



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720559/2020-65
ACÓRDÃO	1102-001.871 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	CYRELA BRAZIL REALTY S/A EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

MULTA REGULAMENTAR. OMISSÃO, INCORREÇÃO OU INEXATIDÃO NO PREENCHIMENTO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF).

O sujeito passivo que deixar de apresentar a ECF, ou a apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, sujeita-se à Multa Regulamentar aplicada nos termos previstos no art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Incabível a análise acerca de eventual elemento subjetivo da conduta do agente para a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

MULTA POR OMISSÃO, INCORREÇÃO OU INEXATIDÃO NO PREENCHIMENTO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF). INCORREÇÕES COMETIDAS NO ELALUR E NO E-LACS. REGISTOS IDÊNTICOS.

Aplica-se à CSLL a mesma multa prevista em relação à apuração do IRPJ, por omissão, incorreção ou inexatidão no preenchimento da ECF, salvo se idênticos os registros para fins de ajuste nas bases de cálculo dos tributos, quando deverão ser considerados uma única vez.

MULTA REGULAMENTAR. ALEGAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO E DESPROPORCIONALIDADE EM RELAÇÃO AO TRIBUTO LANÇADO.

Os percentuais de incidência da Multa Regulamentar, exigível em lançamento de ofício, são determinados expressamente em ato legal, descabendo, em sede de contencioso fiscal, a substituição por multa em patamar diverso. A aplicação da penalidade decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao Órgão de Julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, tais como as alegações de efeito confiscatório e de desproporcionalidade da multa lançada, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas no recurso voluntário e, quanto ao seu mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento – vencido o Conselheiro Gustavo Schneider Fossati, que dava provimento.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gabriel Campelo de Carvalho, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício e de recurso voluntário contra Acórdão n. 102-001.658 da 5ª Turma da DRJ02 (e-fls. 317 e ss). Nele a Primeira Instância julgou procedente em parte a impugnação ao lançamento de multa, decorrente de procedimento de revisão interna das declarações do contribuinte no SPED-ECF (escrituração) do ano calendário 2017, através do qual se constatou divergências em relação aos saldos do ano anterior das contas escrituradas na parte B do e-LALUR, e parte B do e-LACS. O Acórdão n. 102-001.658 da 5ª Turma da DRJ02 (e-fls. 317 e ss) assim resumiu o litígio, em relatório:

Trata o presente acórdão da impugnação apresentada pela pessoa jurídica CYRELA BRAZIL REALTY S/A EMPRENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, CNPJ 73.178.600/0001-65, contra o Auto de Infração às fls. 02, através do qual foi formalizado o lançamento de multa, no valor de R\$ 29.776.175,96, pela apresentação de Escrituração Contábil Fiscal com informações inexatas, incorretas ou omitidas.

DO LANÇAMENTO

No exame da Escrituração Contábil Fiscal ECF do Sistema Público de Escrituração Digital SPED, entregue em 25/09/2018, retificadora, relativa ao ano calendário de 2017, do contribuinte acima identificado, a Secretaria da Receita Federal do Brasil constatou divergências entre a relação aos saldos das contas escrituradas na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real em meio digital, e-LALUR, e parte B do Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em meio digital, e-LACS.

As divergências em questão ficaram evidenciadas no comparativo dos saldos das contas em 31/12/2016 e 01/01/2017. Como base de comparação foram utilizados os registros M500 e E020 da ECF retificadora entregue em 25/09/2018.

O e-LALUR apontava no somatório das contas de R\$ 2.515.497.783,20, devedor, em 01/01/2017 e somatório das contas de R\$ 1.546.407.712,30, devedor, em 31/12/2016, portanto apurada uma diferença de R\$ 969.090.070,90.

Foi constatada divergência também no e-LACS, onde o somatório das contas da parte B de R\$ 2.515.497.783,20, devedor, em 01/01/2017 e somatório das contas de R\$ 1.546.407.712,30, devedor, em 31/12/2016, também apurada uma diferença de R\$ 969.090.070,90.

Esse montante, entretanto, foi obtido a partir os valores relativos das contas, se de débito ou crédito. A diferença obtida, considerando-se a soma absoluta dos valores de cada conta, remontou a R\$ 992.539.198,66, o qual foi utilizado como base de cálculo da multa aplicada.

Sobre este valor foi aplicado o percentual de 3%, conforme disposto no inciso II do art. 8º - A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, resultando na multa de R\$ 29.776.175,95.

DA IMPUGNAÇÃO

Em sua impugnação, fls. 136, o sujeito passivo apresenta os seguintes argumentos:

1. Conforme descrito no TVF (fls. 04), o referido equívoco decorreu de erro sistêmico, que foi corrigido pela Impugnante assim que cientificada da inconsistência por meio do Termo de Início da Ação Fiscal, que originou o presente processo;
2. A divergência não resultou em qualquer efeito na apuração das bases tributáveis ou nos valores de IRPJ e da CSLL a pagar no período, ou seja, não gerou qualquer prejuízo ao fisco ante à ausência de impacto tributário (retificação da parte B do e-LALUR e do e-LACS - não impacta na apuração dos tributos);
3. Conforme se depreende do § 2º do art. 50 da Lei nº 12.973/2014, a multa prevista no artigo 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, é aplicável, também, à CSLL. Todavia, traz-se uma exceção quanto à sua aplicabilidade em relação aos registros no e-LALUR e no e-LACS quando sejam idênticos - os quais devem ser considerados apenas uma vez;
4. Conforme se depreende da leitura da alínea "c" do inciso I do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, transcrita anteriormente, tem-se que a legislação determina que os contribuintes mantenham registros de controle dos montantes que influenciem na apuração do lucro real relativo a exercícios futuros, desde que não constem da escrituração comercial da pessoa jurídica. Ou seja, a Impugnante só teria que manter tais registros de controle na hipótese de os valores analisados não possuírem respaldo contábil;
5. No entanto, a Autoridade Fiscal, novamente, não se atentou para o que estabelece o dispositivo legal e "fundamentou" o auto de infração na suposta obrigatoriedade da Impugnante em manter esse controle por meio dos lançamentos realizados na Parte B do e-LALUR e do e-LACS.
6. A Autoridade Fiscal deixou de avaliar tal questão, bem como de demonstrar e comprovar que a Impugnante não teria registrado esses valores em sua contabilidade, o que também configura um vício material no lançamento fiscal, o qual deverá culminar na sua extinção;

7. Os equívocos cometidos pela Autoridade Fiscal, seja na fundamentação da autuação fiscal, seja na determinação da base de cálculo da multa ora debatida, revelam a iliquidez e a incerteza do lançamento;

8. A aplicação da multa na forma como descrita acima se mostra desarrazoada e ilógica, porquanto não se coaduna com uma interpretação harmônica com o ordenamento jurídico em que inserida;

9. É evidente que o caso da Impugnante remete a um simples erro sistêmico, que ensejou as divergências que acarretaram a multa ora combatida. Nesse passo, cabe questionar se o objetivo da norma em questão é punir o contribuinte que, de boa-fé, apresenta seus livros com divergência oriunda de simples erro ou se, na verdade, a intenção é coibir a ação dolosa daquele contribuinte que, deliberadamente, omite ou presta informação incorreta ou inexata com vistas a se beneficiar;

10. No caso em análise, vê-se que não houve prejuízo à análise das informações prestadas pelo contribuinte, nem a omissão de receitas, afetando a apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que as divergências verificadas, como já mencionado, se limitaram aos saldos iniciais da parte B do e-LALUR e do e-LACS do ano-base 2017. Ou seja, não houve prejuízo à auditoria fiscal das informações prestadas pela Impugnante, muito menos houve qualquer efeito na apuração dos tributos a pagar;

11. Do mesmo modo, não houve qualquer prejuízo para o trabalho da Autoridade Fiscal, tendo em vista que esta conseguiu, no curso normal de um procedimento fiscalizatório, identificar todas as informações que buscava;

12. Mesmo sendo um equívoco pontual, ocasionado pela mera migração das informações sistêmicas, a Impugnante prontamente esclareceu tudo o que foi questionado pelo Agente Fiscal e, ato contínuo, retificou as suas obrigações acessórias extirpando o lapso do e-LALUR e do e-LACS;

13. Ademais, outro fator que impede a manutenção da multa em questão diz respeito à total ausência de dolo por parte da Impugnante. Como se sabe, a multa punitiva se afigura como instituto próprio do direito penal, de modo que a sua imposição depende da intenção dolosa do agente de praticar a infração. E, no caso vertente, conforme tudo o que foi exposto até então, tal situação não se verifica;

14. Se vê a falta de lógica da exigência em questão, pois a Autoridade Fiscal, sem qualquer análise acerca da *ratio legis* que orienta a multa estabelecida no inciso II do artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, fundamenta sua aplicação sobre inconsistências que não possuem qualquer reflexo fiscal efetivo;

15. Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida, requer-se que a Turma Julgadora reconheça, então, que não será possível manter a exigência quanto à multa regulamentar prevista no artigo 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, aplicada nos presentes autos, sendo de rigor o cancelamento integral do presente lançamento fiscal.

DO PEDIDO

Diante do exposto, requer:

1. O recebimento, conhecimento e o provimento da presente Impugnação, com o reconhecimento de que o auto de infração originário deste processo é nulo, uma vez que contém equívocos na sua base de cálculo, o que o torna ilíquido e incerto;
2. O conseqüente afastamento da penalidade aplicada e cancelamento integral do auto de infração originário do presente processo administrativo.

3. Subsidiariamente:

(I) a nulidade pela ausência de limitador na imposição da multa isolada em desarmonia com o ordenamento jurídico; e

(II) caso o julgamento não se dê por unanimidade de votos, haja a aplicação do artigo 112 do CTN, afastando-se, da mesma forma, a penalidade imposta.

É o relatório.

O Acórdão n. 102-001.658 da 5ª Turma da DRJ/02 (e-fls. 317 e ss) julgou procedente em parte a impugnação ao lançamento de IRPJ e CSLL, exonerando a multa relativa aos registros do e-LACS. Assim dispôs em ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

MULTA REGULAMENTAR. OMISSÃO, INCORREÇÃO OU INEXATIDÃO NO PREENCHIMENTO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF).

O sujeito passivo que deixar de apresentar a ECF, ou a apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, sujeita-se à Multa Regulamentar aplicada nos termos previstos no art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Incabível a análise acerca de eventual elemento subjetivo da conduta do agente para a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

MULTA POR OMISSÃO, INCORREÇÃO OU INEXATIDÃO NO PREENCHIMENTO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF). INCORREÇÕES COMETIDAS NO E-LALUR E NO E-LACS. REGISTOS IDÊNTICOS.

Aplica-se à CSLL a mesma multa prevista em relação à apuração do IRPJ, por omissão, incorreção ou inexatidão no preenchimento da ECF, salvo se idênticos os registros para fins de ajuste nas bases de cálculo dos tributos, quando deverão ser considerados uma única vez.

MULTA REGULAMENTAR. ALEGAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO E DESPROPORCIONALIDADE EM RELAÇÃO AO TRIBUTO LANÇADO.

Os percentuais de incidência da Multa Regulamentar, exigível em lançamento de ofício, são determinados expressamente em ato legal, descabendo, em sede de contencioso fiscal, a substituição por multa em patamar diverso. A aplicação da penalidade decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao Órgão de Julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, tais como as alegações de efeito confiscatório e de desproporcionalidade da multa lançada, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Cientificado em 28/05/2021 (e-fl. 338), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 24/06/2021 (e-fl. 341 e ss), em que repete os argumentos da impugnação, apontando jurisprudência (a princípio não vinculante), que os suportaria. Alega ainda omissão do Acórdão Recorrido:

II.3 - Omissão do Acórdão Recorrido - Supressão de instância - Necessidade de Complementação

A Recorrente argumentou no tópico III.2 de sua Impugnação que o erro de fato observado em sua obrigação acessória (saldos iniciais de sua parte B do LALUR em 2017 eram distintos dos saldos finais de 2016) decorreram meramente de um erro de sistema, que não seria ensejador da imposição de penalidade.

Isto é, a suposta incorreção observada pela Autoridade Fiscal era, sabidamente, apenas um problema sistêmico, facilmente observável quando se constata que os valores ao final de 2016 estavam corretos nas obrigações acessórias. Portanto, não haveria no caso hipótese para a incidência da multa.

No julgamento da Impugnação a DRJ observou que este argumento constava da Impugnação, tanto que trouxe citações do argumento no próprio texto do Acórdão Recorrido, como, por exemplo, o excerto abaixo:

“Afirma, ainda, a impugnante que ‘o mero lapso no transporte dos saldos finais para os saldos iniciais nos livros fiscais não é suficiente para justificar a imposição da multa disciplinar em comento, uma vez que a simples ocorrência de erro formal não macula as demais informações prestadas’.” (Fl. 12 do Acórdão Recorrido)

Todavia, em momento algum no Acórdão Recorrido o argumento da Recorrente foi enfrentado. Nada foi dito sobre a sua procedência ou improcedência, restando clara a omissão da DRJ sobre essa razão de defesa, que era capaz, por si só, de alterar a conclusão a que se chegou no Acórdão Recorrido.

É o relatório.

VOTO

Lizandro Rodrigues de Sousa - Relator

Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, art. 34, inc. I e da Portaria MF nº 02/2023, cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre e quando “a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).”

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retromencionados e em convergência com a Súmula CARF nº 103, que prevê que “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”, verifica-se que os valores exonerados (redução da multa aplicada no patamar de R\$ 14.888.087,98, com fundamento no § 2º do art. 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) estão abaixo do limite legal. Desta forma, não conheço do recurso de Ofício.

O Recurso Voluntário é tempestivo. Cumpridos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão n. 102-001.658 - 5ª Turma da DRJ02 (e-fls. 317 e ss). Nele a Primeira Instância julgou procedente em parte a impugnação ao lançamento decorrente de procedimento de revisão interna das declarações do contribuinte no SPED-ECF

(escrituração) do ano calendário 2017, e confirmou a multa referente à constatação de divergências em relação aos saldos do ano anterior das contas escrituradas na parte B do e-LALUR.

Preliminarmente a Recorrente protesta por omissão do Acórdão Recorrido:

II.3 - Omissão do Acórdão Recorrido - Supressão de instância - Necessidade de Complementação

A Recorrente argumentou no tópico III.2 de sua Impugnação que o erro de fato observado em sua obrigação acessória (saldos iniciais de sua parte B do LALUR em 2017 eram distintos dos saldos finais de 2016) decorreram meramente de um erro de sistema, que não seria ensejador da imposição de penalidade.

Isto é, a suposta incorreção observada pela Autoridade Fiscal era, sabidamente, apenas um problema sistêmico, facilmente observável quando se constata que os valores ao final de 2016 estavam corretos nas obrigações acessórias. Portanto, não haveria no caso hipótese para a incidência da multa.

No julgamento da Impugnação a DRJ observou que este argumento constava da Impugnação, tanto que trouxe citações do argumento no próprio texto do Acórdão Recorrido, como, por exemplo, o excerto abaixo:

“Afirma, ainda, a impugnante que ‘o mero lapso no transporte dos saldos finais para os saldos iniciais nos livros fiscais não é suficiente para justificar a imposição da multa disciplinar em comento, uma vez que a simples ocorrência de erro formal não macula as demais informações prestadas.’” (Fl. 12 do Acórdão Recorrido)

Todavia, em momento algum no Acórdão Recorrido o argumento da Recorrente foi enfrentado. Nada foi dito sobre a sua procedência ou improcedência, restando clara a omissão da DRJ sobre essa razão de defesa, que era capaz, por si só, de alterar a conclusão a que se chegou no Acórdão Recorrido.

Não há a omissão suscitada. O Acórdão Recorrido deixa claro a subsunção dos fatos à norma imperativa que demanda a imposição da multa (artigo 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/1977), sem que haja previsão legal de perquirir a intenção do contribuinte no cometimento erro escritural ou de haver, ou não, conduta dolosa que teria dado causa à apresentação de Escrituração Contábil Fiscal com informações inexatas, incorretas ou omitidas. Houve a admissão do próprio Recorrente da ocorrência das diferenças de saldo entre os anos calendários 2016 e 2017. Tanto que a própria Recorrente corrigiu a escrituração, razão pela qual a imputação da multa foi deflagrada pela metade.

Assim dispôs a DRJ, destacando a natureza objetiva da aplicação da multa:

A imposição da multa tem, portanto, natureza objetiva, vinculada tão somente à constatação de inexatidões, incorreções ou omissões na declaração para fins de apuração do IRPJ, o que, no caso em análise foi, não apenas constatado pela fiscalização, como confirmado pelo sujeito passivo.

Quanto aos demais fundamentos de recurso voluntário, repetidos da impugnação, aderimos integralmente aos termos da DRJ, por concordar plenamente com suas conclusões:

DO LANÇAMENTO

O lançamento refere-se à aplicação da multa prevista no inciso II do art. 8º - A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art. 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I - de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital, e no qual:

(...)

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:

(...)

II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.

A multa foi aplicada tendo em vista que foram constatadas divergências, no e-LALUR, no saldo final das contas em 31.12.2016 e o saldo inicial em 01.01.2017: o saldo, devedor, em 31.12.2016, era de R\$ 2.515.497.783,20, enquanto que o saldo inicial, em 01.01.2017, era de R\$ 1.546.407.712,30, apontando uma diferença de R\$ 969.090.070,90.

Esse montante, entretanto, foi obtido a partir os valores relativos das contas, se de débito ou crédito. A diferença obtida, considerando-se a soma absoluta dos valores de cada conta, remontou a R\$ 992.539.198,66, o qual foi utilizado como base de cálculo da multa aplicada ($3\% \times R\$ 992.539.198,66 = R\$ 29.776.175,95$).

Considerando que a mesma divergência foi constatada no e-LACS, bem como, não se trataria de entrada única de dados que repercutiu nos dois livros fiscais, a multa foi aplicada em relação aos erros constatados em ambos os livros fiscais, conforme abaixo demonstrados:

Erros no saldo inicial do e-LALUR em		
2017:	$3\% \times R\$ 992.539.198,66 =$	R\$ 29.776.175,96
Erros no saldo inicial do e-LACS em		
2017:	$3\% \times R\$ 992.539.198,66 =$	R\$ 29.776.175,96
Total		R\$ 59.552.351,92

Intimado a proceder à retificação da ECF para correção das divergências, o sujeito passivo admitiu a inconsistência e apresentou a ECF retificadora, em 25/09/2018, motivo pelo qual a multa foi reduzida em 50%, nos termos do inciso II do § 3º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Em sua impugnação, a recorrente:

1. preliminarmente, defende a nulidade do Auto face inúmeros vícios que a tornariam ilíquida e incerta, em afronta ao art. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/1972;
2. no mérito, argumenta que as divergências constatadas foram erros sistêmicos e que não implicaram alteração da apuração do IRPJ e da CSLL, não implicando, portanto, prejuízo ao Fisco, afastando a ocorrência de dolo.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A impugnante requer a nulidade do Auto de Infração face inúmeros vícios que a tornariam ilíquida e incerta, em afronta ao art. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/1972, a seguir descritos:

1. Da não observância do disposto no § 2º do art. 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, o qual dispõe:

§ 2º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no inciso II do caput do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, exceto nos casos de registros idênticos para fins de ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que deverão ser considerados uma única vez.

A impugnante argumenta que o acima disposto consiste em uma exceção quanto à aplicação do art. 8º - A, inciso II, Decreto-Lei nº 1.598/77, em relação aos registros no e-LALUR e no e-LACS que sejam idênticos, os quais devem ser considerados apenas uma vez e que não trata exclusivamente das hipóteses de “entrada única de dados que repercutiu nos dois livros fiscais”.

2. Da ausência de avaliação da Escrituração Comercial da impugnante:

Com fundamento na alínea “c” do inciso I do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77, a impugnante argumenta que a legislação determina que os contribuintes mantenham registros de controle dos montantes que influenciem na apuração do lucro real relativo a exercícios futuros, desde que não constem da escrituração comercial da pessoa jurídica, conforme abaixo transcrito:

Conforme se depreende da simples leitura da alínea "c" do inciso I do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, transcrita anteriormente, tem-se que a legislação determina que os contribuintes mantenham registros de controle dos montantes que influenciem na apuração do lucro real relativo a exercícios futuros, desde que não constem da escrituração comercial da pessoa jurídica. Ou seja, a Impugnante só teria que manter tais registros de controle na hipótese de os valores analisados não possuírem respaldo contábil:

Conclui a impugnante que “os equívocos detalhados acima, cometidos pela Autoridade Fiscal, seja na fundamentação da autuação fiscal, seja na determinação da base de cálculo da multa ora debatida, revelam a iliquidez e a incerteza do lançamento”.

Assim, o não cumprimento das formalidades essenciais e intrínsecas aos atos de lançamento, tais como a liquidez e certeza do montante exigido, tornaria o lançamento nulo.

Não cabe razão à impugnante.

Em matéria de nulidade, o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Pelo transcrito, observa-se que, o auto de infração, enquadrado na modalidade “atos e termos”, somente poderia ser considerado nulo no caso de ser lavrado por pessoa incompetente, uma vez que a preterição de direito de defesa apenas abrangeria “despachos e decisões”.

Por outro lado, lavrado o auto de infração, eventuais irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59 não implicariam nulidade e poderiam ser sanadas, caso o sujeito passivo houvesse sido prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo decreto:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo

para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Dessa forma, no caso tratado, como o ato de lançamento foi emitido por autoridade administrativa competente e não se encontra presente pressuposto algum do disposto no art. 59 transcrito, não há nulidade a ser cogitada, afastando-se de plano sua ocorrência.

Além disso, caso constatada irregularidade, incorreção ou omissões diversas das previstas no art. 59, estas seriam sanadas, caso resultassem em prejuízo ao sujeito passivo.

Retornando aos alegados vícios que implicariam nulidade do Auto de Infração, analisemos cada um daqueles apontados.

No que se refere a não observância do disposto no § 2º do art. 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, a parte final do § 2º do art. 50 da Lei nº 12.973/2014, dispõe sobre uma exceção à aplicação da multa prevista no inciso II do caput do art. 8º - A do Decreto-Lei nº 1.597/77, “exceto nos casos de registros idênticos para fins de ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que deverão ser considerados uma única vez”.

De fato, outra não parece ser a disposição do § 2º do art. 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014: uma vez verificadas inexatidões, incorreções ou omissões, conforme dispostos no caput do art. 8º - A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, em registros idênticos, que afetem a apuração do IRPJ e da CSLL, tais inexatidões, incorreções ou omissões somente deverão ser considerada uma única vez.

Considerando, portanto, que os registros do e-LALUR e do e-LACS nos quais foram constatadas as incorreções são exatamente os mesmos, deve a multa prevista no inciso II do art. 8º - A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, ser aplicada uma única vez, sobre os registros incorretos verificados no e-LALUR, afastando-se a aplicação sobre os erros cometidos nos registros do e - LACS.

Desta forma, a multa a ser aplicada remontará a $3\% \times R\$ 992.539.198,66 = R\$ 29.776.175,96$, sobre a qual será aplicada a redução de 50%, face o atendimento da intimação para proceder à retificação, resultando no valor de R\$ 14.888.087,98.

Quanto ao argumento acerca da ausência de avaliação da escrituração comercial, o impugnante apresenta interpretação totalmente contrária ao disposto na alínea “c” do inciso I do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77, a qual prevê a obrigatoriedade de manutenção de registros de, entre outros, quaisquer valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro E não constem de escrituração comercial:

Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I – de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital, e no qual:

(...)

c) serão mantidos os registros (...) de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º). (grifamos)

O disposto na citada alínea determina, portanto, a manutenção, no livro de apuração do lucro real, dos registros de quaisquer valores que influenciem a apuração do lucro real, AINDA QUE não constem da escrituração comercial.

E outra não poderia ser a interpretação tendo em vista que não faria sentido dispensar de escrituração, no livro cujo objetivo é a apuração do lucro real, de valores que influenciam

na apuração do lucro real, mantendo os respectivos registros apenas na escrituração comercial.

Totalmente inaplicável, portanto, a interpretação do impugnante de que este somente estaria obrigado a manutenção de registros de valores que influenciassem na apuração do lucro real SOMENTE SE estes não constassem da escrituração comercial da pessoa jurídica.

Tem-se, portanto, que dos dois argumentos a fundamentar a preliminar de nulidade defendida, admite-se como procedente o primeiro, o que implica a alteração na apuração do valor da multa, afastando-se o segundo.

A alteração do valor da multa aplicada, entretanto, com fundamento no § 2º do art. 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, não caracteriza iliquidez e incerteza do crédito tributário constituído, a fundamentar o pedido de nulidade do lançamento, tendo em vista que houve a devida apuração e quantificação deste (no Termo de Verificação Fiscal, foram demonstrados os registros nos quais foram identificados erro e foram apresentados o montante desses registros, bem como o cálculo para apuração da multa aplicada), bem como foi apresentada a correta fundamentação legal para a aplicação da multa.

Foram, portanto, observados os elementos elencados no art. 142 do CTN.

Constata-se que houve, tão somente, divergência de interpretação quanto à aplicação do disposto no § 2º do art. 50 da Lei nº 12.973/2014, quando o Termo de Verificação Fiscal afirma que “não se trata de entrada única que repercutiu nos dois livros fiscais”.

Além disso, nos termos do inciso I do art. 145 do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de impugnação deste, o que se observa no presente caso, não implicando, portanto, em nulidade.

Afastada, portanto, a arguição de preliminar de nulidade.

DO MÉRITO

A impugnante afirma que as divergências constantes da ECF (e por ela admitidas) foram oriundas de erro sistêmico, pois algumas contas foram transportadas com saldos iniciais equivocados.

Mas argumenta que tais divergências não resultaram em recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL, bem como não geraram qualquer tipo de efeito no âmbito fiscal e, portanto, não implicariam de prejuízo ao Fisco, bem como que não haveria dolo na conduta.

Conclui, assim, não haver sentido em exigir multa de cerca de R\$ 30 milhões, sendo que o efeito do equívoco cometido em nada alterou as bases tributáveis originalmente informadas.

Segue abaixo, trechos transcritos da impugnação, no qual são expostos os argumentos acima.

Às fls. 137:

Registre-se, por oportuno, desde já, que a divergência verificada não resultou em qualquer efeito na apuração das bases tributáveis ou nos valores de IRPJ e da CSLL a pagar no período. Ou seja, não gerou qualquer prejuízo ao fisco ante à ausência de impacto tributário (retificação da parte B do e-LALUR e do e-LACS - não impacta na apuração dos tributos).

Às fls. 149:

Isso porque, em primeiro lugar, é evidente que o caso da Impugnante remete a um simples erro sistêmico, que ensejou as divergências que acarretaram a multa ora combatida. Nesse passo, cabe questionar se o objetivo da norma em questão é punir

o contribuinte que, de boa-fé, apresenta seus livros com divergência oriunda de simples erro ou se, na verdade, a intenção é coibir a ação dolosa daquele contribuinte que, deliberadamente, omite ou presta informação incorreta ou inexata com vistas a se beneficiar?

Em uma interpretação teleológica/finalística, tal como mencionado anteriormente, tratando-se de uma penalidade, não há dúvida de que a intenção do legislador foi adotar uma conduta punitiva, a fim de desincentivar a prática de incorreções voluntárias nos livros fiscais, mormente aquelas que, de alguma forma, dificultassem a verificação pela Autoridade Fiscal ou que visassem a redução indevida do recolhimento de tributos.

Às fls. 150:

No caso em análise, vê-se que nenhuma destas hipóteses foi constatada, uma vez que as divergências verificadas, como já mencionado, se limitaram aos saldos iniciais da parte B do e-LALUR e do e-LACS do ano-base 2017. Ou seja, não houve prejuízo à auditoria fiscal das informações prestadas pela Impugnante, muito menos houve qualquer efeito na apuração dos tributos a pagar.

Às fls. 153:

Ademais, outro fator que impede a manutenção da multa em questão diz respeito à total ausência de dolo por parte da Impugnante. Como se sabe, a multa punitiva se afigura como instituto próprio do direito penal, de modo que a sua imposição depende da intenção dolosa do agente de praticar a infração. E, no caso vertente, conforme tudo o que foi exposto até então, tal situação não se verifica.

Às fls. 154:

Destarte, mais uma vez, se vê a falta de lógica da exigência em questão, pois a Autoridade Fiscal, sem qualquer análise acerca da *ratio legis* que orienta a multa estabelecida no inciso II do artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, fundamenta sua aplicação sobre inconsistências que não possuem qualquer reflexo fiscal efetivo.

Às fls. 161:

Logo, não é suficiente para ensejar a formalização de uma exigência fiscal, porquanto a materialidade da exigência não está adstrita exclusivamente à informação equivocada, mas, em verdade, à vontade real emanada dos lançamentos contábeis e apuração declarada pela Impugnante (ou, como visto, ao dolo no ato e omissões relacionadas às operações com reflexos tributários - o que não ocorre no caso em tela).

Tal argumento, entretanto, não procede.

Na parte B do LALUR são mantidos e controlados os valores que afetarão o Lucro Real de períodos-base futuros, a título de adições, exclusões e compensações, tais como, prejuízos fiscais a compensar, depreciação acelerada incentivada.

Como exemplo dos efeitos, em calendários futuros, dos valores controlados na parte B do e-LALUR e do e-LACS, transcreve-se trecho do Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI, 3ª ed., pg. 1.475:

Com isso, era possível que dada companhia ("A"), que possuísse participação societária em outra companhia ("B"), pudesse constituir uma terceira companhia ("C"), integralizando ações subscritas de "C" com a participação societária em "B", já avaliada a valor de mercado. Em consequência do disposto no art. 36 da Lei n.

10.637/02, o "ganho" apurado por "A" na integralização das ações subscritas de "C" (diferença entre o valor contábil e o valor de mercado da participação acionária em "B") não era tributado de imediato, para fins de IRPJ e CSLL.

Isso porque o § 1º do referido artigo permitia que o valor da diferença apurada fosse controlado na parte B do LALUR e somente computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL (i) quando da alienação, liquidação ou baixa da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado ou (ii) proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tivesse sido transferida realizasse o valor dessa participação (alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título).

Também os prejuízos não operacionais e os decorrentes das atividades operacionais da pessoa jurídica deverão ser controlados de forma individualizada por espécie, na parte B do Lalur, para compensação, com lucros da mesma natureza, apurados nos períodos subsequentes.

No período-base em que for apurado resultado não operacional positivo, todo o seu valor poderá ser utilizado para compensar os prejuízos fiscais não operacionais de períodos anteriores, ainda que a parcela do lucro real admitida para compensação não seja suficiente ou que tenha sido apurado prejuízo fiscal. Neste caso, a parcela dos prejuízos fiscais não operacionais compensados com os lucros não operacionais que não puder ser compensada com o lucro real, seja em virtude do limite de 30% (trinta por cento) ou de ter ocorrido prejuízo fiscal no período, passará a ser considerada prejuízo das demais atividades, devendo ser promovidos os devidos ajustes na parte B do Lalur.

Esses são apenas alguns exemplos de como a escrituração realizada no e-LALUR e no e-LACS podem impactar na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em exercícios futuros.

Portanto, ainda que erros na parte B do e-LALUR e do e-LACS não impliquem alteração na apuração do IRPJ e da CSLL, no ano corrente, podem alterar o resultado em anos-calendário subsequentes.

Na verdade, considerando que o erro constatado ocorreu entre o saldo final das contas em 31.12.2016 e o saldo inicial destas em 01.01.2017, já na apuração do IRPJ e da CSLL poder-se-ia ter reflexos das divergências dos saldos das contas, tendo em vista que a apuração do Lucro Real ocorre a partir do lucro contábil, o qual estará influenciado pelo saldo inicial incorreto.

Afirma, ainda, a impugnante que “o mero lapso no transporte dos saldos finais para os saldos iniciais nos livros fiscais não é suficiente para justificar a imposição da multa disciplinar em comento, uma vez que a simples ocorrência de erro formal não macula as demais informações prestadas”.

Analisando as contas constantes das planilhas às fls. 9 e 10, estão arroladas, entre outras, as subcontas Custo Diferido, Receita Diferida, PIS e COFINS diferido, bem como Base Negativa de IRPJ e CSLL.

Constata-se, portanto, que são contas de controle de valores que, ao contrário do alegado pelo impugnante, impactarão diretamente a apuração e o recolhimento dos tributos IRPJ e CSLL em exercícios vindouros.

Conclui-se, portanto, que não procede o entendimento da impugnante de que a multa aplicada “fundamenta sua aplicação sobre inconsistências que não possuem qualquer reflexo fiscal efetivo”, o que tornaria sem lógica sua aplicação.

Igualmente improcedente o argumento de inaplicabilidade da multa por ausência de dolo, face não haver, no texto do art. 8º - A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, qualquer menção à intenção dolosa do agente na execução da conduta, como condicionante para a aplicação da multa.

A imposição da multa tem, portanto, natureza objetiva, vinculada tão somente à constatação de inexatidões, incorreções ou omissões na declaração para fins de apuração do IRPJ, o que, no caso em análise foi, não apenas constatado pela fiscalização, como confirmado pelo sujeito passivo.

Considerando, portanto, que a aplicação da multa em questão independe de juízo de ordem subjetiva, vinculado à constatação de culpa ou dolo, inaplicável o argumento de que a alegada ausência de dolo ensejaria o afastamento da multa.

Quanto ao disposto no § 1º do art. 8º - A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, no que se refere ao limite do valor da multa a ser aplicada, o próprio contribuinte já expõe, e, seus argumentos, que a limitação prevista NÃO se aplica à presente situação, mas tão somente aos casos em que o sujeito passivo não apresenta os livros ou os apresenta com atraso.

A impugnante argumenta que a não apresentação dos livros revela circunstância muito mais gravosa que a apresentação com incorreções e que carece de lógica a penalização da hipótese menos gravosa sem qualquer limitação.

Entretanto, na elaboração de seu argumento, o próprio contribuinte evidencia que a limitação imposta pelo § 1º do art. 8º - A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se aplica à presente lide, que abrange situação para a qual não há previsão legal de redução de multa.

Desta forma, não há interpretação lógica que fundamente ou autorize a não aplicação do disposto no Decreto-Lei, tendo em vista a estrita vinculação da Administração Pública à lei, bem como o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional, o qual prescreve:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE, RAZOABILIDADE E NÃO-CONFISCO

Argui a impugnante, por fim, que a aplicação da multa prevista no inciso II do art. 8º - A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, afronta os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e possui caráter nitidamente confiscatório.

Note-se que todos os princípios citados configuram princípios constitucionais.

Desta forma, e diante do disposto no ordenamento jurídico, ao Auditor Fiscal da Receita Federal, titular da competência de constituição do crédito tributário mediante lançamento, atividade vinculada, nos termos no art. 142 do Código Tributário Nacional, cabe cumprir a determinação legal, aplicando a norma vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir se a norma ou se o ato administrativo, praticado de acordo com a lei, fere ou não os princípios constitucionais ou legais.

De igual forma, à Autoridade Fiscal Julgadora e aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos

do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal.

Tal competência, de acordo com a Constituição Federal, em seus arts. 97, 102 e outros, incumbe exclusivamente ao Poder Judiciário, a quem cabe a apreciação e a decisão de questões referentes à constitucionalidade de lei ou ato normativo ou a legalidade das leis regularmente vigentes.

Neste contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve se limitar a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade, legalidade ou outros aspectos de sua validade.

Mesmo entendimento emana do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, não há como acatar as alegações do Impugnante quanto à violação de princípios constitucionais na aplicação das normas tributárias vigentes.

ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO. IMPUGNAÇÃO.

A impugnante argumenta, ainda, que, em caso de dúvida, ou seja, se o julgamento não for unânime, deve-se aplicar o disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, o qual prescreve que, em caso de dúvida, a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado.

Entretanto, considerando que o argumento depende estritamente do resultado do julgamento nesta instância, este somente por ser dirigido às instâncias superiores, ou seja, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF, motivo pelo qual esta turma se abstém de se manifestar acerca dele.

CONCLUSÃO Diante do exposto, voto pela procedência parcial da impugnação, reduzindo a multa aplicada para R\$ 14.888.087,98, com fundamento no § 2º do art. 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Pelo exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, conhecer do recurso voluntário, afastar as preliminares de nulidade e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa