



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720197/2020-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-006.987 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	FAZENDA NACIONAL VESTE S.A. ESTILO

**Assunto: Obrigações Acessórias**

Ano-calendário: 2017

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

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

**Rafael Taranto Malheiros** - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Iágaro Jung Martins** - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário interposto contra decisão da DRJ07, que, em sessão de 26.05.2021, julgou parcialmente procedente a impugnação contra Auto de Infração de multa por descumprimento de obrigação acessória do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no anos-calendário de 2017, no valor de R\$ 53.941.517,20.
2. Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 61/65), o sujeito passivo efetuou registro de operações de incorporação societária em data equivocada, 01.01.2017, quando o correto era 21.12.2017; esse equívoco foi corrigido, após intimação, em 28.08.2020. A multa regulamentar foi reduzida pela metade tendo em vista a correção no prazo da intimação.
3. Em impugnação (fls. 82/104), o sujeito passivo alegou que a autuação é equivocada, irrazoável, desproporcional e confiscatória; que não houve inexatidão a justificar a aplicação da multa de 3%, quando muito poderia aplicar a multa mínima de R\$ 100,00 para cada uma das linhas; que ocorreu o bis in idem, pois houve autuação em duplicidade considerando cada um dos tributos, sendo que a escrituração é única, se tratando de um único fato; que não houve inexatidão, pois as informações dos valores estavam corretas, por mais que tenham sido informados em janeiro de 2017, em vez de dezembro de 2017, além disso, a obrigação acessória é anual, não mensal, e a norma refere-se somente ao livro de apuração do lucro real; não houve prejuízo ao erário.
4. A DRJ deu provimento parcial à impugnação (fls. 210/220). Entendeu a autoridade julgadora de primeira instância, que houve *bis in idem*, pois a autoridade fiscal considerou duas infrações distintas (e-Lalur e e-LACS), como se tratasse de dois livros distintos por tributo, quando na verdade o erro se deu na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF), reduzindo a multa em 50% (R\$ 26.970.758,60); por outro lado, que o fato da ECF ser anual, não autoriza que os eventos contábeis possam ser reconhecidos e escriturados em qualquer mês; que não é razoável pensar que está correto a escrituração em janeiro de um evento que somente se efetivou onze meses depois, em dezembro de 2017; que a infração cometida enseja a aplicação da multa cominada no inciso II do art. 8º-A, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no percentual de 3% sobre os valores inseridos

incorretamente no mês de janeiro de 2017; que não é possível limitar a multa em R\$ 5 milhões, pois não há previsão no texto legal; que a imputação da multa não depende de dolo ou má-fé. A decisão restou materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

ECF. INCORREÇÃO. MULTA REGULAMENTAR. PROCEDÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. ERRO. RETIFICAÇÃO.

A ECF deve ser considerada como livro em sua integralidade para fins de aplicação da multa de que trata o artigo 8º-A do Decreto nº 1.598/77, descabendo a duplicação da multa diante da incorreção decorrente de uma mesma informação inserida no E-Lalur e E-Lacs.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

Ao órgão de julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses, expressamente, previstas no PAF.

4.1. Em razão da exoneração parcial da multa, no valor de R\$ 26.970.758,60, foi interposto Recurso de Ofício.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 231/251), sujeito passivo principal repisa os argumentos aduzidos na impugnação, em especial, que a manutenção da multa de R\$ 26.970.758,60 não se justifica, pois não houve qualquer imprestabilidade da contabilidade e não recusou apresentá-la ao Fisco; que o erro decorre de simples transposição equivocada de uma linha da Parte B do Lalur de dezembro para janeiro de 2017; que o equívoco não resultou em qualquer impacto na apuração das obrigações principais; que a multa aplicada sobre um percentual de valores contabilizados é equivocada, pois não há erro de valor dos registros; que nesses casos, o correto é aplicação da multa de R\$ 100,00 por linha, o que levaria a atuação no máximo à R\$ 150,00 (três linhas com erro combinado com a redução prevista no art. 8-A, § 3º, II, do DL 1.598, de 1977); que não ocorreu informação inexata ou imprecisa, pois não há obrigação acessória mensal, apenas anual; que com base em uma interpretação sistemática, verifica-se que condutas mais graves, abusiva e praticadas com a intenção de ludibriar o Fisco são sancionadas com multa de R\$ 5 milhões; que, com base na interpretação teleológica, a Recorrente não gerou qualquer prejuízo ao Erário, o equívoco não modificou ou alterou a forma de apuração do IRPJ e da CSLL, tampouco confundiu ou prejudicou o procedimento de fiscalização; que não se trata de responsabilidade

objetiva (art. 136 do CTN) e que a Lei nº 9.784, de 1999, veda a imposição de sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias; que a conduta mais grave prevista no art. 8-A do DL nº 1.598, de 1977, relativa a não apresentação dos livros de apuração do lucro real e que pode chegar a 10% do lucro líquido da empresa antes do IRPJ e da CSLL, prevê multa de R\$ 5 milhões; no seu entender, não é razoável a cobrança de uma multa de R\$ 26,9 milhões, ao passo que para uma conduta mais grave o mesmo dispositivo (art. 8-A, II, DL 1.598, de 1977) prevê uma multa de R\$ 5 milhões; cita precedentes deste CARF; que a multa aplicada é desproporcional; que o Supremo Tribunal Federal, ao processar o RE 640.452/RO, que trata de multa sobre aplicação de multa acessória, reconheceu ser caso de Repercussão Geral. Requer, ao final, seja parcialmente reformada a r. decisão para afastar integralmente a penalidade isolada e, caso o presente seja decidido pelo voto qualidade, seja aplicado o art.112 do CTN e o art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020; de forma subsidiária, requer que o presente processo seja sobrestado até o julgamento do RE 640.452/RO.

6. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

### **Conhecimento**

#### **a) Recurso de Ofício**

7. O Recurso de Ofício foi interposto por ter exonerado o sujeito passivo de parte da multa regulamentar, no valor de R\$ 26.970.758,60, isto é, em valor superior ao definido na Portaria MF nº 2, de 2023, por essa razão, o Recurso de Ofício não deve ser conhecido.

#### **b) Recurso Voluntário**

8. O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância em 03.08.2021, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 227), dessa forma, o Recurso Voluntário protocolizado em 31.08.2021, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 230), é tempestivo e, por preencher os demais requisitos processuais deve ser conhecido.

### **Mérito**

**a) Recurso de Ofício**

9. A autoridade julgadora de primeira instância entendeu que houve *bis in idem*, pois a autoridade fiscal considerou duas infrações distintas (e-Lalur e e-LACS), como se tratasse de dois livros distintos por tributo, quando na verdade o erro se deu na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF).

10. A IN RFB nº 1.422, de 2013, art. 1º, § 3º, é claro ao definir que a ECF é o Livro de Apuração do Lucro Real de que trata o inciso I do art. 8º, do Decreto Lei nº 1.598, de 1977.

11. Logo, a premissa adotada pela autoridade julgadora de primeira instância está correta, pois o erro no preenchimento de data ocorreu na ECF, razão pela qual deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

**a) Recurso Voluntário**

12. A Recorrente defende que a multa de R\$ 26.970.758,60 não se justifica, pois não houve qualquer imprestabilidade da contabilidade ao registrar o evento em janeiro (quando o correto era dezembro), trata-se, portanto, de erro na transposição de informação na Parte B do Lalur em relação a data do evento, isto é, de que não há informação inexata ou imprecisa em relação a valores da ECF, pois se trata de obrigação acessória anual.

13. Aduz a Recorrente que seja pela interpretação sistemática, onde condutas mais graves, abusiva e praticadas com a intenção de ludibriar o Fisco são sancionadas com multa de R\$ 5 milhões ou com base na interpretação teleológica, que não se verifica qualquer prejuízo ao Erário, pois o equívoco não modificou ou alterou a forma de apuração do IRPJ e da CSLL, tampouco confundiu ou prejudicou o procedimento de fiscalização.

14. A base legal para imposição da multa é o art. 8º-A do DL nº 1.598, de 1977:

Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3º, ou que o apresentar com **inexatidões, incorreções ou omissões**, fica sujeito às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - equivalente a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento) relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

**II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.** (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

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

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

§ 2º A multa de que trata o inciso I do caput será reduzida: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - em 90% (noventa por cento), quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - em 75% (setenta e cinco por cento), quando o livro for apresentado em até 60 (sessenta) dias após o prazo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

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

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

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

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

§ 5º Sem prejuízo das penalidades previstas neste artigo, aplica-se o disposto no art. 47 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, à pessoa jurídica que não escriturar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º da presente Lei de

acordo com as disposições da legislação tributária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

15. Preliminarmente, registre-se que a limitação de R\$ 5 milhões, refere-se a conduta prevista no inciso I: deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro de apuração do IRPJ e da CSLL, atualmente denominado de Escrituração Contábil-Fiscal (ECF), conforme art. 1º, § 3º, da IN RFB nº 1.422, de 2013.

16. A conduta que ensejou a aplicação da multa não diz respeito a inexatidão, incorreção ou omissão de valores que resultasse em erro na apuração de tributos, mas em erro de inserção de data do evento.

17. Nesse ponto, não há como discordar da Recorrente, que sob o aspecto das interpretações sistemática e teleológica, não faz sentido que uma infração mais grave, que tem repercussão negativa na apuração do tributo seja limitada à R\$ 5 milhões ao passo que, no caso concreto, onde o equívoco não modificou ou alterou a forma de apuração do IRPJ e da CSLL, resulte em uma sanção de R\$ 26,9 milhões.

18. Por outro lado, não restam dúvidas que ao proceder o registro em janeiro de 2017 quando o correto era dezembro de 2017 o contribuinte incorreu em incorreção quanto à data.

19. Outro aspecto incontroverso nos autos é de que o sujeito passivo não deixou de atender e a corrigir o erro relativo a informação, quanto ao mês de ocorrência da operação, após intimado.

20. Não se está diante de caso em que o sujeito passivo apresenta escrituração com erros que impedem a gestão de risco por parte da Administração Tributária, como ocorre quando alguns contribuintes menos ciosos das suas obrigações entregam declarações (ou escriturações) zeradas, ou seja, apenas com informações cadastrais.

21. O art. 8º-A, §3º, do DL nº 1.598, de 1977, é expreso ao prever que a multa de 3% deve incidir sobre valor omitido, inexato ou incorreto.

22. Sobre esse ponto, vale-se do didático voto do Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, por ocasião do Acórdão nº 1302-004.275, sessão de 22.01.2020, quando analisou situação análoga, relativa à Escrituração Contábil Digital, que muito embora tenha fundamentação legal

distinta (art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001), aborda os conceitos da regra-matriz da sanção tributária, construída pelo Ilmo. Professo Paulo de Barros Carvalho:

Neste passo, deve-se deixar claro, desde já, que tendo em vista que a obrigação tributária será sempre decorrente do cometimento de um ato lícito, a regra-matriz de incidência se diferencia da regra-matriz sancionatória na medida em que esta prescreve, em seu critério material, o cometimento de um ato ilícito, contrário ao direito. Se assemelham na estrutura, mas semanticamente são diferentes. Assim, a regra-matriz da sanção em comento deve ser assim construída:

- Critério Material – No atendimento de obrigação acessória exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, prestar informações inexatas, incompletas ou omitidas, após ser intimado a esclarecer e a sanar vícios apontados pela fiscalização.

- Critério Espacial – Local de domicílio do contribuinte;

- Critério Temporal – Data em que a fiscalização fixar para que os vícios da obrigação acessória sejam sanados;

- Critério Pessoal – União Federal (sujeito ativo) e contribuinte obrigado a cumprir as obrigações acessórias, nos termos exigidos pela administração tributária federal (sujeito passivo).

- **Critério quantitativo: 3% (alíquota) do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário (base de cálculo).** (g.n.)

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.

**Conclusão**

30. Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e por DAR PROVIMENTO os Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins