



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.727416/2018-11
ACÓRDÃO	1004-000.315 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONCEITOS COMERCIO DE ARTIGOS DE USO COMERCIAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2016, 2017

MULTA REGULAMENTAR. ENTREGA DE ECF COM INFORMAÇÕES OMITIDAS. NÃO CABIMENTO QUANDO ESTA MESMA OMISSÃO MOTIVOU O LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE TRIBUTOS.

Informação inexata, incompleta ou omitida em Escrituração Contábil Fiscal – ECF, que se preste a reduzir a base de cálculo dos tributos apurados a partir daquela escrituração, ensejando seu lançamento de ofício com aplicação da(s) penalidade(s) prevista(s) no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não se sujeita à penalidade prevista no art. 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir os fundamentos do voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 63/84) interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão nº 02-93.114, proferido pela 7ª Turma da DRJ/BHE (fls.53/58), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2016, 2017

PAGAMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A alegação de pagamento relativo aos tributos constituídos nos Autos de Infração deve se fazer acompanhada de provas de pagamento relativas aos mesmos tributos e mesmos períodos de apuração.

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO IRPJ E CSLL.

O ICMS devido pelas operações e prestações próprias da pessoa jurídica integra a sua receita bruta, não deve ser excluído para fins de determinação do IRPJ e CSLL no regime de tributação com base no lucro presumido.

Somente no caso em que é mero depositário, o ICMS não deve ser incluído na receita bruta para efeito de apuração do IRPJ e CSLL com base no referido regime.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO.

O valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário pode ser excluído da base de cálculo do Pis e Cofins, desde que destacado em nota fiscal, somente não alcançando o valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto.

MULTA REGULAMENTAR.

Uma vez caracterizado descumprimento de obrigação acessória relativa à entrega da ECF com informações omitidas, é cabível aplicação de multa nos termos art. 6º da IN RFB 1.422/2013, combinado com o art. 57, inciso III, alínea "a", da MP 2.158-35/2001.

Em resumo, trata-se de processo administrativo decorrente de Auto de Infração que exige multa por descumprimento de obrigação acessória, referente à apresentação da escrituração contábil fiscal – ECF, relativa aos anos-calendário 2015 e 2016, com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

De acordo com o relatório da decisão ora recorrida:

...

Pela análise da Escrituração Contábil Fiscal – ECF e da EFD – Contribuições, obtida no SPED, verificou-se que a empresa optou pelo lucro presumido como forma de apuração do IRPJ e adotou o regime de caixa para tributar suas receitas.

No decorrer da fiscalização, foi comprovado que o contribuinte omitiu receitas em todos os trimestres de apuração do imposto, o que ensejou a lavratura do Auto de Infração cujo processo foi formalizado sob o número 15504-727.327/2018-66, com o objetivo de efetuar, de ofício, o lançamento do crédito tributário relativo ao IRPJ, com reflexo na CSLL, PIS e COFINS.

Conforme documentação e argumentação colacionada aos autos do processo 15504-727.327/2018-66, ficou comprovado que nem todas as receitas auferidas pelo contribuinte foram devidamente declaradas nas Escriturações Contábeis Fiscais.

Face o exposto, com base nas irregularidades relatadas, foi lavrado o auto de infração para cobrança da multa pelo descumprimento de obrigação acessória relativa à entrega da ECF com informações omitidas, nos termos art. 6º da IN RFB 1.422/2013, combinado com o art. 57, inciso III, alínea “a”, da MP 2.158-35/2001.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 17/39), assim resumida:

- realizou pagamentos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em 2018, referente às Notas nº 1574, 1577, 1670, 1685, 1755, 1783, 1784, 1786, 1795, 1821, 1832, 2221, 3288 razão pela qual o lançamento deveria ter um abatimento no importe de R\$ 200.000,00;
- a multa de ofício deve ser excluída ante a inexistência de dolo ou alternativamente reduzida em razão de seu caráter confiscatório;
- é necessária a exclusão do ICMS da base de cálculo dos tributos federais apurados nos autos de infração;
- é imperativa a exclusão do ICMS substituição tributária da base de cálculo de todos os tributos apurados nos autos de infração, por constituírem custo de aquisição das mercadorias.

Tramitado o feito, sobreveio a decisão de piso que julgou a impugnação integralmente improcedente.

Intimada, a contribuinte interpôs o recurso voluntário, onde basicamente reitera as alegações de defesa.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A multa foi mantida pela DRJ com base na seguinte motivação:

A documentação colacionada aos autos do processo 15504-727.327/2018-66, comprova que o contribuinte deixou de declarar receitas nas Escriturações Contábeis Fiscais.

Uma vez constatada a omissão de receitas na ECF e afastados todos os elementos da defesa com relação à redução da base de cálculo, entende-se que por dever de ofício, a autoridade lançadora constituiu a multa regulamentar nos termos dos dispositivos normativos então vigentes.

Para o caso de apresentação da escrituração fora do prazo ou com incorreções ou omissões, a IN RFB 1.422/2013 previa o seguinte:

Art. 6º A não apresentação da ECF nos prazos fixados no art. 3º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. [grifos nossos]

Por seu turno, o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com as alterações promovidas pelo art. 57 da Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013, estabelece o seguinte:

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:

[...]

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

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

Portanto, não merece reparo a multa calculada e aplicada em estrito respeito aos dispositivos normativos vigentes.

Não concordo com esse racional, tendo em vista que, segundo penso, não é possível a concomitância dessa *multa regulamentar* com o lançamento de ofício dos tributos incidentes sobre esta mesma omissão, que já são acrescidos de multa, além de juros.

Tratam-se, aliás, de informações sobre a mesma apuração, o que reforça a impossibilidade jurídica de aplicação concomitante em questão.

Admitir o contrário, ou seja, aplicar a penalidade prevista no (inciso III, a, do artigo 57 da MP 2.158-35/2001 sobre a mesma materialidade que ensejou o lançamento de ofício permitiria punir o contribuinte em duplicidade (bis in idem), em clara afronta aos princípios da estrita legalidade, proporcionalidade e consunção.

Embora analisando a concomitância de outras penalidades, digna de nota é a declaração de voto constante do **Acórdão nº 9101-005.080**, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

[...] havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens

jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

Nesse sentido, aliás, é a inteligência da Súmula CARF nº 96, que assim dispõe: *A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.*

Daí concluir que o cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas previsto no *caput* do artigo 57 da MP 2.158-35/2001, representado no caso pela não declaração de determinadas receitas de vendas, não justifica, por si só, o lançamento da multa regulamentar prescrita no seu inciso III, “a”, quando esta mesma omissão motivou o lançamento de tributos sobre tais receitas com incidência de multa de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seus fundamentos para dar provimento ao Recurso Voluntário. A maioria qualificada do Colegiado também concluiu que a penalidade deveria ser cancelada, mas não por conceber a conduta aqui presente equivalente à de falta de recolhimento de estimativa concomitantemente com a falta de recolhimento do ajuste anual, em razão da mesma infração que afeta o lucro anual e a base estimada mensal de recolhimento.

Isto porque a apuração do lucro real anual é uma opção exercida pelo sujeito passivo, para não se sujeitar à apuração trimestral do lucro tributável, e tal opção é condicionada aos recolhimentos mensais estimados, que devem ser efetuados caso não se demonstre, por meio de balancetes de suspensão ou redução, que os valores recolhidos ao longo do ano são superiores ao apurado no balancete acumulado até determinado mês. Assim, quando o sujeito passivo deixa de oferecer à tributação, no ajuste anual, determinada parcela do lucro que deveria ter integrado, também, a apuração mensal, há duas condutas distintas, de deixar de antecipar e de recolher o tributo devido ao final do período de apuração de anual, que podem, inclusive, não se verificar conjuntamente – o sujeito passivo pode reduzir a base tributável no ajuste anual, mas considerar a parcela como tributável na apuração da estimativa mensal, por exemplo -, e que se sujeitam a punições específicas previstas na lei, a qual, aliás, expressamente afirma o cabimento da penalidade por descumprimento do dever de antecipar ainda que apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário, ou seja, ainda que nada seja devido no ajuste anual.

No presente caso, não há duas condutas infracionais: a omissão das receitas na Escrituração Contábil Fiscal - ECF é a mesma conduta que enseja o lançamento dos tributos exigidos nos autos do processo administrativo nº 15504.727327/2018-66, vez que a ECF evidencia a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento da pessoa jurídica. Ou seja, não há conduta-meio e conduta-fim, mas apenas uma conduta, de omitir as receitas na escrituração fiscal destinada à demonstração das bases impositivas dos tributos sobre o lucro e o faturamento.

Assim, é de se concordar com a segunda parte do voto do Conselheiro Lucas Issa Halah no Acórdão nº 1401-006.303:

A unificação punitiva na multa de ofício foi reconhecida pelo Parecer PGFN nº 433/2009.

Em tal parecer, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional afirma que a multa de ofício é única e visa a apenar de forma conjunta tanto o não pagamento do tributo, quando a não apresentação da declaração, pois somente haverá o lançamento de ofício se não houver sido constituído o crédito tributário por meio

das correspondentes declarações constitutivas do crédito tributário. Transcrevamos:

“32 No entanto, não é essa a sistemática legal. A multa prevista no art. 44, inciso I, é única, no importe de 75%, e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

33 Com efeito, observa-se que somente haverá o lançamento de ofício, na forma do art. 44, inciso I, se ainda não houver sido constituído o crédito tributário, em outras palavras, se o tributo ainda não foi objeto de confissão de dívida por não ter sido apresentada a declaração, ou porque a declaração apresentada foi incompleta ou omissa. Sendo assim, as duas infrações, nesse caso, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do art. 44, I, da Lei 9.430, de 1997.

34. Registre-se que tal multa, dirigida a punição de ambas as condutas, não deve ser cumulada com outra penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória decorrente da não entrega, ou da entrega inexata, da mesma declaração (a exemplo da multa do art. 32-A, II já referido), sob pena de inaceitável bis in idem.”

Não passa despercebido que o Parecer em questão trata especificamente da declaração com efeito constitutivo do crédito tributário, mas entendo que a redação legal não traz essa restrição, de maneira que a ausência de natureza constitutiva da Escrituração Contábil Digital-ECD do ano-calendário de 2012, ao art. 44, I da Lei nº 9.430/96 não desautoriza a adoção do posicionamento encampado pela PGFN.

Todas as condutas punidas decorrem, ao fim e ao cabo, de uma mesma infração maior, que culminou com a imputação da multa de ofício, de maneira que admitir a aplicação simultânea da multa de ofício e das demais penalidades veiculadas por meio do Auto de Infração em questão, resultaria em *bis in idem* tomando-se como referência a conduta causadora de toda a fiscalização, a omissão de receitas.

A mesma conduta imputada ao contribuinte foi causa também do desatendimento das obrigações acessórias e tanto como das principais, sendo que aquelas se prestam justamente à adequada fiscalização e constituição do crédito tributário principal exigido em auto de infração próprio, já com a multa de ofício, sendo este o bem jurídico preponderante tutelado.

Naquele caso, tratava-se, também, da penalidade prevista no art. 57, inciso III, alínea “a” da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873/2013, exigida em face de sujeito passivo submetido a lançamento de ofício dos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da omissão cometida na escrituração.

Impõe-se concluir, do exposto, que tal penalidade por descumprimento de obrigação acessória somente tem lugar se a *informação omitida, inexata ou incompleta* não tiver

como efeito a supressão dos correspondentes valores nas bases de cálculo dos tributos que se valem daquela escrituração para sua determinação. Caso a conduta resulte na falta de recolhimento e declaração dos tributos devidos, a(s) penalidade(s) que deve(m) prevalecer é(são) aquela(s) prevista(s) no art. 44 da Lei nº 9.430/96, quais sejam: i) a multa de ofício a partir do patamar de 75% por falta de recolhimento e declaração de tributo; e ii) a multa isolada de 50% por falta de recolhimento de estimativas, caso a infração repercuta, também, na apuração mensal estimada.

Estas as razões, portanto, para exonerar a multa por descumprimento de obrigação acessória aqui constituída e, assim, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa