pesquisa, diretamente no site da RFB, utilizando como critério o novo Hash e a informação obtida do próprio sistema da RFB é a de que o arquivo está autenticado:

CONSULTA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL

CHAVE DE ACESSO DO DOCUMENTO (HASH DA ESCRITURAÇÃO)

CHAVE DE ACESSO DO DOCUMENTO (HASH DA ESCRITURAÇÃO)

SAF0BFAA7D8743DDF1911AAC8BEC4720A71134C8

OU

ESCOLHA UM TIPO DE ARQUIVO

A consulta foi realizada na data 23/06/2023 às 14:50:26 e reflete a situação da escrituração neste momento

CNPJ	01.815.314/0001-01
NIRE	35216773785
SCP	Não informado
Hash	SAF0BFAA7D8743DDF1911AAC8BEC4720A71134C8
Período	01/12/2018 a 31/12/2018
Nome da Empresa	
Situação	225
Hash Substituta	

A escrituração encontrada na base de dados do Sped e considerada autenticada nos termos do Decreto nº 1.800/1996, com a atenção dada pelo Decreto nº 9.555/2018. O recibo de entrega constitui a comprovação da autenticação, nos termos do art. 39-B da Lei nº 8.034/1990, sendo dispensada qualquer outra autenticação (art. 39-A da Lei nº 8.034/1990).

- que primeiramente é possível verificar a contradição entre a afirmação da D. Fiscalização e o próprio site da RFB, no qual consta expressamente que “considera-se autenticada nos termos do Decreto n 1.800/1996”. Somado a isso, a Requerente ainda entende importante destacar que, nos termos do artigo 1º do Decreto nº 9.555, de 6 de novembro de 2018 (“Decreto nº 9.555/18”), a autenticação dos livros contábeis pode ser feita pelo próprio SPED.

- que, como demonstrado nas imagens colacionadas no ANEXO III, a ECD substituída tem como período da escrituração o mês dezembro/2018 e não janeiro/2018.

- que, com base nas informações obtidas no próprio site da RFB, conclui-se que não há que se falar em apresentação incompleta da ECD no ano-calendário de 2018.

- A manutenção dos registros contábeis pela Requerente

- que, por fim, a D. Fiscalização apresenta no TVF à alegação de que a Requerente teria, ainda, deixado de prestar os devidos esclarecimentos acerca das Demonstrações Financeiras quando solicitado pela RFB.

- que, em especial, a D. Autoridade Fiscal afirma que a Requerente não teria prestado esclarecimentos sobre as transações realizadas com partes relacionadas por não possuir registros contábeis de resultado a abertura de dados relativos aos montantes das transações realizadas com partes relacionadas.

- que, diferentemente do que sustenta a Fiscalização, entretanto, o que se verifica é que todas as informações relevantes, tais como Balancete de Verificação, Livro Diário e Razão, Balanço Patrimonial, todas as informações financeiras atreladas e dados sobre o fluxo das vendas e demonstrações de fluxos de caixa mensal, foram apresentados pela Requerente de forma absolutamente suficiente.

- que, ademais, cumpre à Requerente pontuar que prepara anualmente as Demonstrações Financeiras, onde a Demonstrações dos Fluxos de Caixa (através do método indireto) é parte integrante. As Demonstrações Financeiras da empresa estão embasadas de acordo com as NBC e pelo CPC.

- que a Demonstração dos Fluxos de Caixa, parte integrante das Demonstrações Financeiras, segue as instruções previstas na NBC TG 03 (R3) Demonstração de Fluxos de Caixa e CPC 03 (R2) Demonstração de Fluxos de Caixa. A partir do item 18, que trata da forma de apresentação, permite a empresa apresentar os fluxos usando alternativamente o método direto ou indireto, sendo o indireto o método adotado.

- que, diante do exposto acima, a empresa não elabora a Demonstração de Fluxos de Caixa em bases brutas (método direto) em suas demonstrações financeiras. Ora, não é porque a Requerente optou por realizar a operação pelo método indireto que isso seria procedimento inadequado ou que violaria seu dever de manutenção dos arquivos digitais.

OUTRAS QUESTÕES RELEVANTES PARA O CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

- - Inexistência de dano ou prejuízo: necessidade de aplicação do artigo 112 do CTN ao caso concreto

- que é importante que seja levado em consideração, conforme apontado ao longo da defesa administrativa, que as supostas omissões/incorrekções verificadas no preenchimento da ECD não causaram nenhum dano ou prejuízo às Autoridades Fiscais, uma vez que não impactaram a base de cálculo de nenhum tributo federal. Os únicos valores exigidos na presente autuação são de multa por suposta apresentação de ECD com irregularidades.

- que o artigo 112 do CTN consagra o princípio da proteção ao contribuinte de boa-fé. Ou seja, o procedimento seguido pela Requerente não trouxe prejuízo ao Fisco Federal e às Autoridades Fiscais, razão pela qual a multa deverá ser cancelada.

- Necessidade de aplicação do princípio da proporcionalidade

- que, ainda que assim não fosse, o que se menciona apenas para argumentar, é evidente que a multa deverá ser reduzida em observância ao princípio da proporcionalidade, que prevê a proporcionalidade entre a infração incorrida e a pena aplicada. A exigência de uma multa em um valor tão elevado (mais de R\$ 193 milhões), em razão de supostas irregularidades que não impactaram o recolhimento do tributo e não trouxeram embaraço à fiscalização se mostra desproporcional.

- Necessidade de aplicação do princípio do não-confisco

- que a multa exigida nesses autos, em montante superior ao de 193 milhões de reais também se mostra confiscatória, o que torna imperioso seu cancelamento, ou, ao menos, a sua redução.

- que o caráter confiscatório da multa isolada aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental e

calculada em função do valor da operação está atualmente pendente de julgamento pelo E. STF no RE nº 640.452/RO (Tema 487 da repercussão geral).

-. que, na remota hipótese de o auto de infração não ser prontamente cancelado, requer, em respeito ao princípio da verdade material, que o julgamento desta Impugnação seja convertido em diligência para que seja confirmado, em linha com o exposto acima pela Requerente, que todas as supostas irregularidades apontadas pela D. Autoridade Fiscal são informações contidas nos próprios Blocos e Registros da ECD, não havendo qualquer omissão nas ECDs dos anos-calendário de 2017 e 2018.

Protesta pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto 70.235/72

Por sua vez, a 15ª Turma da DRJ/ DRJ07 julgou improcedente a impugnação, mantendo o lançamento efetuado de multa regulamentar por apresentação de Escrituração Contábil Digital - ECD com informações inexatas, incorretas ou omitidas, cuja decisão restou assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferida a diligência tendo em vista que: (i) o interessado não formulou os quesitos referentes aos exames desejados; (ii) os documentos carreados aos autos são suficientes para formar a convicção deste julgador, sendo, portanto, desnecessária.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018

PRELIMINAR. NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANEXAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL - ECD AOS AUTOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa, quando comprovado que o interessado teve amplo acesso aos elementos constantes da peça de autuação, inclusive às ECDs que, registre-se, são de sua própria lavra, e quando se verifica que a lavratura do auto foi feita em estrita observância aos requisitos legais previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com explicação detalhada sobre as infrações

imputadas, tendo o interessado apresentado defesa em tempo hábil, com instauração regular do contraditório, e tendo o mesmo se defendido amplamente em seu arrazoadado, fazendo constar as razões de fato e de direito que entendeu ampará-lo, demonstrando perfeita compreensão dos fatos imputados.

PRELIMINAR. NULIDADE. APLICAÇÃO DIRETA DA MULTA DE 1% SOBRE A RECEITA BRUTA. FALTA DE VERIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. VIOLAÇÃO DO ART. 142 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Uma vez constatado que a aplicação da multa de 1% se deu em absoluta consonância com os preceitos legais vigentes, não há que se falar em violação do art. 142 do CTN, devendo ser obrigatoriamente observada pelas autoridades administrativas, e, portanto, deve ser mantida a autuação.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN (Súmula CARF nº 174).

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2017, 2018

MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS DIGITAIS. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL - ECD.

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

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL – ECD. INFRAÇÕES OCORRIDAS A PARTIR DE 30.05.2018.

A não apresentação da Escrituração Contábil Digital – ECD no prazo regulamentar, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, no caso de as infrações terem ocorrido a partir de 30 de maio de 2018, sujeitará o infrator à aplicação da multa prevista no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, com redação dada pela Lei nº 13.670/18.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL – ECD. INFRAÇÕES OCORRIDAS ATÉ 29.05.2018.

A não apresentação da Escrituração Contábil Digital – ECD no prazo regulamentar, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, no caso de as infrações terem ocorrido até 29 de maio de 2018, sujeitará o infrator à aplicação da multa mais benéfica entre as previstas nos artigos 57, inciso III, alínea 'a', da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei 12.873/2013, e 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, com redação dada pela Lei nº 13.670/18.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2017, 2018

MULTA REGULAMENTAR. APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL - ECD COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco insculpida na Carta Magna é dirigida ao legislador ordinário, que o deve considerar quando da elaboração das disposições normativas, e não ao aplicador da lei, que a ela deve obediência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzindo os argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando, em síntese que:

“(…)

III. NULIDADE DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO E DA AUTUAÇÃO FISCAL

17. Conforme mencionado, o V. Acórdão recorrido manteve integralmente a autuação que exige multa em razão de supostas irregularidades verificadas pela D. Fiscalização no preenchimento da ECD dos anos-calendários de 2017 e 2018.

18. No entanto, antes de adentrar na discussão sobre o mérito da aplicação da multa para o período, a Recorrente passará a demonstrar que tanto o V. Acórdão recorrido quanto o lançamento fiscal incorreram em diversas nulidades e vícios que determinam o cancelamento da exigência fiscal.

III.1. CONTRARIEDADE DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO/INOVAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO PELO JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA

19. Conforme exposto, a autuação versa sobre supostas irregularidades cometidas pela Recorrente no preenchimento e submissão da ECD, como reconhecido pelo próprio V. Acórdão recorrido.

20. Contudo, o V. Acórdão recorrido, de forma contraditória, analisando as ECDs transmitidas e a demais documentação anexada pela Recorrente aos autos, defende que houve o descumprimento de uma série de normas contábeis, o que ensejaria a manutenção da autuação fiscal.

21. Ao assim entender, o V. Acórdão recorrido acabou por inovar quanto aos fundamentos da autuação, cuja acusação é mais restritiva do que o próprio entendimento do V. Acórdão recorrido, que utiliza as normas contábeis genericamente citadas pelas DD. Autoridades Fiscais para alegar que a Recorrente as teria descumprido.

22. Assim, a nulidade do V. acórdão recorrido decorre da violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal e no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72. Isso porque a Recorrente foi originalmente autuada por supostas irregularidades no preenchimento e submissão da ECD, mas o acórdão, em um evidente salto interpretativo, inovou ao ampliar os fundamentos da autuação para incluir a alegação de descumprimento genérico de normas contábeis.

23. Ressalte-se que a administração tributária está vinculada aos fundamentos fáticos e jurídicos constantes no auto de infração, de modo que a alteração dos fundamentos da autuação no julgamento administrativo equivale, na prática, a uma nova acusação sem o devido processo legal, o que não se pode admitir. Nesse sentido, confira-se o seguinte precedente do E. CARF:

(...)

24. O artigo 142 do CTN define o lançamento como um ato vinculado e delimitado pela autoridade administrativa competente. Assim, a alteração dos fundamentos da autuação por decisão posterior viola a própria essência do procedimento fiscalizatório, restando demonstrada a evidente nulidade e necessidade de reforma do V. Acórdão recorrido.

III.2. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS MÍNIMOS PARA A EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO/CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DA RECORRENTE

(A) Nulidade/Ausência de fundamentação legal

25. No presente Auto de Infração, a Autoridade Fiscal pretende aplicar multa por supostas irregularidades cometidas pela Recorrente no preenchimento e submissão da ECD. Conforme se verificou do detalhamento acima, a divergência no entendimento da D. Autoridade Fiscal com o da Recorrente está atrelado à necessidade de apresentação de ECDs com a inclusão de informações supostamente obrigatórias acerca de instrumentos financeiros daquele ano calendário (derivativo, empréstimos e financiamentos), divulgação de informações relativas às transações com partes relacionadas nas suas Notas Explicativas e inclusão do Parecer dos Auditores no Registro J800 da ECD.

26. Portanto, nota-se que a divergência diz respeito à forma de apresentação da ECD: se as informações apresentadas pela Recorrente seriam suficientes, sem a necessidade de preenchimento dos campos que são de preenchimento facultativo pelos contribuintes, como fez a Recorrente, ou se com o preenchimento integral de todos os campos (ainda que não obrigatórios, conforme demonstrado no presente recurso), como determinaram as Autoridades Fiscais no curso da Fiscalização.

27. Ocorre que, a despeito do entendimento da Fiscalização no sentido de que a Recorrente deveria ter apresentado a sua ECD com o preenchimento obrigatório de todos os campos da obrigação acessória, o Auto de Infração não

indicou qualquer dispositivo de lei que pudesse justificar a pretensão da Autoridade Fiscal.

28. Nesse aspecto, vale destacar que os dispositivos legais relacionados no AIIM isto é, o artigo 16 da Lei nº 9.779/99; o artigo 11 da Lei nº 8.218/91, alterado pela Medida Provisória nº 2.158-35/01, o artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, alterada pela Lei nº 13.670/2018 e o artigo 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35 com redação dada pela Lei nº 12.873/2013, dizem respeito apenas à fundamentação legal para a aplicação de multa regulamentar, mas não são suficientes para identificar as supostas infrações e omissões incorridas pela Recorrente. Confira-se o teor dos dispositivos acima: (...)

9. Como se pode notar, esses dispositivos relacionam as penalidades aplicáveis na hipótese de descumprimento de obrigações acessórias, mas não são hábeis a demonstrar quais as situações específicas que caracterizam uma omissão, incorreção ou incompletude na entrega da ECD. Não há indicação de nenhum dispositivo legal que imponha ao contribuinte a apresentação dos documentos pretendidos pela Fiscalização.

29. Traduzindo ao caso concreto: se a Autoridade Fiscal entende que a apresentação de registros de forma consolidada representa hipótese de descumprimento de obrigação acessória, deveria então ter indicado qual o dispositivo de lei que prevê a aplicação de multa nessa hipótese. A Lei nº 9.779/99, a Lei nº 8.218/91, a MP 2.158-35 e a Lei nº 8.218/91, todas mencionadas no AIIM, apenas estabelecem as penalidades aplicáveis, mas não identificam quais as condutas (comissivas ou omissivas) que justificam a aplicação da multa.

30. O AIIM também não menciona nenhum dispositivo previsto em Instruções Normativas, Pareceres Normativos, Atos Declaratórios ou ainda no Manual das ECDs que pudesse dar respaldo às alegações das Autoridades Fiscais.

31. Ora, não há como prosperar o entendimento de que a não apresentação de Notas Explicativas e Parecer de Auditores Fiscais em ECD seja tratado como informação inexata, incompleta ou omitida, na medida em que essa inclusão não é prevista em nenhuma legislação. Tanto é assim que a autuação fiscal não foi capaz de apontar qualquer dispositivo legal que determine a inclusão dessas informações – supostamente omissas – na referida obrigação acessória a ensejar a aplicação de penalidade.

32. Dessa forma, a ausência de identificação da legislação aplicável implica nulidade do Auto de Infração, nos termos do artigo 3º e artigo 142 do CTN; artigo 2º e artigo 50, §1º da Lei nº 9.784/99; e artigo 10, incisos III e IV do Decreto nº 70.235/72.

(B) Falta de comprovação acerca da correta aplicação da multa

33. Conforme se verifica da análise do TVF, a D. Fiscalização aplicou de forma direta a multa de 1% sobre a receita bruta da Recorrente. Ao assim

proceder, entretanto, a D. Fiscalização não calculou de forma apropriada o valor da multa supostamente exigível nos termos da legislação.

34. A esse respeito, o V. Acórdão recorrido entende que a alegação da Recorrente “não faz sentido”. Isso porque, segundo o V. Acórdão recorrido, a D. Fiscalização já havia demonstrado que a aplicação de 3% sobre o montante das operações com partes relacionadas omitidas superava o limite de 1% sobre a receita bruta. Dessa forma, seria possível concluir que, “por decorrência lógica”, a aplicação de 5% sobre o mesmo montante seria ainda mais superior a esse limite, tornando desnecessária sua explicitação.

35. Mais uma vez, o V. Acórdão recorrido deixa de fundamentar adequadamente suas razões de decidir, limitando-se a concordar com a metodologia adotada pela D. Fiscalização, que sequer demonstrou todos os meios pelos quais a multa poderia ser calculada, para que então fosse aplicada a multa mais benéfica.

36. Ao contrário do que entendeu o V. Acórdão recorrido, no presente caso foi diretamente aplicada multa de 1% sobre a sua receita bruta, violando-se o disposto no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/19915 . Ou seja, a D. Fiscalização não verificou detidamente a matéria tributável e, por mais esse motivo, violou frontalmente o artigo 142 do CTN. Assim, por mais esse ponto, deve ser decretada a nulidade da autuação aqui impugnada.

III.3. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

37. A D. Fiscalização exige multa por supostas irregularidades incorridas na entrega das ECDs do período de 2017 e 2018 pela Recorrente. O artigo 5º da IN nº 1.774/17, vigente no momento dos fatos geradores, prevê que a ECD deve ser transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (“SPED”) até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refere a escrituração.

38. Portanto, ao contrário do entendimento do V. Acórdão recorrido, deve ser aplicado ao caso concreto o artigo 150, §4º, do CTN6 , segundo o qual o prazo decadencial é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador.

39. Assim, tendo em vista que a Recorrente foi intimada do Auto de Infração ora impugnado em 2.6.2023, relativamente às ECDs transmitidas, respectivamente, em 31.05.2018 e 31.05.2019, é evidente que o fato gerador referente à ECD entregue em 31.05.2018, relativamente ao ano-calendário de 2017, ocorreu em período superior a 5 (cinco) anos, contados da intimação da lavratura, razão pela qual a multa pretendida não pode ser imputada em razão de decadência.

40. Portanto, não há dúvida que não tendo havido pronunciamento expresse sobre os fatos, ocorreu a homologação tácita com a consequente extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN, inclusive de qualquer multa pretendida.

ACÓRDÃO 1402-007.463 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15746.720881/2023-37

(...)

43. Ante o exposto, resta amplamente demonstrada a aplicabilidade do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, por se tratar de imposto sujeito ao lançamento por homologação, inexistindo qualquer prova concreta de fraude ou simulação, cabendo assim o reconhecimento da decadência do direito das DD.

Autoridades Fiscais de constituírem multa regulamentar referentes à ECD do anocalendário de 2017, transmitida em 31.05.2018.

44. Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente passará a demonstrar os motivos pelos quais, no mérito, o entendimento do V. Acórdão recorrido não merece prosperar.

IV. MÉRITO

A IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL E A REFORMA INTEGRAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

IV.1. FIXANDO PREMISSAS/REGULARIDADE DA ESTRUTURA DE SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES DO GRUPO UNILEVER

45. Em que pese a autuação fiscal esteja atrelada à suposta entrega de ECD com irregularidades, a D. Autoridade Fiscal fez uma longa digressão acerca da questão da segregação das atividades do Grupo Unilever no TVF, o que não possui qualquer relação com a presente autuação, uma vez que a autuação em tela é específica e trata da existência (ou não) de irregularidades na ECD.

46. Soma-se a isso o fato de que a estrutura de segregação de atividades adotada pelo Grupo Unilever é legal e já foi validada pelo E. CARF em momentos anteriores, não havendo que se falar na constituição de premissas contrárias pelo Fisco. O que se verifica é que o Grupo Unilever é formado pela ora Recorrente e pela Unilever Brasil Ltda. ("UBR"), dentre outras empresas, sendo que a ora Recorrente é a empresa que se dedica à industrialização e importação de produtos, ao passo que a UBR é especializada na distribuição dos produtos.

47. Ressalte-se que a segregação das atividades industriais e comerciais é prática adotada pelo Grupo Unilever em todas as suas operações no mundo e, nesse contexto, a Recorrente comercializa à UBR as mercadorias que industrializa/importa e a UBR, por sua vez, efetua a venda e a distribuição desses produtos aos seus clientes, o que não configura nenhuma irregularidade.

IV.2. FIXANDO PREMISSAS CONTÁBEIS | AS INFORMAÇÕES APRESENTADAS NA ECD

48. Ao contrário do entendimento do V. Acórdão recorrido, as ECDs da Recorrente foram transmitidas sem quaisquer irregularidades, como se verá a seguir. De qualquer forma, antes vale fazer uma breve contextualização acerca da obrigação acessória em enfoque e delinear seus requisitos contábeis.

49. A ECD é descrita pelo próprio site da RFB como uma obrigação acessória que é "parte integrante do projeto SPED e tem por objetivo a substituição da

escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, correspondente à obrigação de transmitir, em versão digital, os livros: I – Livro Diário e seus auxiliares, se houver; II - Livro Razão e seus auxiliares, se houver; III- Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos”.

50. Nesse sentido, para que a ECD reconheça as diversas informações contábeis alocadas, foi elaborado pela RFB um layout com a existência de diversos “Blocos”, sendo que cada um possui registros específicos para fins de armazenamento das informações contábeis relacionadas. Confira-se: (...)

52. Não há dúvida, portanto, que a ECD é um documento contábil que deve se submeter à interpretação das Normas Brasileiras de Contabilidade (“NBC”), atualmente materializado com a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09. Dentre as práticas contábeis que são protegidas em razão da ECD, destaca-se a garantia da representação fidedigna, neutralidade e comparabilidade.

53. A proteção dessas práticas é garantida a partir da apresentação de demonstrações financeiras com informações que representam de forma adequada e livre de erros aquilo que se propõe retratar.

54. A esse respeito, desde logo a Recorrente que, segundo a Nota Técnica elaborada pela consultoria independente Porto & Reis (doc. nº 2), documento produzido por empresa especializada e independente, a Recorrente apresentou em sua ECD todas as informações obrigatórias. Confira-se: “Vale dizer, todas as informações obrigatórias e necessárias para a escrituração, de acordo com o Manual, foram devidamente preenchidas, inexistindo apontamentos que implicaram na adequada transmissão do arquivo!” (fls. 3).

55. Ainda nesse sentido, o próprio sistema da ECD validou a suficiência das informações transmitidas. *Confira-se (fls. 3 – doc. nº 2 - Nota Técnica):* 51. *Caracteriza-se, portanto, como uma obrigação acessória complexa, composta por Blocos com informações referente ao livro razão e ao livro diário. Nessa oportunidade, inclusive, são validados e reiterados dados já declarados em outras obrigações acessórias. (...)*

56. Ainda no que diz respeito à ECD, o próprio CPC sustenta que a finalidade da estrutura para o Relatório Financeiro é, para fins gerais, fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta que sejam úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, sendo esse existente e potencial na tomada de decisão referente à oferta de recursos.

57. O Relatório Financeiro é um espelho de todas as informações que já constam nas demais obrigações acessórias tais como escrituração contábil e seus respectivos lançamentos. A Fiscalização, portanto, não tem como única premissa e obrigação se valer das informações oriundas apenas desse relatório, pois todas essas informações constam na escrituração contábil e lançamentos, que é de acesso total dos Órgãos competentes.

58. A primeira conclusão é que as demonstrações financeiras da ECD têm por objetivo transmitir as informações necessárias para a administração da sociedade e para acompanhamento fiel de seus investidores, ao contrário do que restou consignado no V. Acórdão recorrido.

59. Em contrapartida, para aquelas empresas que são controladas pelos próprios administradores e que não reportam tais informações aos investidores, o mero controle dos livros contábeis permite que a entidade realize as corretas decisões econômicas a partir de contas e lançamentos específicos sem a necessidade de informações adicionais.

60. Portanto, resta comprovado, inclusive com base em Laudo Técnico de consultoria Porto & Reis (fls. 1.851/1.874 – vide doc. nº 6 da Impugnação), que as demonstrações financeiras da ECD têm por objetivo reportar as informações contábeis/financeiras de uma entidade visando atender às necessidades comuns de usuários que estariam fora do alcance da estrutura conceitual de informações financeiras, ou seja, para os usuários e/ou acionistas não controladores. O Laudo Técnico acostado à defesa demonstra, conforme será detalhado a seguir, a regularidade dos procedimentos adotados pela Recorrente.

61. Ainda nesse sentido, é importante destacar os termos do CPC 26 (fl. 1.875/1.920 – vide doc. nº 7 da Impugnação), detalhado ao longo do Laudo Técnico do Porto & Reis, o qual assegura que as demonstrações contábeis têm como propósito assegurar o atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender suas necessidades particulares. E ainda, conceitua usuários como “investidores, mutuantes e outros credores”.

62. A esse respeito, o V. Acórdão recorrido sustenta que, ao analisar o CPC 26, não conseguiria liminar o seu alcance a apenas acionistas/investidores da empresa, excluindo o Fisco Federal, tal como concluiu o Laudo do Porto & Reis. A esse respeito, cumpre à Recorrente esclarecer que a Nota Técnica Complementar elaborada pelo Porto & Reis traz considerações adicionais para fins de esclarecimentos (doc. nº 2).

63. Nesse sentido, com base na expertise contábil que possui, dispôs que os reais beneficiários e usuários das informações financeiras, contábeis e econômicas que são apresentadas nas Demonstrações Financeiras, são usuários que buscam informações para tomar decisões econômicas e financeiras, que certamente não possuem acesso a informações específicas, como o Fisco possui.

64. Tanto é assim que nas definições do CPC 268 há a seguinte disposição:

“demonstrações contábeis são aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares”.

65. Com base na análise desses temas, a Nota Técnica ainda apresenta a seguinte conclusão: (...)

66. Como breve conclusão do acima exposto, e em linha com a fundamentação técnica apresentada no Laudo Técnico e na Nota Técnica complementar, ambos do Porto & Reis, diferente do que entendeu o V. Acórdão recorrido, a Recorrente entende que é de vital importância fixar duas premissas:

(i) a ECD contém informações que já foram apresentadas pelo contribuinte em outras obrigações acessórias e que, portanto, já são de conhecimento do Fisco Federal; e

(ii) as demonstrações financeiras da ECD têm como objetivo apresentar informações relevantes aos seus acionistas/investidores e não resumir informações ao Fisco Federal. Ou seja, ainda que o Fisco possa analisar e tirar conclusões a partir das informações das demonstrações financeiras da ECD, fato é que elas não são feitas para esse fim.

67. Com base no exposto acima, a Recorrente passa a demonstrar a inexistência de irregularidades em suas obrigações acessórias.

IV.2. INEXISTÊNCIA DE INFORMAÇÕES INCOMPLETAS OU OMITIDAS NAS ECDS TRANSMITIDAS(A)

A impossibilidade de apresentação das Demonstrações Financeiras no momento da transmissão da ECD

68. Devidamente fixada a premissa de que a ECD é obrigação acessória que reflete as informações relevantes da companhia, em especial do Balancete de Verificação, do Livro Diário e Razão, bem como a partir do Balanço Patrimonial, para fins de realização de diagnóstico e tomada de decisão pelos administradores da empresa, a Recorrente passa a demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas pelo Fisco Federal e defendidas pelo V. Acórdão recorrido.

69. Diferentemente do que restou mantido no V. Acórdão recorrido, não há que se falar em omissão de informações nas demonstrações contábeis e nas Notas Explicativas, quando da transmissão de suas ECDs dos anos-calendário de 2017 e 2018.

A.1. Preliminar/Impossibilidade de anexar as Demonstrações Financeiras não existentes à época

70. Em caráter preliminar, cumpre esclarecer que a D. Autoridade Fiscal, ao entender pela necessidade de apresentação da demonstração financeira da Recorrente quando da transmissão das ECDs desconsidera a impossibilidade lógica e prática dessa exigência.

71. Nesse sentido, o que se verifica é que a IN 1.420/13 e a IN 1.774/17, vigentes à época dos respectivos fatos geradores, determinavam que as ECDs relativas aos anos-calendário de 2017 e 2018 deveriam ser apresentadas nas datas respectivas de 31.05.2018 e 31.05.2019.

72. Em contrapartida, as Demonstrações Financeiras elaboradas pela Recorrente se deram em momento posterior: (i) a Demonstração Financeira do anocalendário de 2017 é datada de 13.07.2018 e (ii) a Demonstração Financeira do anocalendário de 2018 é datada de 15.10.2019. Resta evidente que a Recorrente não incorreu em qualquer omissão ao não apresentar as Demonstrações Financeiras em conjunto com as ECDs transmitidas, mas, na realidade, seria impossível a transmissão tendo em vista que as Demonstrações Financeiras foram finalizadas e formalizadas em momento posterior.

73. Segundo o V. Acórdão recorrido, a Recorrente deveria ter observado o prazo previsto no artigo 132, inciso I, da Lei nº 6.404/76, segundo o qual as demonstrações financeiras deveriam estar prontas para serem votadas até 30 de abril do ano seguinte.

74. Ocorre que tal entendimento não merece prosperar, uma vez que a Recorrente é sociedade limitada, sujeita primariamente às disposições do Código Civil e apenas subsidiariamente às normas previstas na Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, conforme seu contrato social e em linha com o artigo 1.053, parágrafo único, do Código Civil: (...)

75. Vale ressaltar que o artigo 1.078 do Código Civil estabelece que os relatórios contábeis e financeiros das sociedades limitadas devem ser submetidos à deliberação dos sócios dentro de quatro meses após o término do exercício social, sem impor qualquer prazo específico para sua elaboração ou finalização. Assim, não há fundamento legal para exigir que a Recorrente observasse a regra do artigo 132, inciso I, da Lei nº 6.404/76.

76. Ademais, a Lei nº 11.638/07, ao estender as normas da Lei nº 6.404/76 às sociedades limitadas, estabeleceu que tais sociedades devem seguir normas contábeis previstas na Lei nº 6.404/76 para fins de escrituração e auditoria, mas não alterou o regime de prazos e formalidades previstos no Código Civil para as sociedades limitadas. Portanto, a tentativa de impor à Recorrente um prazo destinado às sociedades anônimas carece de fundamento jurídico e extrapola os limites da legislação aplicável.

77. Assim, ao exigir que a Recorrente que cumprisse o prazo previsto na Lei nº 6.404/76, o V. Acórdão recorrido desconsidera o regime jurídico aplicável à sua natureza societária e impõe uma obrigação sem respaldo legal, violando os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

78. Portanto, é cediço que a acusação de omissão não prevalece, pois a Recorrente não possuía prazo para apresentação de suas demonstrações financeiras, que não estavam prontas à época da transmissão das ECDs dos anos calendário de 2017 e 2018.

79. Ressalte-se que a Recorrente apresentou *“Laudo com considerações acerca das regras de preenchimento da ECD dos anos-calendário de 2017 e 2018, no que concerne ao registro J800”*, elaborado pela empresa de auditoria

independente PricewaterhouseCoopers (“PwC”), que demonstra – em preliminar – que não houve omissão por parte da Recorrente, mas apenas a impossibilidade lógica da apresentação concomitante em razão da transmissão posterior dessas Demonstrações Financeiras (fls. 1.921/1.935 - vide doc. nº 8 da Impugnação).

A.2. A inexistência de obrigação legal para que a Recorrente publique as Demonstrações Financeiras

80. Além do exposto acima, ao contrário do entendimento do V. Acórdão recorrido, cumpre à Recorrente esclarecer que não há qualquer obrigatoriedade legal que sustente a autuação da D. Fiscalização, que pretende exigir da Recorrente a apresentação de Demonstrações Financeiras em suas ECDs.

81. Com efeito, a RFB tentou instituir a obrigatoriedade nessa publicação, o que seria feito em documento separado da ECD (via Central de Balanços do SPED), o que não se confirmou. Confira-se a evolução da legislação sobre o tema:

i. 2019: publicada a Portaria nº 529, de 26 de setembro de 2019, a qual dispõe sobre a forma de publicação e de divulgação dos atos relativos às companhias fechadas, estabelecendo que as sociedades anônimas fechadas publicarão gratuitamente seus atos societários na Central de Balanços do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED);

ii. 2021: publicada a Portaria nº 12.071, de 7 de outubro de 2021, a qual dispõe sobre a publicação e divulgação dos atos das companhias fechadas com receita bruta anual de até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), na Central de Balanços do SPED;

iii. 2022: publicada a Portaria nº 10.031, de 22 de novembro de 2022, a qual retira da Portaria 12.071/21 a exigência de que as companhias fechadas publiquem suas informações financeiras na Central de Balanços do SPED;

82. Conforme se verifica, não há qualquer previsão legal para transmissão dessas ECDs com as informações financeiras solicitadas pela D. Autoridade Fiscal. Ora, se existisse qualquer obrigação legal essa não teria sido instituída pela Portaria 529/19 e, sequencialmente, revogada pela Portaria 10.003/22.

83. Soma-se a isso o fato de que as ECDs objeto da multa em tela foram transmitidas em 31.05.2018 e 31.05.2019. Ou seja, no momento das transmissões não havia qualquer legislação em vigor que determinasse a inclusão de informações financeiras.

A.3. A inexistência de omissões nas informações das Demonstrações Financeiras

84. Ainda, a Recorrente destaca que as informações contábeis solicitadas pela D. Autoridade Fiscal estão disponíveis nas obrigações acessórias apresentadas no período e, conseqüentemente, não há que se falar de modo algum em qualquer tipo de omissão de informação ao Fisco Federal.

85. Assim, a Recorrente passa a detalhar a seguir o acertado procedimento adotado para fins de transmissão da sua obrigação acessória. Quando da elaboração de suas Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas dos anos-calendários de 2017 e 2018, foram consideradas informações contidas nos relatórios do sistema ERP (SAP) da Recorrente, transmitidas na ECD: (...)

86. Em termos procedimentais, a extração dos dados se dá por meio dos parâmetros definidos no sistema ERP (SAP) da Recorrente, em que o campo “sociedade parceira” não é um item obrigatório para registro das partidas nas contas contábeis de transação no resultado do exercício.

87. Portanto, foram extraídas as informações das Contas de Balanço – e consideradas na ECD –, as quais têm registradas a totalidade das transações com a indicação da sociedade parceira. A mera análise das Notas Explicativas constantes nas Demonstrações Financeiras (fls. 1.936/1.944 - vide docs. nºs 9 e 10 da Impugnação) da Recorrente evidencia os dados atrelados às transações e saldos com partes relacionadas. Confira-se: (...)

88. Nesse sentido, é de vital importância esclarecer desde logo que todas as movimentações decorrentes das operações realizadas pela Recorrente foram devidamente registradas na sua ECD, ainda que não tenham sido sumarizadas em Notas Explicativas. Tanto é assim que todas as informações de vendas de produtos emitidas via nota fiscal eletrônica e seu respectivo registro contábil foram transmitidos nos blocos constantes na ECD, em conta contábil específica de partes relacionadas: “17502001 – Contas a receber de partes relacionadas”.

89. Além do exposto acima, também deve-se considerar que as próprias Normas Contábeis determinam que as Demonstrações Contábeis e Financeiras devem atender aos requisitos mínimos para o seu público-alvo. Com efeito, conforme premissas fixadas acima, o que se verifica no caso concreto é que as informações apresentadas na ECD são importantes apenas para a administração do Grupo Unilever e, conseqüentemente, não há qualquer prescindibilidade de registro da informação de operações entre partes relacionadas nas Notas Explicativas.

90. Conforme visto acima, em linha com o que foi exposto no Laudo Técnico elaborado pela empresa especializada Porto & Reis (fls. 1.851/1.874), as operações realizadas pela Recorrente com partes relacionadas são consideradas quando da elaboração das Demonstrações Financeiras e transmissão das obrigações acessórias.

91. Tanto é assim que as próprias Demonstrações Financeiras elaboradas por Auditores Independentes (fls. 1.945/1.999 - vide docs. nºs 11 e 12 da Impugnação) reconhecem que as operações entre partes relacionadas estão refletidas. Confira-se:

92. Mas não é só. Ganha destaque ainda o fato de que a própria RFB, ao imputar a multa regulamentar ora impugnada, segrega o valor das vendas realizadas entre partes relacionadas para cada ano-calendário. As informações utilizadas pela D. Autoridade Fiscal para a lavratura do presente auto de infração decorrem das Notas Fiscais eletrônicas e por si só demonstram que o Fisco Federal sempre teve acesso às informações. Confirma-se abaixo a segregação dos valores imputada na autuação em tela (fls. 16 e 63):

(...)

93. O quadro abaixo demonstra a composição dos valores e percentuais de representatividade da receita bruta com partes relacionadas, o qual deve ser lido em conjunto com as Demonstrações Financeiras dos anos-calendários de 2017 e 2018 (fls. 1.945/1.999) e que contém a indicação de que as vendas da Recorrente ocorrem com parte relacionada: (...)

94. A possibilidade de obtenção de informações acerca da existência de operações com partes relacionadas ainda pode ser obtida a partir de uma análise da própria ECD, por meio dos registros diários e individuais (Registros I200 e I250) das operações contábeis específicas (Registro I050): (...)

95. A Recorrente, em sua Impugnação, apresentou ainda a análise dos diversos Registros da ECD e a possibilidade de obter todas as informações atreladas, o que se verifica da mera análise dos documentos, que são suficientes para demonstrar, portanto, que a Recorrente nunca deixou de prestar as informações acerca das operações realizadas com partes interrelacionadas (fls. 1.790/1.793 - Anexo I da Impugnação).

96. É fato que nunca houve qualquer omissão de envio de informações pela Recorrente, já que todas sempre foram devidamente apresentadas em todas as obrigações acessórias e são de fácil acesso ao Fisco. Assim, evidente que a acusação de omissão de informações de transações com partes relacionadas não merece prosperar, merecendo reforma o V. Acórdão recorrido.

97. Nesse ponto também não merece prosperar o entendimento da D. Autoridade Fiscal de que as informações financeiras teriam sido omitidas pela Recorrente.

98. Inicialmente, não há que se falar em obrigatoriedade na apresentação de passivos contingentes na ECD, pois esses não são registrados nos livros diários, conforme CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

99. É importante destacar que o tema foi detalhadamente analisado no Laudo Técnico do Porto & Reis (fls. 1.851/1.874), sendo possível atestar que a administração da Recorrente já obtém os detalhamentos de passivo contingente nos controles e *reports* internos: (...)

100. As informações relativas aos EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS também foram devidamente apresentadas pela Recorrente. Ao longo do curso da D. Fiscalização, uma planilha em formato excel (vide arquivo não paginável anexado à Impugnação como doc. nº 13) foi apresentada pela Recorrente, com o layout definido pela própria D. Autoridade Fiscal, contendo as informações dos empréstimos e mútuos a pagar/receber relativas às contas que apresentaram saldo no Balanço Patrimonial, das Demonstrações Financeiras dos anos-calendários de 2017 e 2018, bem como a documentação comprobatória dos respectivos lançamentos (e.g., contratos).

101. No que tange às Demonstrações Financeiras, a Recorrente apresentou de forma resumida as transações de empréstimos e financiamentos. Mais uma vez evidencia-se a necessidade de cancelamento de exigência de multa por irregularidades na ECD.

102. A Recorrente nunca foi omissa, pois todas as informações solicitadas pelo Fisco ou já constavam na ECD ou foram apresentadas durante a fase de fiscalização. Assim, como não poderia deixar de ser, todas as transações de empréstimos e financiamento foram apresentadas. A título ilustrativo: (...)

103. Ainda no que concerne às Demonstrações Financeiras, a Recorrente apresentou de forma resumida as transações de instrumentos financeiros derivativos, vide quadro abaixo: (...)

104. Ora, não é possível concluir que a não apresentação das movimentações financeiras, nos termos requerido pela D. Autoridade Fiscal, significa que a Recorrente não possui registro de suas operações de empréstimo e financiamento em seus Livros Diário e Livro Razão.

105. Por fim, ainda é importante destacar que o Laudo Técnico elaborado pela empresa especializada Porto & Reis (fls. 1.851/1.874) também se propôs a analisar de forma técnica a alegação da D. Fiscalização acerca das supostas omissões na elaboração das Demonstrações Contábeis e nas Notas Explicativas.

106. Nessa oportunidade, o Laudo Técnico apresenta uma análise detalhada do SPED Contábil da Recorrente nos anos-calendários de 2017 e 2018 para realização de uma análise em conjunto de todas as informações prestadas na ECD, concluindo que “as análises são possíveis a partir da integralidade dos lançamentos contábeis que as originaram” e que “o exame detalhado dessas informações permite identificar a adequada agregação contábil das informações com partes relacionadas” (fl. 1.870 - fl. 19 do Parecer).

107. Restou demonstrado de modo estritamente técnico, portanto, que todas as informações fiscais necessárias para a regular fiscalização foram devidamente refletidas no SPED Contábil e no SPED Fiscal da Recorrente, sendo possível ao Fisco a revisão das informações diretamente no portal da Nota Fiscal Eletrônica.

108. O que se verifica do acima exposto e dos documentos acostados nos autos é que as supostas informações obrigatórias sobre os instrumentos financeiros estão (e sempre estiveram) disponíveis para acesso da D. Fiscalização, não havendo que se falar em qualquer prejuízo ao Erário.

109. Nesse sentido, não se pode perder de vista a razão de ser das Notas Explicativas e das Demonstrações Financeiras constantes na ECD, as quais, como detalhado, não têm como objetivo prestar informações ao Fisco Federal, na medida em que todas as informações constam nos Registros e Blocos dessa mesma obrigação acessória.

110. A análise integral de todas as informações apresentadas pela Recorrente não deixa dúvidas de que todas as ponderações referentes às demonstrações contábeis e o seu respectivo preenchimento junto ao Registro J005, no qual estão inseridas as informações referentes ao balanço patrimonial, resultado e mutações de patrimônio, foram adequadamente preenchidos. Esse ponto foi reconhecido pela própria D. Autoridade Fiscal no TVF (fl. 42): (...)

111. Resta evidente, portanto, a necessidade de cancelamento da multa aplicada irregularmente, em razão da inexistência de qualquer omissão nas ECDs transmitidas pela Recorrente nos anos-calendários de 2017 e 2018, seja em razão da (i) desnecessidade de apresentação das informações nas Notas Explicativas uma vez que essas se destinam aos investidores das companhias ou (ii) do fato de que todas as informações solicitadas pela D. Autoridade Fiscal sempre estiveram disponíveis nas obrigações acessórias da Recorrente, sendo de fácil acesso para análise, ausente qualquer prejuízo à D. Autoridade Fiscal.

(B) A inexistência de obrigatoriedade para transmissão das ECDs com Notas Explicativas - A faculdade do Registro J800

112. A infração em tela ainda diz respeito à suposta transmissão de ECD dos anos-calendários de 2017 e 2018 com omissão nos arquivos correspondentes às Notas Explicativas e ao Parecer dos Auditores, o que deveria ter sido informado por meio do “Registro J800 – Outras Informações”. A autuação, entretanto, também não pode prosperar nesse ponto em razão da ausência de obrigatoriedade de apresentação das informações solicitadas pela D. Autoridade Fiscal.

113. Com efeito, o Registro J800 (outras informações) faz parte do Bloco J (demonstrações contábeis) da ECD e, de acordo com as orientações firmadas no Manual de Orientações a ECD de 2018 (fls. 2.059/2.290 - vide doc. nº 14 da Impugnação), a apresentação de informações no Registro J800 é facultativa aos contribuintes. Confira-se: (...)

114. A mesma faculdade conferida ao contribuinte para fins de preenchimento da obrigação acessória ainda é disposta no Manual de Orientações da ECD de 2022, atualmente vigente: (...)

115. Mais uma vez, o que se verifica é que todas as informações constantes no referido registro (parecer de auditores, relatórios e notas explicativas) são oriundos da escrita contábil e necessários para atingir com informações relevantes aos acionistas/investidores. No caso, não há qualquer prejuízo ao Fisco em razão da suposta falta de informações adicionais e facultativas junto à ECD, uma vez que a RFB possui o detalhamento da escrituração contábil para a análise adequada ao tema.

116. A apresentação das informações no Registro J800 é facultativa e, justamente reconhecendo a ausência dessa obrigatoriedade, se manifestaram de modo estritamente técnico e em observância das regras contábeis o Laudo Técnico elaborado pela empresa especializada Porto & Reis (fls. 1.851/1.874) e o Laudo Técnico elaborado pela empresa de auditoria independente PwC (fls. 1.921/1.935).

117. A faculdade dos contribuintes de apresentar tal registro ganha força pela própria sistemática do sistema SPED, na medida em que o sistema não impediu o processamento das ECDs dos anos-calendário de 2017 e 2018, ainda que o Registro J800 tenha sido transmitido sem a apresentação de qualquer informação.

118. Assim, é evidente que se o preenchimento do Registro J800 fosse obrigatório, a Recorrente teria apresentado as informações neste campo, o que não é o caso destes autos. A ausência de previsão legal expressa que determine a inclusão de informações no Registro J800 é o que reforça seu caráter opcional, de modo que o seu preenchimento depende exclusivamente da liberalidade do contribuinte.

119. Ora, se as DD. Autoridades Fiscais pretendiam autuar o contribuinte por não apresentar informações no Registro J800, então deveriam passar a exigir o seu preenchimento e não deixar o Registro J800 como de preenchimento facultativo na ECD para, somente então, autuar os contribuintes por omissão de informações no Registro J800.

120. Nesse sentido, o que se verifica é que para sustentar a autuação em tela, tanto a D. Autoridade Fiscal quanto o V. Acórdão recorrido buscam se valer de uma interpretação distorcida da NBC TG 26 (R5) – Apresentação das Demonstrações Contábeis (fls. 2.291/2.346 - vide doc. nº 15 da Impugnação) de que todos os contribuintes seriam obrigados a elaborar e divulgar suas notas explicativas.

121. No entanto, além da referida NBC TG 26 não possuir qualquer caráter normativo e força vinculativa para que sua observância seja obrigatória para os contribuintes, merece ser considerado que a interpretação conferida pela NBC é a de que “todas as demonstrações contábeis” deveriam ser divulgadas pelas empresas.

122. A apresentação de Notas Explicativas elaboradas por um auditor independente na ECD, como pretende a NBC TG 26, no entanto, não pode ser praticada. As informações elaboradas por um auditor externo são atreladas, em sua grande maioria das vezes, a dados internos da companhia, pontos de melhoria de controle, observações de ajustes, entre outros, e essas informações não necessitam de divulgação na ECD pois são irrelevantes para fins de interpretação dos números. Da mesma forma, a Recorrente não pode determinar que sejam alteradas as informações elaboradas pelos auditores independentes somente para fins de divulgação.

123. Ainda nesse sentido, o V. Acórdão recorrido ainda afirma que para verificar a obrigatoriedade de apresentação de Notas Explicativas e Pareceres dos Auditores no Registro J800 (Outras Informações) das ECDs, teria verificado as informações indicadas nos Atos Declaratórios Cofins (Manuais de Orientação do SPED), aplicáveis para os anos-calendários de 2017 e 2018.

124. Essa afirmação, no entanto, tampouco merece prosperar. A Nota Técnica Complementar do Porto & Reis (doc. nº 2 acima) traz considerações contábeis que são essenciais para o tema e demonstram a improcedência dos fundamentos adotados pelo V. Acórdão recorrido.

125. Ainda sobre o tema, a Nota Técnica Complementar evidencia que o Manual do SPED Contábil é objetivo em informar a facultatividade do Registro J800, que está atrelado ao tipo de informação contábil que a empresa precisa reportar, com base na sua realidade fiscal e contábil. Indica, inclusive, as informações necessárias no caso do seu preenchimento, apontando as respectivas formas de escrituração e sua obrigatoriedade ou não, conforme consta no trecho do Manual a seguir colacionada: (...)

126. Logo, diferentemente do que afirma o V. Acórdão recorrido, não há que se falar, de forma alguma, em obrigatoriedade do preenchimento do registro J800 para fazer constar as Notas Explicativas e os Pareceres dos Auditores Fiscais na ECD da Recorrente.

127. Na prática, portanto, a apresentação das Notas Explicativas como pretende a D. Fiscalização não apenas não possui qualquer respaldo legal, mas também é medida desarrazoada em razão da impossibilidade de apresentação das informações elaboradas pela auditoria externa, as quais usualmente possuem dados internos da companhia e que em nada contribuem para interpretação das informações contábeis apresentadas na ECD.

128. Em contrapartida, a Recorrente ainda esclarece que todos os registros obrigatórios foram devidamente preenchidos, conforme informações do Anexo II da Impugnação (fls. 1.794/1.796).

129. Por fim, ainda que o V. Acórdão recorrido não tenha se manifestado a esse respeito, vale tecer alguns comentários sobre a acusação de que a Recorrente teria substituído a ECD parcial referente ao mês de janeiro/2018, sem

a devida autenticação do arquivo, caracterizando apresentação incompleta da ECD referente ao ano-calendário de 2018.

130. Especificamente sobre esse ponto, cumpre à Recorrente esclarecer que, partindo da premissa da D. Autoridade Fiscal de que supostamente teria sido transmitida uma nova ECD para janeiro/2018, o arquivo da substituída teria o Hash 6AF0BFAA7D6743DDF1911AAC60BC4720A71134C8 (vide Anexo III da Impugnação – fls. 1.797/1.798). Assim, a Recorrente realizou nova pesquisa, diretamente no site da RFB, utilizando como critério o novo Hash10 e a informação obtida do próprio sistema da RFB é a de que o arquivo está autenticado: (...)

131. Assim, primeiramente, é possível verificar a contradição entre a afirmação da D. Fiscalização e o próprio site da RFB, no qual consta expressamente que “considera-se autenticada nos termos do Decreto n 1.800/1996”. Somado a isso, a Recorrente ainda entende importante destacar que, nos termos do artigo 1º do Decreto nº 9.555, de 6 de novembro de 2018 (“Decreto nº 9.555/18”), a autenticação dos livros contábeis pode ser feita pelo próprio SPED.

132. Ademais, como demonstrado nas imagens colacionadas no Anexo III, a ECD substituída tem como período da escrituração o mês dezembro/2018 e não janeiro/2018.

133. Restou evidenciado, portanto, que não houve qualquer prejuízo ao Fisco Federal em razão da suposta retificação da ECD de janeiro/2018. A ausência de prejuízos econômicos também merece ser considerada para fins de cancelamento da multa regulamentar aplicada.

134. A esse respeito, inclusive, o V. Acórdão recorrido desconsiderou o entendimento do Item 15 do CTG 2001, que define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao SPED. Confira-se: (...)

135. Ou seja, após a autenticação pelo SPED, a substituição da ECD só pode ocorrer quando houver erros que não são passíveis de correção por meio de um lançamento contábil extemporâneo.

136. Isso significa dizer que, uma vez que a ECD tenha sido autenticada no SPED, sua substituição não pode ocorrer por mera liberalidade do contribuinte e, mesmo assim, a Recorrente realizou a retificação para garantir a regularidade de sua ECD do ano-calendário de 2018.

137. Em conclusão, buscando demonstrar sua boa-fé, a Recorrente ainda ressalta que não houve qualquer prejuízo econômico para o Fisco Federal. Nesse sentido, para o processamento das informações em sua Escrituração Fiscal Digital (“ECF”), a Recorrente recuperou os arquivos da ECD (janeiro a dezembro/2018) e realizou uma análise comparativa dos valores apresentados nas obrigações acessórias: (...)

138. Diante do exposto, com base nas informações obtidas no próprio site da RFB, conclui-se que não há que se falar em apresentação incompleta da ECD no

anocalendário de 2018. (C) A manutenção dos registros contábeis pela Recorrente 139. Por fim, a Recorrente é acusada de ter deixado de prestar esclarecimentos acerca das Demonstrações Financeiras quando solicitado pela RFB.

140. Em especial, a D. Autoridade Fiscal, posteriormente apoiada pelo V. Acórdão recorrido, afirma que a Recorrente não teria prestado esclarecimentos sobre as transações realizadas com partes relacionadas por não possuir registros contábeis de resultado e abertura de dados relativos aos montantes das transações realizadas com partes relacionadas.

141. Diferentemente do que sustenta a Fiscalização, entretanto, conforme exaustivamente demonstrado acima, o que se verifica é que todas as informações relevantes, tais como Balancete de Verificação, Livro Diário e Razão, Balanço Patrimonial, todas as informações financeiras atreladas e dados sobre o fluxo das vendas e demonstrações de fluxos de caixa mensal, foram apresentados pela Recorrente de forma absolutamente suficiente.

142. Na linha do acima demonstrado, tanto as informações acostadas pela Recorrente são suficientes que a própria D. Autoridade Fiscal teve acesso aos dados que entendeu necessários para apuração da receita proveniente das vendas brutas entre partes relacionadas e possibilidade de aplicação da multa regulamentar que ora se pretende desconstituir.

143. Ainda no mesmo período, vale ressaltar que as operações da Recorrente com partes relacionadas foram objeto de autuações de IPI11, das contribuições ao PIS e COFINS e de multa aduaneira, o que demonstra que todas as informações relacionadas às operações com partes relacionadas estavam à disposição do Fisco.

144. Ademais, cumpre à Recorrente pontuar que prepara anualmente as Demonstrações Financeiras, em que a Demonstração dos Fluxos de Caixa (através do método indireto) é parte integrante. As Demonstrações Financeiras da empresa estão embasadas de acordo com as NBC e pelo CPC.

145. A Demonstração dos Fluxos de Caixa, parte integrante das Demonstrações Financeiras, segue as instruções previstas na NBC TG 03 (R3) Demonstração de Fluxos de Caixa e CPC 03 (R2) Demonstração de Fluxos de Caixa. A partir do item 18, que trata da forma de apresentação, permite a empresa apresentar os fluxos usando alternativamente o método direto ou indireto, sendo o indireto o método adotado.

146. Ou seja, a empresa não elabora a Demonstração de Fluxos de Caixa em bases brutas (método direto) em suas demonstrações financeiras. Ora, não é porque a Recorrente optou por realizar a operação pelo método indireto que isso seria procedimento inadequado ou que violaria seu dever de manutenção dos arquivos digitais. Tanto é assim que a Recorrente apresentou na fase de fiscalização e na presente defesa administrativa todas as informações que são

suficientes para confirmar o volume das transações realizadas entre partes relacionadas.

147. Resta evidenciado, portanto, que as alegações da D. Autoridade Fiscal são rasas e não merecem prosperar, especialmente em razão da validade dos procedimentos contábeis adotados pela Recorrente para fins de registro das transações realizadas com partes relacionadas, mas também em razão do próprio fato de que a D. Fiscalização teve total acesso aos dados necessários para autuação.

IV.2. OUTRAS QUESTÕES RELEVANTES PARA O CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

(A) Inexistência de dano ou prejuízo: necessidade de aplicação do artigo 112 do CTN ao caso concreto

148. Inicialmente, é importante que seja levado em consideração, conforme apontado ao longo da defesa administrativa, que as supostas omissões/incorrekções verificadas no preenchimento da ECD não causaram nenhum dano ou prejuízo às Autoridades Fiscais, uma vez que não impactaram a base de cálculo de nenhum tributo federal. Os únicos valores exigidos na presente autuação são de multa por suposta apresentação de ECD com irregularidades.

149. Ora, as sanções tributárias, em geral (excetuados juros moratórios, cujos fins são indenizatórios), têm função punitiva. Sua função é dar efetividade às normas relacionadas à obrigação de recolher tributos, estando diretamente atreladas (i) à arrecadação e (ii) à proteção da atividade administrativa de fiscalização. Assim, pode-se dizer que as sanções tributárias têm a finalidade de proteger a efetividade da arrecadação e da fiscalização tributária.

150. A partir dessa constatação, é possível extrair duas importantes premissas: (i) a sanção tributária não tem finalidade arrecadatória, mas assecuratória do cumprimento das obrigações fiscais, a quem deve necessária subordinação; e (ii) a sanção não pode se converter em instrumento de arrecadação, ou seja, não pode ser fixada em patamar que torne mais vantajoso ao Estado do que a arrecadação do próprio tributo, o que além de desproporcional colide com a própria lógica do sistema jurídico. No caso, exige-se 1% sobre o valor da receita bruta da Recorrente no período a que se refere a escrituração, sendo que tais vícios não impactaram a base de cálculo dos tributos federais e não atrapalharam a fiscalização.

151. Nesse sentido, cabe a consideração de LUCIANO AMARO de que a sanção não pode ser transformada em instrumento de arrecadação, devendo ser graduada segundo o dano ou ameaça que a infração representa à arrecadação de tributos. Veja-se: (...)

152. Dessa forma, há necessidade de compatibilizar a sanção tributária com o dano causado ao Erário, principalmente no que corresponde às obrigações

instrumentais que visam viabilizar a fiscalização e arrecadação de tributos, tendo uma relação de coerência com a obrigação tributária principal. (...)

155. Com efeito, tal raciocínio está em linha com o disposto no artigo 112 do CTN, que consagra o princípio da proteção ao contribuinte de boa-fé¹⁴. Ou seja, o procedimento seguido pela Recorrente não trouxe prejuízo ao Fisco Federal e às Autoridades Fiscais, razão pela qual a multa deverá ser cancelada.

(B) Necessidade de aplicação do princípio da proporcionalidade

156. Ainda que assim não fosse, o que se menciona apenas para argumentar, é evidente que a multa deverá ser reduzida em observância ao princípio da proporcionalidade, que prevê a proporcionalidade entre a infração incorrida e a pena aplicada. A exigência de uma multa em um valor tão elevado (mais de R\$ 193 milhões!) em razão de supostas irregularidades que não impactaram o recolhimento de tributos e não trouxeram embaraço à fiscalização se mostra desproporcional.

157. De modo geral, a sanção tem duas espécies de funções: (i) função preventiva e (ii) função punitiva. A diferença das funções se dá no plano em que exercem o desestímulo à prática do ilícito fiscal, a primeira no plano abstrato (anterior ao ilícito) e a segunda no plano concreto (posterior ao ilícito). E é quando da aplicação concreta que se dá a efetividade da proporcionalidade.

(...)

162. Ademais, o caráter confiscatório da multa isolada aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental e calculada em função do valor da operação está atualmente pendente de julgamento pelo E. STF no RE nº 640.452/RO (Tema 487 da repercussão geral), e já possui dois votos favoráveis aos interesses dos contribuintes (fls. 2.347/2.392 - vide docs. nº 16 a 18 da Impugnação). (...)

165. Portanto, a Recorrente entende que a multa lançada deve ser cancelada ou, no mínimo, reduzida a um patamar razoável e proporcional, uma vez que as supostas irregularidades verificadas na ECD não impactaram o recolhimento dos tributos e não atrapalharam a D. Fiscalização.

(C) Necessidade de aplicação do princípio do não-confisco

166. Não sendo suficientes os argumentos acima expostos, merece destaque que a multa exigida nesses autos também se mostra confiscatória, em montante superior ao de 193 milhões de reais (valor histórico)! Dessa forma, I. Conselheiros, torna-se imperiosa a sua redução.

167. O princípio do não confisco, previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal consolidou-se como uma limitação ao poder de tributar e de sancionar, sendo evidente sua aplicação também às multas tributárias. Com efeito, o E. STF já admitia a extensão do não confisco às multas há tempos, como se constata do entendimento do então Min. Bilac Pinto no julgamento do RE 80.093-SP: “Devemos deixar claro, porém, que não apenas os tributos, mas também as

penalidades fiscais, quando excessivas ou confiscatórias, estão sujeitas ao mesmo tipo de controle jurisdicional”.

168. Para se concluir se uma multa está exercendo papel confiscatório é necessário utilizar-se do juízo de proporcionalidade, ou seja, o princípio da proporcionalidade aplicado às multas por não cumprimento das obrigações acessórias é elemento objetivo para aferir sua confiscatoriedade. (...)

169. Segundo o V. Acórdão recorrido, a vedação ao confisco é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei, contudo é evidente que o juízo de proporcionalidade só pode ser realizado caso a caso, ficando, portanto, a cargo do aplicador da lei.

170. E isso fica ainda mais relevante quando se observa que a aplicação da multa decorre de suposta apresentação de ECD com irregularidades (as quais não foram devidamente explicitadas), e que conforme demonstrado pela Recorrente sequer merecem ser consideradas, na medida em que não decorrem de obrigação legal, sendo que todas as informações necessárias e solicitadas pela D. Fiscalização já estavam disponíveis em outras obrigações acessórias apresentadas pela Recorrente ou, ainda, nos próprios Registros das ECDs (!) e que não acarretaram qualquer prejuízo ao Fisco Federal. Conclui-se, portanto, que não houve qualquer prejuízo ao fisco e que já foi inclusive retificada no curso do processo de fiscalização.

171. Dessa forma, a imputação de multa superior a R\$ 193 milhões (valor histórico) é desproporcional e confiscatória. Torna-se, portanto, imperioso o imediato afastamento da presente multa.

(...)

174. Na remota hipótese de o V. Acórdão recorrido não ser prontamente reformado, requer, em respeito ao princípio da verdade material, que o julgamento seja convertido em diligência para que seja confirmado, em linha com o exposto acima pela Recorrente, que todas as supostas irregularidades apontas pela D.

Autoridade Fiscal são informações contidas nos próprios Blocos e Registros da ECD, não havendo qualquer omissão nas ECDs dos anos-calendário de 2017 e 2018.

175. Assim, restando comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência da autuação fiscal (multa regulamentar), bem como o equívoco cometido pela Fiscalização ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso, requer-se o PROVIMENTO INTEGRAL deste Recurso Voluntário, com a REFORMA INTEGRAL do V. Acórdão recorrido, do que resultará o reconhecimento da NULIDADE da presente autuação ou, ao menos da IMPROCEDÊNCIA da exigência, com o consequente arquivamento definitivo dos presentes autos.”

Às e-fls. 2549-2596, a Recorrente carrou aos autos o Parecer elaborado pelo Prof. Antônio Valério analisando a questão e apresentando suas conclusões a respeito do Auto de Infração referente a “Outras Multas Administradas pela RFB”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relator

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado, trata-se de auto de infração de multa regulamentar, no valor de R\$ 193.184.780,05, cujos fatos geradores ocorreram em 31/05/2018 e 31/05/2019.

A infração apurada se resume no fato de o sujeito passivo ter elaborado e apresentado a Escrituração Contábil Digital - ECD, referentes aos anos-calendário de 2017 e 2018 (fatos geradores 31/05/2018 e 31/05/2019, respectivamente – data da entrega das ECDs), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incompletas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa regulamentar.

A divergência no entendimento da D. Autoridade Fiscal com o da Recorrente está atrelado à necessidade de apresentação de ECDs com a inclusão de informações supostamente obrigatórias acerca de instrumentos financeiros daquele ano calendário (derivativo, empréstimos e financiamentos), divulgação de informações relativas às transações com partes relacionadas nas suas Notas Explicativas e inclusão do Parecer dos Auditores no Registro J800 da ECD.

Dessa forma, o acórdão recorrido entendeu pela manutenção da cobrança.

Por outro lado, a Recorrente não concordando com o entendimento que restou mantido no acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário alegando a nulidade da autuação fiscal e o fato de que a multa exigida é absolutamente indevida por não poder ser aplicada aos fatos narrados pela D. Fiscalização, motivo pelo qual requereu sua reforma integral e o cancelamento integral da multa exigida.

Assim, passa-se à análise das razões recursais.

PRELIMINARMENTE**SUPOSTA INOVAÇÃO DA MOTIVAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA E AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO**

Inicialmente, a Recorrente pugnou pela nulidade do acórdão recorrido sob a suposta alegação de que teria incorrido em inovação dos fundamentos da autuação ao pretender alterar os fundamentos da autuação no julgamento administrativo.

Isso porque, de acordo com a Recorrente, a autuação versa sobre hipotéticas irregularidades cometidas no preenchimento e submissão da ECD.

Porém, o acórdão de piso, de forma contraditória, analisando as ECDs transmitidas e a documentação anexada pela Recorrente aos autos, defende que houve o descumprimento de uma série de normas contábeis, o que ensejaria a manutenção da autuação fiscal.

Ainda, segundo a Recorrente, o lançamento seria nulo por ausência de fundamentação legal, pois se a Autoridade Fiscal entende que a apresentação de registros de forma consolidada representa hipótese de descumprimento de obrigação acessória, deveria então ter indicado, de forma específica, quais os dispositivos de lei que preveem a aplicação de multa nessa hipótese.

Contudo, tais alegações não se sustentam e, que se pese seu esforço argumentativo, as nulidades suscitadas não merecem ser acolhidas.

Quanto ao primeiro argumento, a Recorrente alegou ser a acusação mais restritiva do que o próprio entendimento da decisão recorrida. Assim, teria inovado quanto aos fundamentos da autuação ao utilizar as normas contábeis genericamente citadas pelas Autoridades Fiscais para alegar que a Recorrente as teria descumprido.

De fato, a inovação nos critérios utilizados do lançamento afrontaria a segurança jurídica e viola o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, pois é no momento da constituição do crédito tributário pelo lançamento que são fixadas as premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o ato administrativo foi praticado e é em relação a elas que o autuado vai construir a sua defesa, que será submetida ao contencioso administrativo. Assim, a introdução de fundamento jurídico novo no momento do julgamento é inadmissível.

Porém, no presente caso, a inovação do critério jurídico não se caracterizou, pois não houve adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, com conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, o que certamente importaria em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras.

O que ocorreu foi apenas esclarecimentos das razões do lançamento, diante da dialeticidade democrática essencial na construção do ato de decidir. Dessa forma, a fiscalização constatou que a Recorrente elaborou e apresentou Escrituração Contábil Digital - ECD, referentes aos anos-calendário de 2017 e 2018 (fatos geradores 31/05/2018 e 31/05/2019, respectivamente – data da entrega das ECDs), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incompletas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa regulamentar.

Na sequência, a Recorrente impugnou o lançamento.

A decisão de piso, por sua vez, se contrapôs sem que um novo fundamento jurídico fosse trazido aos autos, mas sim fazendo uma complementação, de forma genérica com as normas contábeis descumpridas, sem que nenhum novo fundamento fosse acrescentado, tanto que o recurso voluntário apresentou veiculou razões similares às contidas na impugnação, visto não se tratar motivação alheia aos autos ou ignorada pela Recorrente e que antes não tivesse tido a oportunidade de se contrapor a ela.

Ademais, a Recorrente aduziu ser nulo o lançamento por suposta falta de identificação da legislação aplicável, o que acarretaria a nulidade do Auto de Infração, nos termos do artigo 3º e artigo 142 do CTN; artigos 2º e 50, § 1º da Lei nº 9.784/99; e artigo 10, incisos III e IV do Decreto nº 70.235/72.

Não obstante, tal nulidade também não se verifica, visto que no Termo de Verificação Fiscal, quanto no auto de infração (suporte físico) contou a legislação (Lei nº 9.779/99, a Lei nº 8.218/91, a MP 2.158-35 e a Lei nº 8.218/91,) que justificou as penalidades correspondentes aplicadas e às infrações identificadas pela fiscalização. Logo, não se configurou qualquer preterição do direito de defesa.

Afinal, está comprovado que a Recorrente teve conhecimento da legislação que embasou a autuação que fora lavrada em estrita observância aos requisitos legais previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

Tanto é que a Recorrente apresentou sua minuciosa e detalhada defesa em tempo hábil, instaurando regularmente o contraditório, tendo se defendido amplamente em seu arrazoado, fazendo constar as razões de fato e de direito que entendeu ampará-lo, tendo demonstrado perfeita compreensão dos fatos apresentados.

O que se pode concluir é que a Recorrente está inconformada com a decisão administrativa no mérito, mas tal questão não dá azo à declaração de nulidade do ato administrativo e será apreciada à frente neste voto, devendo prevalecer o acórdão de piso.

Dessa forma, rejeito as alegações de nulidade.

DA ALEGAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA

Também não se constatou a alegada decadência do direito de a fiscalização questionar a ECD do ano-calendário de 2017, transmitida em 31.05.2018. Explico.

Para a Recorrente o fato gerador referente à ECD entregue em 31.05.2018, relativamente ao ano-calendário de 2017, ocorreu em período superior de 5 (cinco) anos, contados da intimação da lavratura (02.06.2023), razão pela qual a multa pretendida não pode ser imputada em razão de decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

No entanto, ao contrário do que alega a Recorrente, aplica-se, *in casu*, o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, e não o artigo 150, §4º, do CTN. Nesse sentimento, há, inclusive, entendendo sumulado deste Tribunal:

Súmula CARF nº 174:

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Dessa forma, a entrega de ECDs com informações incorretas e omissões caracterizada descumprimento de obrigação acessória. Dessa maneira, ao contrário do que alega a Recorrente, aplica-se, *in casu*, o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, e não o artigo 150, §4º, do CTN.

Os fatos geradores das infrações, no que se refere às ECDs dos anos-calendário de 2017 e 2018, conforme consta do auto de infração lavrado, ocorreram, respectivamente, em 31/05/2018 e 31/05/2019. Sendo assim, os lançamentos poderiam ser efetuados até 01/01/2024 e 01/01/2025, respectivamente. Como a Recorrente tomou ciência do auto de infração em 02/06/2023, não há que se falar em decadência.

Destarte, refeito a preliminar de decadência,

MÉRITO

A Recorrente requereu o cancelamento integral da exigência de multa procurando demonstrar que não caberia à Fiscalização exigir a apresentação das Demonstrações Financeiras existentes à época da transmissão das ECDs, uma vez que as transmissões são muito anteriores à finalização daquelas e, portanto, seria impossível a transmissão conjunta.

Ainda que se entenda pela apresentação dessas informações, de acordo com a Recorrente não haveria qualquer previsão legal nesse sentido no momento da transmissão das ECDs de 2017 e 2018 (respectivamente em 31.05.2018 e 31.05.2019), na medida em que a orientação nesse sentido foi prevista na Portaria 529/19, sequencialmente revogada pela Portaria do Ministério da Economia 10.031/22.

Por fim, a Recorrente ainda evidenciou que não há qualquer omissão, inclusive pelas informações das Notas Explicativas constantes em suas Demonstrações Financeiras, nas quais há informação sobre transação com partes relacionadas. Ainda nesse item, a Recorrente, com base em todos os documentos acostados aos autos.

Explicou que as Notas Explicativas da ECD são facultativas e que, no caso concreto, não mereceriam ser apresentadas pois essas notas são destinadas aos investidores da Recorrente e não ao Fisco, que possui acesso a todas as informações dos Blocos da ECD e das demais obrigações acessórias para fins de análise das informações apresentadas.

Em suma, para a Recorrente, a exigência das Notas Explicativas não possui respaldo legal e que se trata de medida desarrazoada por causa da impossibilidade de apresentação das informações elaboradas pela auditoria externa, as quais usualmente possuem dados internos da Recorrente e em nada contribuem para interpretação das informações contábeis apresentadas na ECD.

Dessa forma, em face do princípio da proporcionalidade a aplicação da multa se mostra totalmente desproporcional e abusiva, na medida em que as supostas omissões/incorrekções não geraram prejuízo e, portanto, a cobrança de 1% sobre o valor da receita bruta da pessoa jurídica do período ofende ao princípio da proporcionalidade. Por fim, a multa exigida nesses autos também se mostraria confiscatória (o auto de Infração é superior a R\$ 193 milhões), o que tornaria imperioso seu cancelamento.

Analisando os fatos, a legislação e argumentos aduzidos pela Recorrente, entendo assistir-lhe razão. Explico.

O presente processo foi instaurado para cobrança de multa regulamentar por supostas informações inexatas, incompletas ou omitidas nas declarações de ECD transmitidas em 31/05/18 (ano-calendário 2017) e 31/05/19 (ano-calendário 2018), nos valores de R\$ 95.812.765,20 e R\$ 97.372.014,85, respectivamente. A infração foi assim consignada:

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)

INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS

O sujeito passivo elaborou e apresentou Escrituração Contábil Digital (ECD), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incompletas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Multa
31/05/2018	95.812.765,20
31/05/2019	97.372.014,85

2 ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 31/05/2018 e 31/05/2019:

Art. 16 da Lei nº 9.779/99. Art. 11 da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18.

Art. 57, inciso III, alínea "a", da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a redação dada pela Lei 12.873/2013.

DA FACULTATIVIDADE DA APRESENTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES NO REGISTRO J800

A infração foi denominada como **“apresentação de escrituração contábil digital (ECD) com informações inexatas, incompletas ou omitidas”**. Tal infração baseou-se na tese de que as Notas Explicativas e o Parecer de Auditoria Independente deveriam ter sido obrigatoriamente enviados ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) junto com a Escrituração Contábil Digital.

Segundo o Fisco, a Recorrente teria deixado de informar no Registro J800 (“Outras Informações”) as Notas Explicativas e o Parecer de Auditoria. Portanto, a Recorrente teria apresentado suas demonstrações contábeis foram apresentadas com omissões de informações obrigatórias. A multa foi calculada no valor teto de 1% da receita bruta de cada período, com base nos dados extraídos da própria ECD entregue pelo sujeito passivo.

Todavia, como bem argumentado pela Recorrente, entendo que inexistiram informações incompletas ou omitidas nas ECDs transmitidas.

Afinal, é importante fixar duas premissas:

- (i) a ECD contém informações que já foram apresentadas pelo contribuinte em outras obrigações acessórias e que, portanto, já são de conhecimento do Fisco Federal, e,

ACÓRDÃO 1402-007.463 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15746.720881/2023-37

DOCUMENTO VALIDADO

- (ii) as demonstrações financeiras da ECD não têm como objetivo resumir informações ao Fisco Federal, mas sim apresentar informações relevantes aos seus acionistas/investidores. Em tempo, as Demonstrações Financeiras elaboradas teriam se dado em momento posterior: (i) a Demonstração Financeira do ano-calendário de 2017 é datada de 13.07.2018 e (ii) a Demonstração Financeira do ano-calendário de 2018 é datada de 15.10.2019.

Destarte, a Recorrente não incorreu em qualquer omissão ao não apresentar as Demonstrações Financeiras em conjunto com as ECDs transmitidas, pois, na realidade, seria impossível a transmissão, tendo em vista que as Demonstrações Financeiras foram finalizadas e formalizadas em momento posterior.

Não, houve, assim, omissão, mas apenas a impossibilidade lógica da apresentação concomitante em razão da transmissão posterior dessas Demonstrações Financeiras.

De acordo com a Recorrente, quando da elaboração de suas Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas dos anos-calendários de 2017 e 2018, foram consideradas informações contidas nos relatórios do sistema ERP (SAP), transmitidas na ECD.

Tais informações foram extraídas das Contas de Balanço – e consideradas na ECD –, as quais têm registradas a totalidade das transações com a indicação da sociedade parceira. **A mera análise das Notas Explicativas constantes nas Demonstrações Financeiras) evidencia os dados atrelados às transações e saldos com partes relacionadas.**

Importante ressaltar que a Recorrente elucidou que todas as movimentações decorrentes das operações realizadas foram devidamente registradas nas ECDs, ainda que não tenham sido sumarizadas em Notas Explicativas.

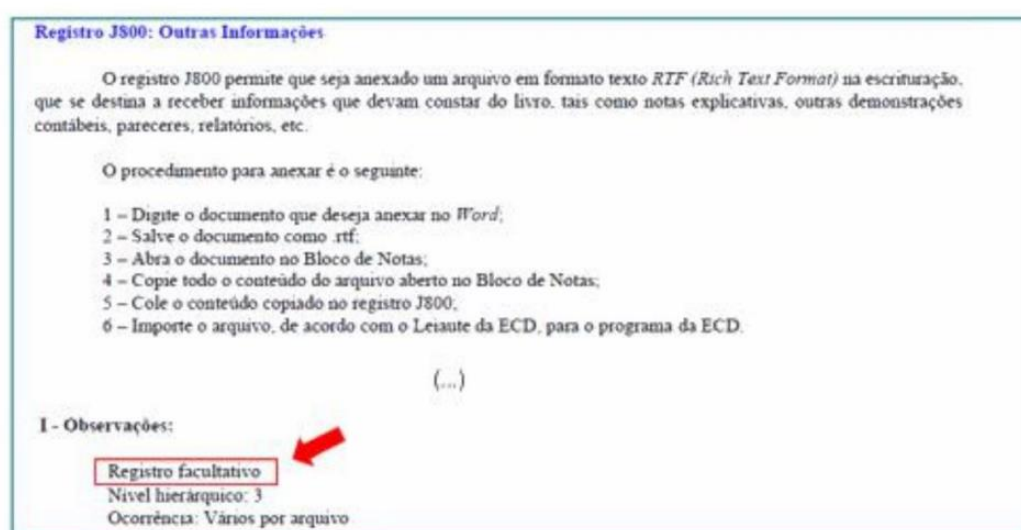
Tanto é assim que todas as informações de vendas de produtos emitidas via nota fiscal eletrônica e seu respectivo registro contábil foram transmitidos nos blocos constantes na ECD, em conta contábil específica de partes relacionadas: “17502001 – Contas a receber de partes relacionadas”.

Logo, as próprias Demonstrações Financeiras elaboradas por Auditores Independentes (carreado aos autos) reconhecem que as operações entre partes relacionadas estão refletidas.

Resta evidente, deste modo, a necessidade de cancelamento da multa regulamentar aplicada, em razão da inexistência de qualquer omissão nas ECDs transmitidas nos anos-calendário de 2017 e 2018, já que todas as informações solicitadas pela D. Autoridade Fiscal sempre estiveram disponíveis nas obrigações acessórias da Requerente.

Outro fundamento para a lavratura do auto de infração, foi que, especificamente, os Pareceres dos Auditores Independentes e as Notas Explicativas, referentes aos anos de 2017 e 2018, não foram incluídos nas Demonstrações Contábeis transmitidas ao SPED (Registro J800 – Outras Informações da ECD). Porém, como já dito antes, partilhado do entendimento da Recorrente que de que inexistiria obrigatoriedade para transmissão das ECDs com Notas Explicativas.

Afinal, o Registro J800 (outras informações) faz parte do Bloco J (demonstrações contábeis) da ECD e, de acordo com as orientações firmadas no Manual de Orientações a ECD de 2018 e de 2022, a apresentação de informações no Registro J800 é facultativa aos contribuintes. A Recorrente Juntou a seguinte tela:



Referida faculdade, para fins de preenchimento da obrigação acessória, é disposta no Manual de Orientações a ECD de 2022:

sped.rfb.gov.br / Manual_12_2022

Anexo ao Ato Declaratório Executivo Cofis nº 114/2022 Manual de Orientação do Leilante 9 da ECD Atualização: Dezembro de 2022

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tamanho	Decimal	Valores Válidos	Obrigatório	Regras de Validação do Campo
09	IND_DC_CTA_INI	Indicador da situação do saldo inicial informado no campo anterior: D - Devedor; C - Credor.	C	001	-	["D","C"]	Sim	-
10	VL_CTA_FIN	Valor final do código de aglutinação no Balanço Patrimonial no exercício informado, ou de período definido em norma específica.	N	019	2	-	Sim	-
11	IND_DC_CTA_FIN	Indicador da situação do saldo final informado no campo anterior: D - Devedor; C - Credor.	C	001	-	["D","C"]	Sim	-
12	NOTA_EXP_REF	Referência a numeração das notas explicativas relativas às demonstrações contábeis.	C	12	-	-	Não	-

Assim sendo, claro está que apresentação das informações no Registro J800 é FACULTATIVA, afirmação essa que foi confirmada pelo Parecer apresentado pelo Prof. Antônio Valério:

“O preenchimento e envio do Registro J800 não é obrigatório (item 3.2 deste parecer), uma vez que o Manual informa expressamente que o REGISTRO J800 É FACULTATIVO. O Manual de Orientação da ECD é aprovado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) através da edição de Atos Declaratórios Executivos Cofis (nos anos-calendário 2018 e 2019 estavam vigentes os Atos Declaratórios Executivos Cofis nº 83/2018 e 64/2019). Desta forma, não existe dúvida que a própria RFB entende que o envio das Notas Explicativas e do Parecer de Auditoria Independente ao SPED não é obrigatório.”

Vale conferir outro trecho do Manual de Preenchimento:

Registro J800: Outras Informações

O registro J800 permite que seja anexado um arquivo em formato texto RTF (Rich Text Format) na escrituração, que se destina a receber informações que devam constar do livro, tais como notas explicativas, outras demonstrações contábeis, pareceres, relatórios, etc.

O procedimento para anexar é o seguinte:

- 1 – Digite o documento que deseja anexar no Word;*
- 2 – Salve o documento como .rtf;*
- 3 – Abra o documento no Bloco de Notas;*
- 4 – Copie todo o conteúdo do arquivo aberto no Bloco de Notas;*
- 5 – Cole o conteúdo copiado no registro J800;*
- 6 – Importe o arquivo, de acordo com o Leiaute da ECD, para o programa da ECD.*

Funcionalidade de inclusão arquivo cadastrado no J800 no programa da ECD:

- 1 – Selecionar a opção incluir arquivo rtf.*
- 2 – O sistema abre uma interface de localização de arquivo.*
- 3 – Selecionar somente arquivo ".RTF" (formato RTF)*
- 4 – O sistema copia o arquivo para a pasta do sistema com o nome padronizado.*
- 5 – O sistema calcula o hash e armazena o nome o local e o hash da cópia do arquivo selecionado.*
- 6 – O sistema coloca o nome do arquivo no campo descrição.*

Funcionalidade de exclusão arquivo cadastrado no J800 no programa da ECD:

- 1 – Selecionar um registro e solicitar a exclusão (Botão "-").*
- 2 – O sistema exclui o registro J800 e o arquivo na pasta.*

I - Observações:**Registro facultativo**

Nível hierárquico: 3

Ocorrência: Vários por arquivo.

II – Tabelas do Registro: não há.

III - Regras de Validação do Registro: não há.

Ou seja, diferentemente do que afirmou o auditor fiscal em seu Termo de Verificação Fiscal, NÃO EXISTE OBRIGATORIEDADE DE ENVIO DAS NOTAS EXPLICATIVAS E DO PARECER DE AUDITORIA INDEPENDENTE AO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED). Frise-se que estamos tratando da obrigatoriedade de envio ao SPED e não a sua elaboração que, como vimos, é obrigatório para as Sociedades de Grande Porte.

Para melhor compreensão, em virtude da Unilever não ter anexado as notas explicativas ao registro J800 da ECD, faz-se necessário um esclarecimento acerca de tal peça contábil extraído do Parecer juntado:

“(…)

As notas explicativas nada mais são do que um relato pormenorizado que oferece informações adicionais e descrições narrativas sobre os itens apresentados nas demonstrações financeiras.

Esse conjunto de notas, visa facilitar a compreensão dos usuários sobre as demonstrações financeiras, permitindo uma análise mais detalhada da situação econômica e financeira da pessoa jurídica. Em outras palavras, as notas explicativas oferecem um detalhamento (explicação) sobre as operações comerciais e financeiras apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado do exercício e na mutação do patrimônio líquido.

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, as notas explicativas complementam os dados numéricos apresentados nos relatórios principais, oferecendo detalhes narrativos e descritivos sobre as práticas contábeis, a situação financeira e eventos significativos que podem não ser evidentes no balanço patrimonial, na demonstração do resultado do exercício e na mutação do patrimônio líquido.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis é categórico ao afirmar que o principal objetivo do conjunto das notas explicativas, é fornecer informações adicionais para que todos os usuários, como investidores, credores e gestores, possam compreender melhor a situação da entidade, tomar decisões, assegurar a transparência e conformidade com as normas contábeis.

Quanto ao parecer de auditores independentes, tido como obrigatório pela fiscalização, também reproduzo o posicionamento do Prof. Prof. Antônio Valério:

“(…)

Também foi citado no Termo de Verificação Fiscal a ausência do envio do parecer de auditores independentes nos livros contábeis obrigatórios. Entendemos ser adequado explicar um pouco mais sobre esse documento.

Mais uma vez, assiste razão ao auditor fiscal quando, em seu Termo de Verificação Fiscal, afirma que a legislação comercial exige das empresas de grande porte a elaboração de demonstrações financeiras auditadas por auditores registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A Unilever aos olhos da legislação é uma empresa de grande porte e providenciou para os anos em questão, pareceres de auditoria emitidos por auditores independentes. Segundo o auditor fiscal, o erro da empresa, foi não ter anexado esses pareceres ao Registro J800.

O parecer de auditoria é um relatório, onde o profissional contador, nominado “auditor independente”, ou seja, aquela que possui autonomia para expressar, de

forma clara e objetiva, uma opinião sobre se as demonstrações financeiras da entidade representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição financeira da empresa auditada. Essa opinião pode ser uma de quatro formas: sem ressalva, com ressalva, adverso ou abstenção de opinião.

Nesse contexto, a INCLUSÃO DE NOTAS EXPLICATIVAS E PARECER DE AUDITORIA NA ECD NÃO É EXIGÊNCIA LEGAL OU REGULAMENTAR, constituindo ato voluntário do contribuinte, tanto assim que o **Programa Gerador de Escrituração (PGE) permite a transmissão e autenticação do livro, sem qualquer erro/aviso, quando o J800 não é preenchido.**

Assim sendo, se o registro J800 (depósito de “Outras Informações” e esclarecimentos de outros campos da EDC) não é obrigatório, não há como imputar a alguém multa por não preenchê-lo. Como facultativo, o contribuinte pode inserir no mencionado campo o que julgar necessário, como de fato o fez quanto a outras informações, a exemplo da moeda corrente e do arredondamento de valores em milhares de reais.

Corroborando os argumentos, transcrevo as conclusões do Parecer mencionado sobre o presente caso:

“Considerando as análises nos itens II e III acima, a seguir apresentamos nossas conclusões a respeito do Auto de Infração referente a “Outras Multas Administradas pela RFB”, conforme solicitado:

- a) O preenchimento da Escrituração Contábil Digital (ECD) está sujeita a validação e autenticação antes do envio ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Se nessa autenticação surgir informação de ERRO, o arquivo não pode ser enviado até a sua correção. Por sua vez, a indicação de AVISO não impede a sua transmissão;
- b) Considerando o disposto no Manual de Orientação da Escrituração Contábil Digital (ECD), identificamos que o preenchimento do Bloco J, Registro J800 (Outras Informações, que incluem Notas Explicativas e Parecer dos Auditores Independentes) e respectivo envio ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é facultativo;
- c) De forma contrária, os Registros J100 (Balanço Patrimonial) e J150 (Demonstração do Resultado do Exercício) são de preenchimento obrigatório. O seu não preenchimento acarreta a indicação de ERRO impedindo a transmissão do arquivo ao SPED;
- d) Como o preenchimento do Registro J800 é facultativo, na autenticação do arquivo não existe a indicação de ERRO ou AVISO, permitindo a sua transmissão ao SPED;
- e) Como o Manual de Orientação da ECD é emitido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) fica claro que o próprio órgão público entende que não existe a obrigatoriedade de envio das Notas Explicativas e Parecer de Auditoria Independente ao SPED, mesmo que exista a obrigatoriedade da empresa de

elaboração (Notas Explicativas) e contratação (Auditoria Independente) desses documentos;

f) Mesmo que se considere que o envio desses documentos ao SPED é obrigatório, o que se admite por amor ao debate, a base de cálculo utilizada pelo auditor fiscal foi equivocada. Esses documentos (Notas Explicativas e Relatório de Auditoria) não possuem valores monetários e consequentemente não possuem valores de bases de cálculo a serem utilizadas;

g) As Notas Explicativas servem apenas para melhor explicar as Demonstrações Financeiras elaboradas, enquanto o Parecer de Auditoria demonstra a opinião dos profissionais quanto a auditoria realizada;

(...)”

Considerando o exposto, de acordo com o Manual de Orientação da Escrituração Contábil Digital (ECD), o preenchimento do Bloco J, Registro J800 (Outras Informações, que incluem Notas Explicativas e Parecer dos Auditores Independentes) e respectivo envio ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é FACULTATIVO, **DEVENDO A MULTA APLICADA SER CANCELADA.**

DA INAPROPRIEDADE DO CÁLCULO DO VALOR DA MULTA REGULAMENTAR APLICADA

Além do mais, o Parecer carreado aos autos também identificou que os documentos que a Fiscalização exige sequer possuem valores monetários, nem consistem em operações financeiras ou transações comerciais.

Confira-se:

(...) os dois documentos (Notas Explicativas e o Parecer dos Auditores Independentes) não possuem valores monetários. Como esses documentos não possuem valores monetários, consequentemente, não existem operações financeiras ou transações comerciais omitidas ou inexatas. Nenhuma operação foi omitida na escrituração contábil ou houve inexatidão. Tanto é verdade que a base de cálculo para a aplicação da multa foi extraída da própria escrituração contábil da empresa.

E concluiu:

h) Não possuindo valor monetário a ser utilizada como base de cálculo para aplicação da multa pelo descumprimento de entrega de informação complementar, a multa a ser aplicada seria aquela prevista na Medida Provisória nº 2.158-35/01, art. 57, inciso I, alínea “b”, ou seja, R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês ou fração de atraso no envio dos documentos.

Em suma, se documentos facultativos sequer expressam valores monetários, não há omissão de operações financeiras ou transações comerciais. Isso é muito importante porque o

elemento quantitativo precípua da penalidade é justamente o valor da operação (5% sobre a sua base de cálculo). Ele só passa a ser 1% da receita bruta quando alcança este teto.

No presente caso, a fiscalização apontou como erro não anexar documentos narrativos, sem conteúdo monetário, de modo que nem sequer há base de cálculo impositivo para esta multa. Por essa razão, a Fiscalização ultrapassa tal etapa e lança diretamente o teto de 1% da receita.

O Parecer ainda identificou erro de completa indeterminação da base de cálculo da autuação, explicando que, como as Notas Explicativas e o Relatório de Auditoria Independente não possuem valores que pudessem servir de base de cálculo, a Fiscalização só poderia imputar, quando tanto, “Multa Formal, no valor de R\$ 1.500,00 por mês-calendário ou fração”.

Vejamos:

“Ao se pretender aplicar a multa pelo não envio das Notas Explicativas e o Relatório de Auditoria Independente, entendemos que só poderia ser aplicada Multa Formal, no valor de R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, prevista na Medida Provisória nº 2.158-35/01, art. 57, inciso I, alínea “b”, anteriormente transcrita’.

Em caso análogo, este Tribunal cancelou a aplicação de multa por erro na informação de determinada data, visto que não havia valor em moeda para se calcular a multa sobre o valor da operação em que houve o erro (antes de se chegar ao teto de 1% da receita bruta).

Confira-se a ementa do Acórdão nº 1301-006.987, de relatoria do Conselheiro Iágaro Jung Martins:

ECF. MULTA REGULAMENTAR. ERRO NA DATA DO REGISTRO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO PARA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CRITÉRIO QUANTITATIVO PARA APLICAÇÃO DA SANÇÃO.

O art. 8º-A, §3º, do DL nº 1.598, de 1977, é expresso ao prever que a multa de 3% deve incidir sobre valor omitido, inexato ou incorreto. **Erro de registro na ECF quando ao momento da ocorrência do fato contábil (data) que não resulte em prejuízo ao Erário ou à atividade da Administração Tributária, em especial porque os valores da operação estão corretamente registrados, impede a aplicação da sanção, pois ausente o critério quantitativo. Não havendo valor inexato na ECF, não há penalidade a ser aplicada.** (Acórdão nº 1301-006.987, de 11.06.2024)

Do voto condutor, reproduzo os seguintes trechos:

“(…)

23. Retomando ao caso concreto, em especial sobre o critério quantitativo da regra legal para incidência da sanção, pergunta-se: Qual foi o valor omitido, inexato ou incorreto informado pela Recorrente na ECF? Zero.

24. Como referido, o valor foi corretamente informado e o erro do registro diz respeito exclusivamente ao momento da ocorrência da operação, em suma, não

foi capaz de gerar qualquer equívoco para o conhecimento do fato gerador e, em especial, capaz de repercutir, em prejuízo ao Erário sobre o montante dos tributos devidos ou dificuldade para que a Administração Tributária executasse seu mister.

25. Sobre esse ponto, importante destacar posicionamento da Terceira Seção de Julgamento, que afastou multa regulamentar diante da inexistência de prejuízo à fiscalização ou à arrecadação, condições do art. 113, § 2º, do CTN para a imposição dos deveres instrumentais, quando inexistente lesão ao bem juridicamente tutelado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 16/11/1995

[...]

MULTA REGULAMENTAR DE CONTROLE DE IMPORTAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

INEXISTÊNCIA DE INTERESSE DA FISCALIZAÇÃO (§ 2º DO ART. 113 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL). ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº 12, D E 21/01/1997.

Diante da inexistência de prejuízo à fiscalização ou à arrecadação, condições do § 2º do art.113 do Código Tributário Nacional para a imposição dos deveres instrumentais, descabida a imposição de multa por descumprimento, uma vez que inexistente lesão ao bem juridicamente tutelado. A apresentação da guia de importação contendo todos os aspectos constitutivos a mercadoria implica redundância no fornecimento da informação, e ausência de dolo por parte do declarante.

[...]

(Acórdão nº 3401-003.270, sessão em 29.09.2016, Relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco)

26. Embora seja também incontroverso que a Recorrente não agiu com a diligência necessária ao preencher a data do evento societário na ECF, tal fato, não pode resultar em uma multa de R\$ 26,7 milhões, visto que a base de cálculo da incorreção é uma data.

27. Diferente seria se o sujeito passivo tivesse omitido a informação sobre os eventos societários na ECF, hipótese em haveria critério quantitativo para aplicação da multa regulamentar.

28. Assim, não se trata de ser a penalidade aplicável não razoável ou desproporcional, como defende a Recorrente, fato que não seria capaz de afastar disposição expressa em lei, conforme determina a Súmula CARF nº 2, mas de que o erro quanto ao momento da ocorrência do fato (a data) não resulta em base de cálculo apta.

29. Em resumo, a aplicação da multa de 3%, prevista no art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deve incidir sobre valor omitido, inexato ou incorreto. Não havendo valor inexato na ECF, não há penalidade a ser aplicada.”

De tal modo, se as Notas Explicativas e o Relatório de Auditoria não revelam valor econômico, a autoridade fiscal não pode simplesmente arbitrar a receita bruta como base de cálculo primordial (não como teto) criando um critério sem amparo legal.

No mesmo sentido, outra decisão proferida recentemente reconheceu a impossibilidade de apenar erro que não enseja prejuízo ao Fisco:

MULTA REGULAMENTAR. ERRO NA ESCRITA FISCAL. INEXATIDÃO, OMISSÃO OU INCORREÇÃO. Nas situações de inexistência de obstaculização para a identificação do fato gerador de tributos, pela Administração Tributária, o erro na escrita fiscal não deve ser penalizado por multa regulamentar, mormente se consistente em lapso do sujeito passivo que não se caracterize por inexatidão, omissão ou incorreção de valores. (Acórdão nº 1201-007.197, Relator: José Eduardo Genero Serra, Data da Sessão 26.06.2025)

Assim, seja por (i) ser facultativo o preenchimento dos esclarecimentos do registro J800; (ii) porque documentos de natureza narrativa (não monetária) não possuem valores que permitam o cálculo da multa; ou (iii) por haver erro na determinação da base de cálculo e da legislação aplicável, o parecer conclui que as multas aqui exigidas devem ser canceladas ou anuladas.

DA NÃO INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA RETIFICAÇÃO DA ECD ANTES DO LANÇAMENTO

Por outro lado, mesmo que a Recorrente pudesse ser penalizada, é fato que a Fiscalização descumpriu o dever legal estipulado pelo art. 12, II, da Lei nº 8.218/18 de intimar a UBI para retificar sua ECD previamente ao lançamento da penalidade. Vale a conferência da legislação de regência:

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 nº 13.670, de 2018)

Parágrafo único. **Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas:** (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

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

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

Como se vê, a intimação integra a própria tipificação/dosimetria da penalidade: (i) se o erro é corrigido antes de qualquer procedimento de ofício, a multa é reduzida pela metade; (ii) se a correção ocorre no prazo da intimação, a multa é reduzida a 75%. Sem intimação, a autoridade não consegue determinar juridicamente qual hipótese incide (0%, 50% ou 75%), tornando o lançamento ilegal.

Se o Fisco não intima para correção tempestiva, ele elimina a hipótese legal de dosimetria e vicia o lançamento, já que não é possível saber qual redução se aplicaria ao caso. A autoridade não pode simplesmente escolher ignorar um comando legal expresso que poderia beneficiar o sujeito passivo da obrigação.

Nesta senda, não se pode lançar a multa sem oportunizar a retificação que define a própria hipótese sancionatória aplicável, já que, sem a expressa intimação para sanar o erro, não se pode concluir se seria caso de não aplicabilidade da multa ou de sua redução legalmente prevista, não podendo subsistir o lançamento, porquanto precário quanto a apuração da penalidade imputável.

No mesmo sentido, a jurisprudência do CARF é firme no sentido da necessidade de cancelamento da penalidade quando não é ofertado ao contribuinte prazo para a correção do erro e usufruto da redução legal. Confira-se:

MULTA POR INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS. NECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PRÉVIA PARA CORREÇÃO. AUSÊNCIA.

Os incisos I e II do § 3º do art. 8ºA da nova redação do Decreto-lei nº 1.598/77 expressamente preveem, na tipificação da infração e sua penalidade, a necessidade de intimação prévia do contribuinte para retificação da obrigação acessória antes do lançamento da penalidade, a fim de que se possa definir a multa cabível a cada hipótese infracional. O comando que determina a intimação do contribuinte tem dupla destinação: para a fiscalização, o dever de intimar para retificação da obrigação acessória; para o contribuinte, o direito de efetuar a retificação e beneficiar-se da redução de sua penalidade. Não intimado o contribuinte para sanar a incorreção, omissão ou inexatidão, deve ser cancelada a penalidade. (Acórdão nº 1101-001.356, de 17.07.2024)

E menciona, ainda, trecho da ementa do Acórdão nº 1101-001.481, data: 11/12/2024, de relatoria Conselheiro e Presidente da Turma Efigênio de Freitas Júnior:

(...)

ECF. LALUR. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. CANCELAMENTO DA MULTA. Aplicar a penalidade prevista no art. 8ºA, §3º, II, do Decreto-Lei n. 1598/77 sobre a mesma materialidade que ensejou o lançamento de ofício e a respectiva penalidade prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 e alterações, configura bis in idem, vedado pela legislação. **Ao estabelecer a redução em 50%, se as inexatidões, incorreções ou omissões forem corrigidas no prazo fixado em intimação, a lei impõe à autoridade fiscal a obrigatoriedade de intimar o contribuinte para cumprir tal exigência e no prazo que especifica. A ausência de tal intimação específica é motivo suficiente para cancelar a multa, vez que impede o contribuinte de se beneficiar da redução legal.**

Para melhor compreensão transcrevo trecho do voto condutor do acórdão:

93. Ao estabelecer a redução em 50%, se as inexatidões, incorreções ou omissões forem corrigidas no prazo fixado em intimação, a lei impõe à autoridade fiscal a obrigatoriedade de intimar o contribuinte para cumprir tal exigência e no prazo que especifica. A ausência de tal intimação específica é motivo suficiente para cancelar a multa, vez que impede o contribuinte de se beneficiar da redução legal.

94. Nesse sentido, também já se manifestou esta Turma, conforme Acórdão n. 1101-001.356, de relatoria do Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho:

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 31/12/2016

MULTA POR INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS. NECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PRÉVIA PARA CORREÇÃO. AUSÊNCIA.

Os incisos I e II do § 3º do art. 8ºA da nova redação do Decreto-Lei nº 1.598/77 expressamente preveem, na tipificação da infração e sua penalidade, a necessidade de intimação prévia do contribuinte para retificação da obrigação acessória antes do lançamento da penalidade, a fim de que se possa definir a multa cabível a cada hipótese infracional.

*O comando que determina a intimação do contribuinte tem dupla destinação: para a fiscalização, o **dever de intimar para retificação da obrigação acessória**; para o contribuinte, o **direito de efetuar a retificação e beneficiar-se da redução de sua penalidade**.*

Não intimado o contribuinte para sanar a incorreção, omissão ou inexatidão, deve ser cancelada a penalidade.

Portanto, como, no presente caso, não houve intimação da Recorrente para sanar a incorreção, omissão ou inexatidão das informações prestadas, deve ser cancelada a penalidade.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário cancelando os lançamentos.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça