



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

|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13811.723379/2018-64</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1003-004.584 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 27 de julho de 2026                             |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | PAULO MELLO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA       |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Data do fato gerador: 01/08/2017

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA ECF. ART. 8º-A DO DECRETO-LEI N. 1.598/1977. MUDANÇA MANDATÓRIA DE REGIME DE APURAÇÃO. ECF SUBSTITUTIVA. INEXISTÊNCIA DE EXTEMPORANEIDADE.

A apresentação de ECF com apuração pela sistemática do lucro real, transmitida em substituição à ECF tempestivamente entregue sob a sistemática do lucro presumido, em razão de alteração mandatária do regime de apuração, não configura a apresentação extemporânea prevista no art. 8º-A do Decreto-Lei n. 1.598/1977.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, dar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de notificação de lançamento para exigência de multa pela apresentação extemporânea da ECF, contendo o e-Lalur, com fundamento no art. 8-A, inciso I e §§ 1º, 2º e 4º, do Decreto-Lei nº. 1598/1977, relativo ao período de apuração 01.08.2017.

Intimada, a Recorrente apresentou impugnação, sustentando, em síntese, que (i) ao alterar a ECF previamente entregue em 29/07/2017 com base no lucro presumido, visando declarar os novos valores apurados a título de IRPJ e CSLL com base no regime de tributação do lucro, a Recorrente foi surpreendida com a exigência da multa no montante de R\$ 175.626,10; (ii) tal fato parece decorrer da interpretação do art. 6-A, §2º da IN nº 1.422/2013, que determina que não será admitida a retificação da ECF caso esta vise alterar o regime de tributação do contribuinte; (iii) o referido dispositivo foi introduzido na IN nº 1.422/2013 por meio da IN nº 1.770/2017, que, de forma injustificável, vedou a retificação da referida obrigação acessória para os casos de alteração no regime de tributação – principalmente de alteração compulsória; (iv) a retificação para alteração de regime de tributação não se deu por uma opção da Impugnante, mas sim uma obrigação por determinação legal de alteração do regime, tendo em vista ter ultrapassado o limite permitido de receita bruta para fins de adoção lucro presumido, nos termos do art. 14, inciso I da Lei nº 9.718/1998; (v) permitir o entendimento de que, nesse caso, a alteração da ECF seja considerada uma nova transmissão, seria permitir que o sistema alterasse a natureza dos fatos, uma vez que no presente caso a Impugnante não deixou de atender o prazo estipulado em norma, não podendo a IN nº 1.422/2013 endereçar casos de alteração obrigatória de regime de tributação; (vi) a previsão da IN nº 1.422/2013, com redação da IN nº 1.770/2017, de vedação à retificação de obrigação acessória para os casos de alteração compulsória de regime de tributação viola os princípios da legalidade; e (vii) o descumprimento de uma obrigação acessória apenas decorre do não cumprimento de uma obrigação de fazer, que por sua própria natureza, não tem conteúdo econômico delimitável, de forma que a penalidade imposta viola os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Sobreveio a decisão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, nos seguintes termos:

O art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1422, de 19 de dezembro de 2013 previa que o Manual de Orientação do Leiaute da ECF, divulgado pela COFIS por meio de Ato Declaratório Executivo publicado no Diário Oficial da União (DOU), conteria, dentre outras, as regras de retificação da ECF.

O ATO Declaratório Executivo COFIS nº 46, de 23 de junho de 2016 aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), cujo item 23 do glossário de Perguntas e Respostas elucidava: (...)

Já em 18 de dezembro de 2017, a Instrução Normativa RFB nº 1770 acresceu à Instrução Normativa RFB nº 1422/2013, dentre outros, o art. 6º-A, in verbis: (...)

Não consta que a ECF apresentada pela interessada em 10/10/2018 teve o objetivo de adoção do lucro arbitrado, não podendo assim ser considerada retificadora da ECF apresentada em 29/07/2017, por terem regime de tributação diferente, mas sim declaração original, apresentada intempestivamente uma vez que o prazo para entrega da ECF do exercício de 2016 se esgotara em 31/07/2017.

Observe-se ainda que o próprio recibo de entrega da ECF apresentada em 10/10/2018 (fl. 19) intitula-a como “original com mudança de forma de tributação”.

Quanto aos protestos de que a multa teria caráter confiscatório e não observa os princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade, protestos estes, portanto, referentes à inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos normativos, os mesmos refogem à competência desta autoridade administrativa julgadora, por serem da alçada dos órgãos judiciais.

Não há ato do Supremo Tribunal Federal de declaração de inconstitucionalidade dos atos legais embaixadores do feito. Portanto, o procedimento fiscal não ofende o princípio da legalidade, porque tais atos não se acham com sua execução suspensa.

Cabe ressaltar que a lei tem força vinculante para a administração, não lhe cabendo a opção de descumpri-la, principalmente ao se tratar de aplicação da legislação tributária, que se faz mediante atividade plenamente vinculada.

Por outro lado, a esta 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, como órgão de jurisdição administrativa, compete julgar, em primeira instância, os processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Nosso poder é limitado a examinar se os atos praticados pelos Agentes da Administração Federal estão de acordo com a lei e com os atos administrativos emanados de autoridades hierarquicamente superiores e aplicáveis ao caso. Portanto, não cabe ao julgador administrativo de primeira instância apreciar a legalidade ou constitucionalidade dos atos normativos expedidos pelas autoridades competentes, tampouco analisar sua compatibilidade com princípios constitucionais para afastamento da penalidade.

Intimada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, sustentando, em resumo, que (i) no ano-calendário de 2015, a Recorrente apurou inicialmente receita bruta no montante total de R\$ 77.669.938,58, valor que naquele momento permitiu a adoção ao regime de tributação do lucro presumido para o ano-calendário de 2016, conforme art. 13 da Lei nº 9.718/1998, tendo a Recorrente apresentado tempestivamente a sua competente ECF em 29/07/2017; (ii) no entanto,

após revisão dos seus procedimentos fiscais, a Recorrente constatou que o valor de sua receita bruta auferida no ano-calendário de 2015 foi na realidade superior a R\$ 78.000.000,00, uma vez que, devido a um lapso interno, não considerou certas receitas financeiras no cálculo da receita bruta anual para fins de tributação; (iii) constatado tal equívoco, a Recorrente, de forma espontânea e antes de qualquer procedimento de fiscalização, procedeu à devida regularização da apuração do IRPJ e da CSLL para o ano-calendário de 2016, tendo calculado os valores a pagar com base no regime do lucro real e efetuado o recolhimento do montante complementar, em conformidade com o art. 138 do CTN; (iv) diante disso, apresentou a ECF retificadora, com a opção obrigatória pelo regime do lucro real, em 10/10/2018; (v) em que pese o fato de a ECF original ter sido apresentada tempestivamente e a retificação ter se dado por uma obrigação legal, a Recorrente foi surpreendida com a Notificação de Lançamento com a exigência de multa por suposto atraso na entrega da escrituração; (vi) a ECF apresentada em 10/10/2018 (Fl. 19) não pode anular os efeitos da ECF apresentada tempestivamente em 29/07/2017 (Fl. 26), pois a alteração da escrituração se deu por uma imposição legal e foi reflexo do exercício do direito da Contribuinte de rever suas obrigações; (vii) a vedação à retificação de obrigação acessória para os casos de alteração compulsória de regime de tributação não possui respaldo legal, ou mesmo infralegal, na medida em que a vedação em discussão somente foi incluída na legislação infraconstitucional com a edição da IN nº 1.770/2017 em 19/12/2017, ou seja, após o prazo obrigatório de apresentação da ECF relativa ao ano-calendário de 2016, o que reforça a inaplicabilidade desse óbice ao presente caso.

## VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

### I – ADMISSIBILIDADE

A Recorrente interpôs recurso voluntário antes do recebimento da intimação acerca da decisão da DRJ, sendo, portanto, tempestivo.

### II – MÉRITO

A controvérsia restringe-se a definir se a apresentação da ECF com apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro real, transmitida por imposição legal em substituição à ECF tempestivamente apresentada sob a sistemática do lucro presumido, configura apresentação extemporânea para fins do art. 8-A, inciso I e §§ 1º, 2º e 4º, do Decreto-Lei nº. 1598/1977, que assim dispõe:

Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do **caput** do art. 8 [livro de apuração do lucro real], 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:

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 (...)

§ 1º A multa de que trata o inciso I do **caput** será limitada em:

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);

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.

§ 2º A multa de que trata o inciso I do **caput** será reduzida:

I - em 90% (noventa por cento), quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo;

II - em 75% (setenta e cinco por cento), quando o livro for apresentado em até 60 (sessenta) dias após o prazo;

III - à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e

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

§ 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.

É incontroverso que a Recorrente apresentou ECF em 29/07/2017 (fl. 26) e, em 10/10/2018 (fl. 19), transmitiu nova ECF, tida por intempestiva pela Autoridade Fiscal. Além disso, conforme a fundamentação da Notificação Fiscal, a penalidade não decorreu de inexatidões, incorreções ou omissões, mas exclusivamente da suposta extemporaneidade.

A meu ver, entretanto, a Recorrente não deixou de apresentar declaração no prazo. Apresentou-a tempestivamente em 29/07/2017, e a transmissão de 10/10/2018 teve natureza substitutiva, destinada a adequar a apuração à sistemática do lucro real. Que a Receita Federal não a tenha recebido como retificadora, mas como declaração "original", decorreu de impossibilidade sistêmica, e não de inércia da contribuinte.

É fato que a ECF transmitida em 29/07/2017, em razão da sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL adotada pela Recorrente, não continha o livro de apuração do lucro real, que somente foi entregue na declaração transmitida em 10/10/2018. Ocorre que o dever de apresentar o livro de apuração do lucro real surgiu apenas com a definição da apuração por essa sistemática; enquanto vigente o lucro presumido, não corria contra a Recorrente prazo para a entrega daquele livro.

Assim, por ter a obrigação de apresentar o livro de apuração do lucro real surgido apenas com a alteração – frise-se, mandatória – de regime de apuração do IRPJ e por ter a ECF transmitida em 10/10/2018 efeitos de declaração substitutiva daquela tempestivamente apresentada em 29/07/2017, deve ser afastada a penalidade ora em exigência.

Além disso, a decisão recorrida invoca a vedação à retificação de ECF que tenha por objetivo a mudança do regime de tributação, incluída pela Instrução Normativa RFB nº 1770/2017 na Instrução Normativa RFB nº 1422/2013, para embasar a manutenção da penalidade ora em discussão. Eis a redação da referida norma:

Art. 6º-A A retificação da ECF anteriormente entregue dar-se-á mediante apresentação de nova ECF, independentemente de autorização da autoridade administrativa. (...)

§ 2º Não será admitida retificação de ECF que tenha por objetivo mudança do regime de tributação, salvo para fins de adoção do lucro arbitrado, nos casos determinados pela legislação. § 3º ...

Em primeiro lugar, a impossibilidade de retificação – quando tal retificação é mandatória nos termos da lei – corrobora o direito da Recorrente de afastar a penalidade ora em discussão, já que a declaração apresentada em 10/10/2018 foi considerada, pela Receita Federal, como “original” em razão de uma impossibilidade sistêmica.

Por fim, note-se que foi somente em 18.12.2017 – e, portanto, após a transmissão da ECF “original” – que a Instrução Normativa RFB nº 1770/2017 acresceu à Instrução Normativa RFB nº 1422/2013 a referida norma vedando a retificação de ECF que tenha por objetivo a mudança do regime de tributação.

Por todas essas razões, deve ser dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte, com consequente cancelamento da penalidade que lhe foi imposta.

### III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO.

ACÓRDÃO 1003-004.584 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 13811.723379/2018-64

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**

DOCUMENTO VALIDADO