



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16561.720007/2020-88</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1301-007.558 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 8 de outubro de 2024                                 |
| <b>RECURSO</b>     | DE OFÍCIO                                            |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL                                     |
| <b>INTERESSADO</b> | DIAGNÓSTICOS DA AMÉRICA S.A.                         |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2017, 2018

MULTA. APRESENTAÇÃO DE ECF COM VALORES OMITIDOS, INEXATOS OU INCORRETOS. ERRO DE APURAÇÃO.

Aplicação de multa isolada com fundamento no art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Valores supostamente omitidos, inexatos ou incorretos. Demonstração, pelo contribuinte, de que os valores vinham sendo informados de acordo com outro sistema operacional, com contas identificadas de forma distinta. Desconsideração dessa circunstância pela Fiscalização. Erro de apuração.

MULTA. APRESENTAÇÃO DE ECF COM VALORES OMITIDOS, INEXATOS OU INCORRETOS. REGISTRO DO VALOR PELO TOTAL.

Havendo demonstração de que os valores foram informados corretamente na escrituração, ainda que pelo total em conta contábil genérica, não subsiste o critério quantitativo de aplicação da multa do art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Inexistência de valor omitido, inexato ou incorreto.

MULTA. APRESENTAÇÃO DE ECF COM VALORES OMITIDOS, INEXATOS OU INCORRETOS. REGISTROS SEMELHANTES PARA O IRPJ E A CSLL. DUPLICIDADE. ILEGITIMIDADE.

A exceção do art. 50, § 2º, da Lei nº 12.973/2014 não se aplica apenas aos registros destinados a ajustar imediatamente o lucro real ou a base de cálculo da CSLL, devendo ser considerado também para os registros de controle que deverão impactar as apurações futuras. Interpretação mais consentânea com o objetivo do dispositivo, de evitar a imposição de dupla penalidade por uma única conduta.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 8 de outubro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Eduarda Lacerda Kanieski.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre que julgou procedente a Impugnação apresentada, exonerando integralmente o crédito tributário cobrado.

Referido crédito tributário decorre de Auto de Infração (fls. 2/5) lavrado para exigir multa isolada por apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com informações inexatas, incorretas ou omitidas. Por bem sintetizar o contexto fático que levou à aplicação da penalidade, transcrevo parte do Termo de Verificação Fiscal (fls. 6/33):

**III. DAS INFRAÇÕES VERIFICADAS E DO DEVIDO TRATAMENTO**

27. Esta Seção é dedicada a detalhar as incorreções e omissões constatadas na ECF AC2017, de 26/12/2018, e na ECF AC2018, de 13/06/2019. É o que se faz na Subseção III.2.

28. Essas incorreções e omissões foram reconhecidas pelo sujeito passivo que, intimado, providenciou as correspondentes retificações, conforme narra a Subseção III.3.

29. A Subseção III.4 detalha o enquadramento legal da multa disciplinar, identifica a alíquota aplicável e esclarece a apuração da base de cálculo.

30. A Subseção III.1, de caráter introdutório, esclarece o contexto que levou a Autoridade Fiscal a buscar as informações que deveriam ser providas pelas referidas ECFs. [...]

### III.2 DOS FATOS CONSTATADOS NA ANÁLISE DAS ECFs

39. Já em 11/06/2018, a PFN havia apresentado ao Juízo pedido de Reconvenção (doc. 706), pleiteando “a concessão de prazo razoável, não inferior a 12 meses a contar da efetiva escrituração (pedido que fica desde já formulado), bem como da apresentação de todos os documentos e elementos pelo particular, para que a Delegacia Especial de Maiores Contribuintes em São Paulo (DEMAC/SP) possa apresentar a sua conclusão acerca do real contexto fático-probatório que importa à análise do pedido da ação principal, a título de questão prejudicial ao julgamento do seu mérito, sem prejuízo do prazo decadencial para lançamento”.

40. Disso decorreu o já mencionado procedimento fiscal de diligência nº 08.1.85.00-2019-00039-0.

41. No curso deste, especificamente no que diz respeito à aferição dos valores depositados em juízo pela DASA, optou-se por aguardar a apresentação da ECF AC2018.

42. Uma primeira versão desta, conforme já antecipado, foi remetida ao SPED em 13/06/2019 (doc. 801). Para verificação da apuração do Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL ali declarados, fez-se necessário analisar o e-LALUR e o e-LACS nela contidos. A aferição dos saldos iniciais declarados nesses livros, por sua vez, demandou a análise das ECFs relativas a anos-calendário anteriores.

43. Entretanto, a análise da ECF AC2017 então disponível – a que havia sido apresentada em 26/12/2018 (doc. 803) – revelou incorreções e omissões que impossibilitavam que se chegasse a qualquer conclusão quanto aos saldos finais das contas registradas nesses livros em 2017. Por consequência, a verificação dos saldos iniciais das contas registradas no e-LALUR e no e-LACS da ECF AC2018, bem como a verificação da correção dos lançamentos feitos na Parte A e na Parte B desses livros, ficaram irremediavelmente prejudicadas.

44. Tal situação decorreu de duas decisões tomadas pela DASA com relação à escrituração de seus livros fiscais a partir de 2017.

45. A primeira dessas decisões compreendeu a reestruturação do plano de contas do e-LALUR e do e-LACS. Veja-se.

46. Levando-se em conta o Código da Conta informado em cada um dos registros M50013 contidos na ECF AC2017 de 26/12/2018 (doc. 803B, 803D), percebe-se que tais registros podem ser agrupados em dois conjuntos, quais sejam:

- **Primeiro Conjunto:** registros com Código da Conta compreendendo duas cadeias de dígitos separadas por hífen (ex: “11210005 - 11210008”); e
- **Segundo Conjunto:** registros com Código da Conta compreendendo uma única cadeia de dígitos (ex: “1111010005”).

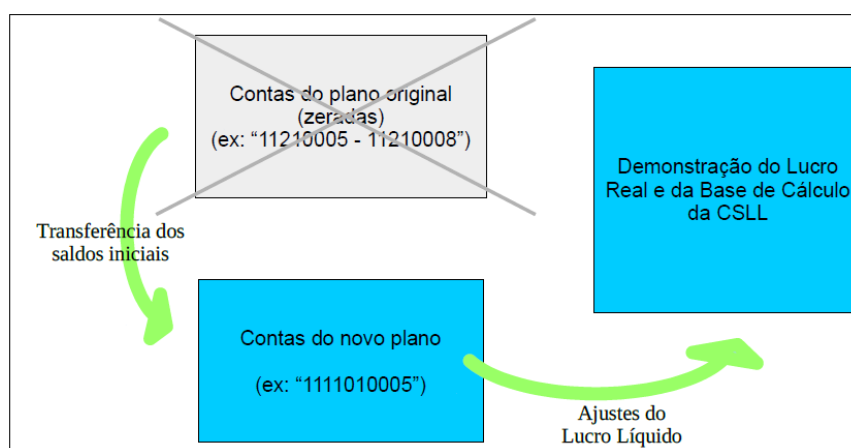
47. Analisando-se esses dois conjuntos, é possível concluir que, no ano-calendário de 2017, a DASA reorganizou as contas do e-LALUR e do e-LACS. Assim, na ocasião a fiscalizada teria:

47.1. Dado baixa nas contas do Primeiro Conjunto;

47.2. Transferido os saldos iniciais dessas contas para contas do Segundo Conjunto; e

47.3. Feito ajustes na Parte A do e-LALUR e do e-LACS apenas a partir das contas do Segundo Conjunto.

48. Graficamente, essa reestruturação de contas pode ser assim representada:



49. Entretanto, os saldos iniciais das contas do Segundo Conjunto não correspondiam aos saldos iniciais das contas do Primeiro Conjunto. Tomando-se separadamente os totais a crédito e a débito, os saldos iniciais das contas de cada conjunto estão totalizados abaixo:

| Tributo | Saldos Iniciais do Primeiro Conjunto |                |                | Saldos Iniciais do Segundo Conjunto |                |                |
|---------|--------------------------------------|----------------|----------------|-------------------------------------|----------------|----------------|
|         | A crédito (R\$)                      | A débito (R\$) | Líquido (R\$)  | A crédito (R\$)                     | A débito (R\$) | Líquido (R\$)  |
| IRPJ    | 1.523.448.698,69                     | 686.141.007,94 | 837.307.690,75 | 661.898.870,11                      | 20.881.538,55  | 641.017.331,56 |
| CSLL    | 1.523.448.698,69                     | 686.141.007,94 | 837.307.690,75 | 581.413.863,22                      | 20.881.538,55  | 560.532.324,67 |

50. As divergências entre os saldos iniciais dos dois conjuntos são gritantes. E ainda que se considere que as 69 (IRPJ) + 69 (CSLL) contas do Segundo Conjunto aglutinaram informações distribuídas nas 289 (IRPJ) + 289 (CSLL) contas do Primeiro Conjunto – e que, com isso, os totais a crédito e a débito de ambos os conjuntos não necessariamente coincidiriam –, mesmo assim os resultados “líquidos” (diferença entre os totais dos créditos e os totais dos débitos) deveriam, forçosamente, ser idênticos.

51. Entretanto, não apenas esses resultados “líquidos” divergem como, também, deixa de haver coincidência entre eles para os dois tributos (R\$ 837.307.690,75 vs. R\$ 837.307.690,75 no Primeiro Conjunto; R\$ 641.017.331,56 vs. R\$ 560.532.324,67 no Segundo Conjunto).

52. Adicionalmente, inexistiam informações que permitissem identificar de que maneira as contas do Primeiro Conjunto teriam sido aglutinadas e/ou distribuídas, total ou parcialmente, nas contas do Segundo Conjunto. Em outras palavras, não era possível saber qual teria sido o destino dado aos valores de cada uma das contas do Primeiro Conjunto. A análise dos lançamentos feitos no Primeiro Conjunto – consistindo, em todos os casos, apenas no necessário para que o correspondente saldo final fosse zerado – não possibilitava essa identificação.

**53. Dessa forma, não era possível determinar: 1) quais transferências de saldo haviam sido feitas de forma incorreta; 2) quais seriam os valores corretos dos Saldos Iniciais do Segundo Conjunto; 3) quais seriam os valores corretos dos Saldos Finais do Segundo Conjunto; e finalmente, por consequência, 4) quais seriam os valores corretos dos Saldos Iniciais da ECF AC2018.**

54. Esse estado de coisas foi registrado no TERMO Nº 02 – CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO(doc. 003), requerendo-se esclarecimentos. Em resposta, a DASA afirmou que a situação decorreu de “mudança do sistema operacional da Fiscalizada (EMS para SAP), realizada de 2016 para 2017”, sendo que “quando da migração das informações constantes do sistema EMS para o sistema SAP, de fato algumas contas contábeis foram transportadas, por um erro sistêmico, com saldos incorretos” (doc. 004).

55. Foram assim descritos os efeitos e as consequências da primeira das duas decisões tomadas pela DASA, mencionadas no parágrafo 44, acima, com relação à escrituração de seus livros fiscais a partir de 2017.

56. Pela segunda dessas decisões, a DASA passaria a controlar os saldos das contas representativas de amortização fiscal de ágio exclusivamente por meio de seus sistemas corporativos, não fazendo refletir, em contas do e-LALUR e do e-LACS, os valores envolvidos.

57. Assim, as contas representativas de amortização fiscal de ágio, que podiam ser identificadas nas ECFs apresentadas até a relativa ao ano-calendário de 2016, passaram a inexistir nos anos subsequentes.

58. Intimada a tal respeito (doc. 003), a DASA informou que “a partir do ano de 2017, passou a controlar a amortização de ágio na conta ‘Outras exclusões – qualquer indicador de relacionamento’” (doc. 004).

59. Ocorre que a “conta ‘Outras exclusões – qualquer indicador de relacionamento’”, mencionada pela fiscalizada, em realidade não provê relacionamento algum para os valores nela lançados, seja com registros contábeis, seja com registros da Parte B do e-LALUR ou do e-LACS. Os valores são ali informados pelo total, carentes de qualquer informação quanto à sua origem, causa, composição ou forma de apuração.

60. Veja-se como isso se reflete na Parte A do e-LALUR da ECF AC2018, de 13/06/2019 (doc. 801A):

| LALUR - Parte A                                                                                                                                                    |                         |                               |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------------|
| Nome Empresarial:                                                                                                                                                  | DASA                    |                               |
| Período da Escrituração:                                                                                                                                           | 01/01/2018 a 31/12/2018 | CNPJ: 61.486.650/0001-83 SCP: |
| Período de Apuração:                                                                                                                                               | A00 - Anual             |                               |
| Histórico                                                                                                                                                          | Adição                  | Exclusão                      |
| 2: Lucro Líquido Antes do IRPJ                                                                                                                                     | R\$ 151.806.792,41      |                               |
| 6: Provisões ou perdas estimadas não dedutíveis                                                                                                                    | R\$ 1.319.121.065,06    |                               |
| 8: Despesas não necessárias                                                                                                                                        | R\$ 6.352.156,32        |                               |
| 19.50: Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - perda reconhecida no resultado por variação na porcentagem de participação no capital social       | R\$ 7.853.782,45        |                               |
| 54: Arrendamento mercantil - PJ arrendadora - não disciplinado pela Lei nº 6.099/74 - ajustes decorrentes da neutralização dos novos métodos e critérios contábeis | R\$ 286.093,51          |                               |
| 86: Depreciação - diferença entre as depreciações contábil e fiscal                                                                                                | R\$ 402.375,58          |                               |
| 92: Outras adições - indicador de relacionamento 1, 2 ou 3                                                                                                         | R\$ 39.844.804,63       |                               |
| 92.01: Outras adições - indicador de relacionamento 4                                                                                                              | R\$ 3.360.725,95        |                               |
| 93: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)                                                                                                                                        | R\$ 1.377.221.003,50    |                               |
| 95: (-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis                                                                                            |                         | R\$ 1.227.181.164,20          |
| 100.05: (-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - contrapartida por aumento no valor de patrimônio líquido reconhecida no resultado             |                         | R\$ 105.652.256,57            |
| 134.05: (-) Arrendamento mercantil - PJ arrendadora - contrato não tipificado como arrendamento mercantil financeiro                                               |                         | R\$ 1.527.623,68              |
| 166.03: (-) Juros sobre o capital próprio                                                                                                                          |                         | R\$ 175.000.000,00            |
| 167: (-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3                                                                                              |                         | R\$ 3.200.399,40              |
| 167.01: (-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento                                                                                                |                         | R\$ 415.346.778,51            |
| 168: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)                                                                                                                                     |                         | R\$ 1.927.908.222,36          |
| 169: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO                                                                                   |                         | R\$ 398.880.426,45            |

61. Note-se que se trata de exclusão de nada menos que R\$ 415.346.778,51 em 2018, sem qualquer informação quanto ao fato econômico-jurídico a que se refira.

62. Deveras, não se encontra, na Parte B do e-LALUR e do e-LACS da ECF AC2018 de 13/06/2019, qualquer informação que demonstre a composição ou causa do montante assim excluído (doc. 801B, 801E). O “controle” dos valores lançados na linha 167.01 passou a ser feito exclusivamente pela própria fiscalizada, em planilha que guardou para si e que foi apresentada somente quando questionada pela fiscalização (doc. 003, 004, 004AA).

63. Essa conduta da fiscalizada não tem amparo legal, pois o inc. I, alínea “c”, do caput do art. 8º do DL 1.598/77 determina que, no LALUR, “serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subseqüentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º)”.

64. Portanto, o comando legal não representa opção dada ao contribuinte para que mantenha ou não, no e-LALUR, os registros “de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial”. Pelo contrário, o comando legal determina que tais registros “serão mantidos” ali.

65. O mesmo pode ser dito a respeito do e-LACS, em vista do disposto no art. 50 da Lei 12.973/14. Confira-se:

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)

§ 1º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, devendo ser informados no livro de apuração do lucro real:

I - os lançamentos de ajustes do lucro líquido do período, relativos a adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária;

II - a demonstração da base de cálculo e o valor da CSLL devida com a discriminação das deduções, quando aplicáveis; e

III - os registros de controle de base de cálculo negativa da CSLL a compensar em períodos subsequentes, e demais valores que devam influenciar a determinação da base de cálculo da CSLL de período futuro e não constem de escrituração comercial.

§ 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.

### **III.3 DO RECONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DE INCORREÇÕES E OMISSÕES POR PARTE DA DASA, DAS INTIMAÇÕES PARA RETIFICAÇÃO E DAS ECFs RETIFICADORAS**

66. As incorreções e omissões existentes na ECF AC2017, de 26/12/2018, e na ECF AC2018, de 13/06/2019, acima relatadas, foram descritas no TERMO Nº 02 – CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO, de 27/06/2019 (doc. 003), e reconhecidas pela DASA em manifestação datada de 16/07/2019 (doc. 004, 004AA, 005).

67. O TERMO Nº 03 – CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO, de 05/08/2019 (doc. 005), reapresentou esses fatos e intimou a fiscalizada nos seguintes termos:

Isso posto, com base nos artigos 971 e 972 do RIR/2018, **e para os efeitos do disposto no art. 8º-A, inc. II do caput e § 3º, inc. II, do DL 1.598/776**, INTIMO o sujeito passivo a atender ao abaixo discriminado no prazo de 20(VINTE) DIAS contados da ciência deste TERMO.

**1. Retificar as ECFs dos anos-calendário de 2017 e 2018, de modo a sanar as inexatidões, incorreções e omissões das correspondentes ECFs apresentadas. (g.n.)**

68. Note-se que a intimação se fez inclusive “para os efeitos do disposto no art. 8º-A, inc. II do caput e § 3º, inc. II, do DL 1.598/776”. Esse dispositivo legal é analisado na Subseção III.4, abaixo.

69. Após pedido de dilação de prazo (doc. 006), concedido (doc. 005B), manifestação datada de 12/09/2019 (doc. 006A) reportou que, entre 10/09/2019 e 12/09/2019, a DASA havia remetido ECFs retificadoras ao SPED (doc. 006B).

70. Entretanto, a análise dessas retificadoras revelou que nelas remanesciam parte das inconsistências anteriormente apontadas – aquelas descritas nos parágrafos 45 a 54, acima.

71. Assim, pelo TERMO Nº 03-B – CONSTATAÇÃO E REINTIMAÇÃO, de 30/09/2019 (doc. 005D), tais inconsistências foram novamente apontadas, reintimando-se assim a fiscalizada:

Isso posto, com base nos artigos 971 e 972 do RIR/2018, **e para os efeitos do disposto no art. 8º-A, inc. II do caput e § 3º, inc. II, do DL 1.598/776, REINTIMO** o sujeito passivo a atender ao abaixo discriminado no prazo de 10 (DEZ) DIAS contados da ciência deste TERMO.

**1. Retificar as ECFs dos anos-calendário de 2017 e 2018, de modo a sanar as inexatidões, incorreções e omissões das correspondentes ECFs apresentadas.** (g.n.)

72. Observe-se que, a exemplo da intimação, a reintimação se fez inclusive “para os efeitos do disposto no art. 8º-A, inc. II do caput e § 3º, inc. II, do DL 1.598/776”.

73. Após novos pedidos de dilação de prazo (doc. 006C, 006E), igualmente concedidos (doc. 005F, 005G), em 30/10/2019 a DASA reportou a retificação da ECF AC2017 (doc. 006E, 006F) e, em 04/11/2019, a retificação da ECF AC2018 (doc. 006G, 006H).

#### **III.4 DA MULTA DISCIPLINAR: ENQUADRAMENTO LEGAL E APURAÇÃO**

74. O art. 8º-A do DL 1.598/776, ali incluído pela Lei 12.973/14, disciplina as multas incidentes em caso de não apresentação do e-LALUR nos prazos fixados pela RFB, ou de sua apresentação com inexatidões, incorreções ou omissões. Confira-se: [...]

75. Portanto, a apresentação do e-LALUR com inexatidões, incorreções ou omissões implica em multa de 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto, percentual este reduzido em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

76. O mesmo pode ser dito quanto ao e-LACS, tendo em vista o disposto no art. 50 da Lei 12.973/14, já transcrito no parágrafo 65, acima. Entretanto, a parte final do § 2º do art. 50 da Lei 12.973/14 preceitua que, nos casos de registros idênticos para fins de ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, as inexatidões, incorreções ou omissões deverão ser considerados uma única vez.

77. Assim, na relação dos registros do e-LALUR e do e-LACS com incorreções ou omissões, relação esta que se encontra nos ANEXOS I e II deste relatório, não foram incluídos os casos de registros idênticos para fins de ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

78. Vale notar, entretanto, que referido o dispositivo legal não excetuou os casos de registros que, embora identificados pelo mesmo código e descrição de conta

no e-LALUR e no e-LACS, não sejam idênticos para fins de ajuste. Ou seja, o referido dispositivo não exceuiu os casos de ajustes com montantes distintos de incorreções ou omissões.

79. Tal dispositivo tampouco exceuiu os casos de registros idênticos feitos não para fins de ajuste. Observe-se a classificação dos registros do LALUR, dada pelo art. 8º do DL 1.598/776, com a redação dada pela Lei 12.973/2014: [...]

80. Portanto, os registros de controle – como é o caso dos registros que possibilitam o controle dos saldos das contas que compõem o e-LALUR e o e-LACS – não são abrangidos pela exceção preceituada na parte final do § 2º do art. 50 da Lei 12.973/14.

81. Finalmente, interessa observar que, conforme mencionado no parágrafo 10, acima, o sujeito passivo não se encontrava espontâneo quando procedeu às retificações descritas na Subseção III.3 deste relatório. Tampouco recuperou a espontaneidade desde então.

82. Deveras, assim dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172/1966): [...]

83. No mesmo sentido, o art. 7º, inciso I e § 1º, do Decreto nº 70.235/72: [...]

O contribuinte apresentou Impugnação (fls. 732/756) contestando o Auto de Infração lavrado, a qual foi integralmente acolhida pela DRJ, por unanimidade, cancelando a autuação por meio de acórdão (fls. 879/904) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA.  
Anos 2018 e 2019.

#### NULIDADE. PRESSUPOSTOS. INOCORRÊNCIA

Ensejam nulidade apenas atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição de direito de defesa. Quando o ato administrativo obedece formalidades essenciais não cabe falar em nulidade.

#### MULTA. ECF. BASE DE CÁLCULO. SALDOS INICIAIS. INCORREÇÃO. EXCLUSÃO.

Valores incorretos, decorrentes de erro sistêmico que ocasiona incorreção em cascata em campos de saldos iniciais na ECF, por falta de qualificação e abrangência legal, não podem ser incluídos em base de cálculo de multa prevista no artigo 8ºA, inciso II, do Decreto-Lei 1.598/77.

#### MULTA. ECF. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

Fundamentos apontados em processo de constituição de crédito tributário devem justificar inclusão de valores de lançamentos omitidos em base de cálculo de multa.

Impugnação Procedente.  
Crédito Tributário Exonerado.

Tendo em vista a exoneração do crédito tributário, a DRJ interpôs Recurso de Ofício, com fundamento no art. 34 do Decreto nº 70.235/1972.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

O valor total do crédito tributário exonerado pela DRJ, correspondente ao montante exigido no Auto de Infração (fls. 02), é de R\$ 122.288.450,65. Assim, por superar o montante de R\$ 15.000.000,00 fixado na Portaria MF nº 02/2023, conheço o Recurso de Ofício.

Como relatado, trata-se de exigência de penalidade por supostas incorreções e omissões nas ECFs da Recorrida relativas aos anos-calendário de 2017 e 2018, com fundamento no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Tais omissões e inconsistências foram detalhadas nos Anexos I e II do TVF, resultando no seguinte:

| ECF    | Valor apurado (R\$) | Multa <sup>8</sup> (R\$) |
|--------|---------------------|--------------------------|
| AC2017 | 4.101.587.628,84    | 61.523.814,43            |
| AC2018 | 4.050.975.747,91    | 60.764.636,22            |
| Total  | 8.152.563.376,75    | 122.288.450,65           |

A DRJ organizou tais inconsistências a partir do tipo de omissão:

| TABELA COM APRESENTAÇÃO RECONFIGURADA POR ANO - R\$ |                              |                                |                       |
|-----------------------------------------------------|------------------------------|--------------------------------|-----------------------|
| ANO                                                 | TIPO DE OMISSÃO/INCORREÇÃO   | MONTANTE DA OMISSÃO/INCORREÇÃO | MONTANTE DA MULTA R\$ |
| 2017                                                | M010 - Saldos Iniciais       | 3.889.631.062,89               | 58.344.465,94         |
|                                                     | M500 - Lançamento da Parte A | 211.956.565,95                 | 3.179.348,49          |
|                                                     | <b>TOTAL 2017</b>            | <b>4.101.587.628,84</b>        | <b>61.523.814,43</b>  |
| 2018                                                | M010 - Saldos Iniciais       | 3.845.087.366,45               | 57.676.310,50         |
|                                                     | M500 - Lançamento da Parte A | 205.888.581,46                 | 3.088.328,72          |
|                                                     | <b>TOTAL 2018</b>            | <b>4.050.975.947,91</b>        | <b>60.764.639,22</b>  |
| <b>TOTAL GERAL R\$</b>                              |                              | <b>8.152.563.576,75</b>        | <b>122.288.453,65</b> |

| TABELA COM APRESENTAÇÃO RECONFIGURADA - CONSOLIDAÇÃO POR TIPO DE OMISSÃO/INCORREÇÃO - R\$ |                                |                       |             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------|-------------|
| TIPO DE OMISSÃO/INCORREÇÃO                                                                | MONTANTE DA OMISSÃO/INCORREÇÃO | MONTANTE DA MULTA R\$ | %           |
| M010 - Saldos Iniciais                                                                    | 7.734.718.429,34               | 116.020.776,44        | 95%         |
| M500 - Lançamento da Parte A                                                              | 417.845.147,41                 | 6.267.677,21          | 5%          |
| <b>TOTAL GERAL R\$</b>                                                                    | <b>8.152.563.576,75</b>        | <b>122.288.453,65</b> | <b>100%</b> |

Deste modo, as inconsistências dizem respeito (i) ao registro M010, relativo aos saldos iniciais e (ii) ao registro M500, que trata dos lançamentos na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs.

De acordo com a Fiscalização, a Recorrida teria tomado duas decisões que teriam levado à penalidade, dividindo a infração em duas condutas distintas, tratadas na Impugnação (fls. 732/756) como “Infração A” e “Infração B”, nomenclatura também utilizada pela DRJ. Passo, a seguir, a analisar os fundamentos utilizados pelo acórdão recorrido para cancelar a autuação.

**I. Preliminarmente: alegação de nulidade da autuação por enquadramento legal equivocado e por ausência de liquidez e certeza**

A Recorrida requereu, preliminarmente, a nulidade da autuação fiscal, em função (i) da utilização equivocada do inc. II do art. 8º-A do Decreto-lei nº 1.598/1977 e (ii) da suposta ausência de liquidez e certeza do crédito tributário.

No que diz respeito ao suposto enquadramento legal equivocado, a Recorrida afirmou que a Fiscalização teria concluído pela *imprestabilidade* da sua ECF, razão pela qual esta declaração fiscal deveria ter sido desconsiderada, com a aplicação da penalidade prevista no inc. I do art. 8º-A do Decreto-lei nº 1.598/1977.

Porém, da leitura do Termo de Verificação Fiscal (fls. 6/20) fica claro que a Fiscalização mencionou a imprestabilidade das informações como forma de evidenciar a dimensão dos alegados equívocos. Tendo sido a ECF efetivamente entregue pelo contribuinte, não é hipótese de aplicação do inc. I do art. 8º-A do Decreto-lei nº 1.598/1977, que faz referência expressa aos casos em que a pessoa jurídica deixa de apresentar ou apresenta em atraso o livro. Deste modo, entendo que não é o caso de nulidade.

No que se refere à suposta ausência de liquidez e certeza do crédito tributário, entendo que tal matéria diz respeito ao mérito da autuação, não havendo que se falar em nulidade da autuação. O Auto de Infração foi formalizado de acordo com os requisitos previstos nos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/1972, indicando seus pressupostos de fato e de direito, com os elementos de prova adequados. Se a conclusão obtida a partir desses elementos foi correta ou não, trata-se de questão a ser examinada quando da análise do mérito da controvérsia. Veja-se a conclusão do acórdão recorrido a respeito, com a qual se concorda:

**Nulidade**

4. Repetidas vezes, invocando lesão a pressupostos de validade contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e no artigo 10 do Decreto 70.235/723, a Impugnante afirma que a constituição de crédito é nula.

5. Antes de entrar no mérito de alegações trazidas na Impugnação é relevante abordar, como questão de ordem, o tema Nulidade no Processo Administrativo Fiscal - PAF. Tal assunto tem regulação no já citado artigo 10 e no artigo 59 do referido Decreto. Em seu artigo 60 há previsão de situações que não se classificam como nulidade.

6. Deve-se deixar claro que, não havendo prova efetiva em peça impugnatória de ocorrência de hipóteses de nulidade reguladas no PAF, que é o que se depreende do conteúdo descrito na Impugnação e nas demais informações instruídas nos autos, não há que se falar em eventual existência de tal instituto.

7. Conforme já indicado, somente justificam invocação de tal conceito atos e termos formalizados por pessoa incompetente citada no caput do artigo, ou com infringência a qualquer um dos incisos nele citados, ou, ainda, situações de

evidente preterição de direito de defesa. Nenhuma de tais situações ocorreu no presente processo. Aliás, não há nada neste sentido na Impugnação. Por este motivo, faz-se necessário esclarecer aqui os casos específicos que podem provocar nulidade de processo administrativo.

8. O crédito aqui constituído evidencia plena qualificação da Autuada. Não há questionamento algum de eventual incorreção neste sentido. Os documentos de constituição foram devidamente assinados e apresentam todas as demais formalidades exigidas pelas normas do PAF que tratam de nulidade.

9. Da mesma forma, não há lesão alguma quanto a eventual preterição ao pleno exercício de direito de Ampla Defesa e Contraditório. Na Impugnação, seara adequada para início do contraditório e resolução de litígios, constam de forma detalhada todas controvérsias que, na visão do contribuinte, devem ser objeto de julgamento. Isto é, o exercício de Ampla Defesa está sendo exercido em sua plenitude. Portanto, não cabe falar em eventual lesão de tal direito.

10. Ademais, conforme prevê o artigo 60 citado na nota 4, questões relacionadas com eventuais falhas no processo de execução dos trabalhos da Autoridade Tributária devem ser apreciadas em análise de mérito. É o que se fará aqui.

11. Tendo por base o exposto, não cabe alegação de nulidade. Todas as questões relativas a equívocos, erros, falta ou insuficiência de provas serão analisadas em análise mérito.

Portanto, entendo correto o acórdão recorrido neste ponto, não havendo que se falar em nulidade.

## II. Mérito

### II.1. “INFRAÇÃO A”: SALDOS INICIAIS INCORRETOS EM FUNÇÃO DA MODIFICAÇÃO DO SISTEMA INTERNO UTILIZADO

A “Infração A” que deu origem à autuação se refere à reestruturação do plano de contas do e-Lalur e do e-Lacs. De acordo com o TVF, analisando os códigos da conta em cada um dos registros M500 (Controle de Saldos das Contas da Parte B do e-Lalur e do e-Lacs), os registros poderiam ser agrupados em dois conjuntos:

- **Primeiro Conjunto:** registros com *Código da Conta* compreendendo duas cadeias de dígitos separadas por hífen (ex: “11210005 - 11210008”); e
- **Segundo Conjunto:** registros com *Código da Conta* compreendendo uma única cadeia de dígitos (ex: “1111010005”).

No ano-calendário de 2017, a Recorrida teria reorganizado essas contas para (i) baixar as contas do primeiro conjunto, (ii) transferir os saldos iniciais dessas contas para contas do segundo conjunto e (iii) feito ajustes na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs a partir dessas contas do segundo conjunto. Porém, segundo a Fiscalização, haveria divergência nos saldos iniciais de cada um desses conjuntos.

A Fiscalização, então, comparou as contas do registro M010 – Saldos iniciais da ECF original de 2017, de 26/12/2018, com a ECF apresentada após as retificações determinadas ao fim do procedimento de fiscalização, de 30/10/2019. Igualmente, comparou as mesmas contas da ECF de 2018 transmitida em 13/06/2019 com a ECF transmitida ao final do procedimento de fiscalização, em 04/11/2019. Fazendo essa comparação, porém, há alguns aspectos da apuração fiscal que chamam a atenção.

Primeiro, há registros com saldo negativo na ECF inicial e um valor igual ou próximo, mas positivo, na ECF retificada, o que de fato indica um erro sistêmico:

(i) Apuração 2017:

| Tipo de Tributo | Código da Conta | Descrição                                   | Saldo inicial declarado em 26/12/2018 | Saldo inicial declarado em 30/10/2019 | Divergência    |
|-----------------|-----------------|---------------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|----------------|
| IRPJ            | 1111010005      | (-) PROVISAO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS       | -78.702.928,92                        | 78.629.903,28                         | 157.332.832,20 |
| IRPJ            | 1131010016      | (-) PROVISAO PARA PERDA DE IMPOSTOS RETIDOS | -1.782.077,97                         | 1.782.077,97                          | 3.564.155,94   |

(ii) Apuração 2018:

| Tipo de Tributo | Código da Conta | Descrição                             | Saldo inicial declarado em 13/06/2019 | Saldo inicial declarado em 04/11/2019 | Divergência    |
|-----------------|-----------------|---------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|----------------|
| IRPJ            | 1111010005      | (-) PROVISAO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS | -78.673.865,50                        | 78.658.966,70                         | 157.332.832,20 |

Segundo, a Fiscalização aparentemente não considerou os valores que estavam escriturados na ECF inicial de acordo com o “Primeiro Conjunto”. Foi feita uma comparação entre as contas criadas após a transição para o novo sistema – entre contas do “Segundo Conjunto”. Podemos verificar, por exemplo, a conta “1111040004 - ( - ) PROVISAO PARA PERDA COM CHEQUES DEVOLVIDOS”, objeto de autuação para o ano-calendário de 2017:

| Tipo de Tributo | Código da Conta | Descrição                                        | Saldo inicial declarado em 26/12/2018 | Saldo inicial declarado em 30/10/2019 | Divergência  |
|-----------------|-----------------|--------------------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|--------------|
| IRPJ            | 1111040004      | ( - ) PROVISAO PARA PERDA COM CHEQUES DEVOLVIDOS | 0,00                                  | 1.698.958,17                          | 1.698.958,17 |
| CSLL            | 1111040004      | ( - ) PROVISAO PARA PERDA COM CHEQUES DEVOLVIDOS | 0,00                                  | 1.698.958,17                          | 1.698.958,17 |

Analisando o e-Lalur da ECF transmitida em 26/12/2018 (fls. 606/632), verifica-se que constam as seguintes contas:

|                     | Débito   | Crédito      | Saldo |
|---------------------|----------|--------------|-------|
| 11230002 - 11230005 | 526,25   | 0            | 0     |
| 11230004 - 11230005 | 3.435,58 | 0            | 0     |
| 62610004 - 11230005 | 0        | 1.435.109,48 | 0     |
| 62610011 - 11230005 | 0        | 267.810,52   | 0     |

Somando esses valores, a única possibilidade de o saldo final estar zerado é ter sido considerado um saldo inicial de R\$ 1.698.958,17, exatamente o montante utilizado pela Fiscalização para exigir a multa isolada. Veja-se que a Recorrida apresentou o desdobramento da conta (fls. 57 – Arquivo não paginável), demonstrando a relação da conta de acordo com o sistema SAP com as contas do sistema EMS ainda em fase de Fiscalização.

Nesse sentido, a Recorrente trouxe Parecer contábil (fls. 836/876) com a demonstração de que o mesmo equívoco teria sido cometido noutras contas, como (i) Provisão para perda de recebíveis, (ii) Provisão PPLR/Bônus, (iii) Amortização menos valia máquinas e equip., (iv) Provisão para perda de ativos, (v) Contingência INSS, (vi) Depreciação bens arrendados *hardware*, (vii) Provisão Deb. Ag. Pro. Echo Cardiodata SE, (viii) Provisão Deb. Ag. Lab. Pasteur Patologia, (ix) Ajuste de RTT (Depreciação de Leasing), (x) AVP Contas a receber de clientes, (xi) Arrendamento mercantil financeiro e (xii) (+) Valia máquinas e equipamentos (Sergio Franco).

Portanto, entendo que a Fiscalização se equivocou ao não efetuar a correlação entre os valores informados de acordo com o “Primeiro Conjunto” com aqueles mencionados como o “Segundo Conjunto”. Ao entender que o valor omitido seria o correspondente integralmente ao registrado no “Segundo Conjunto”, aplicou indevidamente a base de cálculo prevista no art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Com isso, concordo com a conclusão da DRJ, que adoto também como razão de decidir (art. 114, § 12, I, do RICARF e art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999), nos seguintes termos:

#### **Registros**

42. O Fisco informa nos anexos I (2017, fls. 21 a 27) e II (2018, fls. 28 a 33) do Relatório Fiscal que tais incorreções perfazem mais de 1000 registros incorretos (soma das linhas dos referidos anexos).

43. O inciso II do artigo 8ºA do Decreto-Lei não indica de forma literal qual o tipo exato de registro omitido, incorreto ou inexato integra a base de cálculo de tal multa. Conforme já analisado, é certo que não há clara qualificação específica neste sentido, tampouco, delimitação de abrangência e limite.

44. De fato, numa análise literal, sem avaliar a lógica e os objetivos específicos de cada infração, considerando o contexto já explicitado anteriormente, a soma algébrica decorrente de todo e qualquer REGISTRO DE VALOR identificado nas ECF's como INCORRETO resultaria na definição da referida base de cálculo.

45. Foi exatamente o que fez a Autoridade Tributária. Incluiu os mais de 1000 registros caracterizando-os como INCORRETOS. As perguntas que ficam são as seguintes: É relevante, para efeitos de autuação, saber se as mais de 1000 incorreções têm origem em um único erro, em uma única motivação? É relevante saber se tal erro, tal motivação, foi objeto de respostas da Impugnante ao Fisco durante a fase impugnatória? É relevante saber se os valores decorrentes de de tal erro integram a base de cálculo da multa aplicada? É relevante saber se faz sentido a inclusão? A resposta é SIM. Por meio de uma reflexão contextualizada

que privilegie a lógica e a coerência, é extremamente relevante haver reflexão sobre as respostas para tais perguntas.

46. Embora a literalidade do inciso II (Hipótese B) indique, sem lógica alguma, que toda e qualquer incorreção possa ser incluída na base de cálculo da referida multa, no caso concreto aqui analisado, a inclusão em tal base de valores decorrentes de tais registros não faz sentido algum. Há, por certo, inconsistência que leva à exclusão dos valores das bases de cálculo das multas constituídas.

47. A consequência de tal inconsistência resultou em ônus gravíssimo desproporcional à Autuada. Desviou de forma gravíssima a finalidade de punição por suposto prejuízo causado ao Fisco. E pior, a inclusão dos referidos registros não está embasada em certeza de que valores decorrentes de erro sistêmico em campos de saldos iniciais e de suposta falta de informação adicional nas ECF's (falta de composição de valor de "outras exclusões"), deveriam, de fato, integrar as bases de cálculo das penalidades aplicadas. Não se trata de avaliar a própria legalidade de tais multas, mas sim, de excluir de suas bases de cálculo valores que, por lógica, nitidamente são indevidos.

#### **Saldos Iniciais**

48. A Impugnante segregou (fl. 733) os valores que compõem as bases de cálculos das multas em Infração A e em Infração B. Conforme já demonstrado nas tabelas do parágrafo 40 acima, 95% dos valores incluídos nas referidas bases de cálculo referem-se a incorreções vinculadas com, aproximadamente, 1000 registros de SALDOS INICIAIS incorretos constantes nos anexos I (2017, fls. 21 a 27) e II (2018, fls. 28 a 33) relativos à Infração A.

49. Para haver efetiva conclusão sobre a legalidade de inclusão de tais registros nas referidas bases de cálculo torna-se necessária a análise detalhada da multa prevista na hipótese B já mencionada (inciso II). Para tanto, partimos de transcrição de partes específicas do Artigo 8ºA relacionadas com a referida hipótese:

*Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro ... 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.***

50. Conforme se depreende da leitura do referido inciso II, não há definição e qualificação do termo "VALOR". Assim, conforme já dito, em análise literal, certamente, todo e qualquer VALOR identificado e comprovado na ECF como omitido, inexato ou incorreto pode ser incluído na base de cálculo da referida multa. Porém, em essência, não há sentido algum em tal inclusão.

51. Por mais que eventuais erros de informação em campos da ECF (relativos a valores de saldos iniciais ou finais) resultem em dificuldades de análise ao Fisco,

tais campos não se originam em OPERAÇÕES efetivas tais como: venda, compra, depósitos, pagamentos, etc. Neste sentido, para fins de parâmetro, conforme já comentado, ao contrário do disposto na Hipótese B, para multa similar que vigora em paralelo àquela imposta pelo Fisco, prevista no inciso II da Lei 8.218, há citação da expressão OPERAÇÃO (vide parágrafo 36).

52. Tal expressão faz todo o sentido. Pois, no caso aqui analisado, tais saldos não podem ser conceituados, de forma isolada, como uma operação efetiva ou um registro completo. São meros aglutinadores de valores na ECF. Passam por processo prévio de validação que reduz possibilidades de inconsistências. Ou seja, originam-se da soma de uma série de operações registradas na escrituração e são transportados de um período para outro.

53. Diante do erro sistêmico relatado nos autos, deve-se entender a gravidade de se incluir em bases de cálculo previstas no inciso II do Decreto-Lei, sem critério algum, eventuais transcrições/transportes errados de saldos. Sejam tais saldos iniciais ou finais. Considerando-os como se fossem uma operação efetiva que pudesse causar algum prejuízo à eventuais análises do Fisco. Imaginemos a seguinte conjuntura exemplificativa hipotética que se aplica bem ao que ocorreu no caso ora analisado e a ajuda no entendimento de tal gravidade:

Uma empresa X apresenta margem de lucro baixa mas opera com grandes montantes de receitas e custos, o que resulta em grandes montantes de saldos iniciais e finais em sua escrituração.

Por um único problema de sistema plenamente comprovado a empresa enviou saldos iniciais e finais que resultaram em 1000 registros incorretos na ECF.

Tais registros perfazem R\$ 1 bilhão. O lucro líquido antes do IRPJ e CSLL é de R\$ 1 milhão. A empresa é tributada pelo Lucro Real e não há ajustes a fazer.

A tributação final desta empresa resultou em um montante de R\$ 345 mil (34,5%, já considerando adicional de IRPJ).

A multa por informação incorreta foi de R\$ 34,5 milhões.

54. O cenário hipotético exemplificado, em proporções distintas, não menos grave, foi o que aconteceu no caso concreto aqui relatado. A desproporcionalidade entre o valor de IRPJ e CSLL e o valor da multa fica evidente. Repete-se, a inclusão de tais registros não faz sentido algum. Transforma a multa em montantes superiores aos valores de IRPJ e CSLL devidos anualmente.

55. Ressalta-se, novamente. Não se está aqui afirmando que tal multa é ilegal. Não cabe à Autoridades tributárias de primeira instância julgadora declarar ilegalidade de normas vigentes. Porém, como a norma ora analisada, considerando o contexto já citado, não é clara quanto a qualificação, abrangência e limite dos valores que devem integrar as bases de cálculo das multas imputadas,

não há como não entrar no mérito dos valores que compõem tais bases. Fica evidente nos autos que a Autoridade Tributária foi informada durante a fiscalização sobre a existência de erro sistêmico que ocasionou informação incorreta, em cascata, em saldos iniciais. Portanto, voto para que tais registros sejam excluídos da constituição de crédito.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício com relação a este ponto.

## II.2. “INFRAÇÃO B”: CONTROLE DAS CONTAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO FORA DO LALUR E DO LACS

A “Infração B” corresponderia aos valores incluídos na conta “Outras exclusões – qualquer indicador de relacionamento”, com a manutenção de controle interno a respeito desses montantes em separado, de forma interna. Veja-se o que afirmou a Fiscalização (fls. 15/16):

62. Deveras, não se encontra, na Parte B do e-LALUR e do e-LACS da ECF AC2018 de 13/06/2019, qualquer informação que demonstre a composição ou causa do montante assim excluído (doc. 801B, 801E). O “controle” dos valores lançados na linha 167.01 passou a ser feito exclusivamente pela própria fiscalizada, em planilha que guardou para si e que foi apresentada somente quando questionada pela fiscalização (doc. 003, 004, 004AA).

63. Essa conduta da fiscalizada não tem amparo legal, pois o inc. I, alínea “c”, do caput do art. 8º do DL 1.598/77 determina que, no LALUR, “serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subseqüentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º)”.

64. Portanto, o comando legal não representa opção dada ao contribuinte para que mantenha ou não, no e-LALUR, os registros “de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial”. Pelo contrário, o comando legal determina que tais registros “serão mantidos” ali.

65. O mesmo pode ser dito a respeito do e-LACS, em vista do disposto no art. 50 da Lei 12.973/14. Confira-se: [...]

Com efeito, a Recorrida informava as exclusões com amortização de ágio dentro da conta “167.01: (-) Outras exclusões – qualquer indicador de relacionamento” da Parte A do e-Lalur e do e-Lacs. Esta conduta, ainda que não seja a ideal em termos de transparência a respeito de cada valor excluído, não é ilícita, pois não contraria o art. 8º, I, alínea “c” do Decreto-lei nº 1.598/1977, pois o registro existe.

Além disso, a *base material* para a aplicação da multa do art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598/1977 é o valor “omitido, inexato ou incorreto”. A Fiscalização, porém, não demonstrou que o valor informado na conta mencionada está incorreto ou inexato. Também não há que se

falar em omissão, pois o montante foi informado, ainda que de forma consolidada. Novamente, pode não ser o melhor método contábil, mas não se trata de ato passível de se enquadrar na penalidade citada.

Nesse sentido, esta Turma Ordinária se manifestou recentemente no sentido de que a aplicação da penalidade do art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598/1977 depende da existência de valor omitido ou inexato enquanto critério quantitativo:

ECF. MULTA REGULAMENTAR. ERRO NA DATA DO REGISTRO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO PARA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CRITÉRIO QUANTITATIVO PARA APLICAÇÃO DA SANÇÃO. O art. 8º-A, §3º, do DL nº 1.598, de 1977, é expresso ao prever que a multa de 3% deve incidir sobre valor omitido, inexato ou incorreto. Erro de registro na ECF quando ao momento da ocorrência do fato contábil (data) que não resulte em prejuízo ao Erário ou à atividade da Administração Tributária, em especial porque os valores da operação estão corretamente registrados, impede a aplicação da sanção, pois ausente o critério quantitativo. Não havendo valor inexato na ECF, não há penalidade a ser aplicada. (Acórdão nº 1301-006.987, Rel. Cons. Iágaro Jung Martins, Sessão de 11/06/2024)

Diante desses elementos, concordo com o acórdão recorrido no que diz respeito ao cancelamento da “Infração B”, adotando os seus fundamentos como razão de decidir (art. 114, § 12, I, do RICARF e art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999):

#### Lançamentos

56. A Infração B, tratada na Impugnação a partir da folha 745, com valor total de multa de, aproximadamente, R\$ 6,2 milhões (vide tabelas do parágrafo 40 acima), corresponde a 5% da Autuação. Os valores incluídos nas bases de cálculos das penalidades constituídas foram os seguintes (vide anexos I – fl. 26 e II – fl. 32):

| LANÇAMENTOS OMITIDOS/INCORRETOS - POR ANO - R\$ |                                     |                                |                       |
|-------------------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------|-----------------------|
| ANO                                             | DESCRIÇÃO                           | MONTANTE DA OMISSÃO/INCORREÇÃO | MONTANTE DA MULTA R\$ |
| 2017                                            | AGIO RENTABILIDADE FUTURA - MD      | 189.620.604,00                 | 2.844.309,06          |
|                                                 | AGIO RENTABILIDADE FUTURA - CDPI    | 5.897.481,61                   | 88.462,22             |
|                                                 | AGIO RENTABILIDADE FUTURA - CRMI    | 3.747.086,95                   | 56.206,30             |
|                                                 | AMORTIZAÇÃO ÁGIO - CYTO LAB         | 2.238.742,50                   | 33.581,14             |
|                                                 | AMORTIZAÇÃO MENOS VALIA             | 1.418.943,08                   | 21.284,15             |
|                                                 | AMORTIZAÇÃO MENOS VALIA             | 173.677,96                     | 2.605,17              |
|                                                 | AMORTIZAÇÃO MENOS VALIA             | 1.669,37                       | 25,04                 |
|                                                 | BASE NEGATIVA CSLL                  | 8.795.582,06                   | 131.933,73            |
|                                                 | PREJUÍZO FISCAL                     | 6.940,60                       | 104,11                |
|                                                 | CONTINGÊNCIAS ISS SOBRE ROYALTIES   | 55.837,82                      | 837,57                |
|                                                 | TOTAL 2017                          | 211.956.565,95                 | 3.179.348,49          |
| 2018                                            | AGIO RENTABILIDADE FUTURA - MD      | 189.620.604,00                 | 2.844.309,06          |
|                                                 | AGIO RENTABILIDADE FUTURA - CDPI    | 5.897.481,61                   | 88.462,22             |
|                                                 | AGIO RENTABILIDADE FUTURA - CRMI    | 3.747.086,95                   | 56.206,30             |
|                                                 | AGIO RENTABILIDADE FUTURA - LAB OC  | 1.626.416,68                   | 24.396,25             |
|                                                 | AGIO RENTABILIDADE FUTURA - LAB VIT | 1.642.492,04                   | 24.637,38             |
|                                                 | AGIO RENTABILIDADE FUTURA - CIDRIM  | 1.117.289,37                   | 16.759,34             |
|                                                 | AGIO RENTABILIDADE FUTURA - LEME    | 1.511.907,98                   | 22.678,62             |
|                                                 | AGIO RENTABILIDADE FUTURA - CERPE   | 725.302,82                     | 10.879,54             |
|                                                 | TOTAL 2018                          | 205.888.581,45                 | 3.088.328,72          |
| TOTAL GERAL R\$                                 |                                     | 417.845.147,40                 | 6.267.677,21          |

57. Em essência, a Autoridade Tributária alega (fl. 16, parágrafo 63) que os valores acima foram incluídos nas bases de cálculos das penalidades por descumprimento da alínea “c”, inciso I, do artigo 8º do Decreto-Lei 1.598/77:

*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 controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial .*

58. Ora, a Infração B relatada pelo Fisco não pode ser mantida. Não se trata de omissão de valores. Também não se trata de inexatidão ou incorreção. Tal inclusão teve por base interpretação visivelmente improcedente da Autoridade Tributária.

59. A alínea “c”, inciso I, do artigo 8º do Decreto-Lei 1.598/77 citada acima é norma original contida no referido Decreto-Lei. Portanto, tem vigência desde o ano de 1977. As penalidades constituídas vigem desde o ano de 2015. Por si só, este descompasso desqualifica os argumentos trazidos pela Autoridade Tributária. A correlação entre o referido dispositivo e as novas multas instruídas pela Lei 12.973/14 é prejudicada, não tem fundamento legal.

60. Agrega-se a tal contexto, para efeitos de apuração de valor de omissão, inexatidão ou incorreção, o fato de que é também improcedente a alegação de que os montantes registrados no campo “Outras Exclusões” não constam da escrituração comercial da Impugnante. A própria informação na rubrica “outras exclusões” e os controles mantidos pela Autuada, evidenciados durante o procedimento fiscal executado, é uma prova de que tal valor consta na referida escrituração.

61. A questão envolve mero controle do referido montante. Neste sentido, a Impugnante demonstrou de forma plena a existência de informações que detalham a composição da referida rubrica. Fato mais grave, ainda, é a consideração de montantes relevantes duas vezes, em duplicidade, em 2017 e 2018, como é o caso, dentre outros, dos valores de R\$ 189,6 milhões e R\$ 5,9 milhões contidos na tabela do parágrafo 56 acima.

62. Assim como as informações que embasam cada uma das rubricas informadas em tais ECF's, tais controles, também, como aparato documental auxiliar, fazem parte da escrituração comercial como documento probatório.

63. A migração de livros fiscais de apuração do IRPJ e CSLL para o SPED em nada mudou o tratamento previsto em tal norma. Tanto é verdade que não houve alteração em tal dispositivo desde o início de vigência do referido Decreto-Lei. A redação ainda é a original.

64. Portanto, considerando o que foi exposto, não há base legal para inclusão dos valores constantes na tabela acima nas bases de cálculo das referidas penalidades. As alegações da Impugnante são procedentes. Tais valores devem ser excluídos das referidas bases de cálculo.

Deste modo, entendo que é o caso de rejeição do Recurso de Ofício neste ponto.

### II.3. SUBSIDIARIAMENTE: DUPLICIDADE DOS VALORES E DEMAIS ALEGAÇÕES

Além das razões citadas acima, verificando a apuração fiscal (fls. 724 – Arquivo não paginável), conclui-se que a Fiscalização incluiu na base de cálculo da multa valores duplicados, um para o IRPJ (e-Lalur) e outro para a CSLL (e-Lacs).

Neste ponto, é importante destacar que o art. 50, § 2º, da Lei nº 12.973/2014 estendeu para a apuração da CSLL a penalidade prescrita no inc. II do art. 8º-A do Decreto-lei nº 1.598/1977, nos seguintes termos:

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)

§ 1º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, devendo ser informados no livro de apuração do lucro real:

I - os lançamentos de ajustes do lucro líquido do período, relativos a adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária;

II - a demonstração da base de cálculo e o valor da CSLL devida com a discriminação das deduções, quando aplicáveis; e

III - os registros de controle de base de cálculo negativa da CSLL a compensar em períodos subsequentes, e demais valores que devam influenciar a determinação da base de cálculo da CSLL de período futuro e não constem de escrituração comercial.

§ 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.

Veja-se da leitura do dispositivo legal que foi feita uma ressalva expressa pelo legislador: quando houver um registro idêntico utilizado na apuração do IRPJ e da CSLL, a penalidade pela omissão ou inexatidão deve ser aplicada uma única vez.

A Fiscalização, interpretando esse dispositivo, entendeu que a exceção não se aplicaria (i) para registros com valores distintos e (ii) para registros que não tenham sido feitos “para fins de ajuste”. Assim, os “registros de controle” incluídos no e-Lalur e no e-Lacs não estariam abrangidos. Vale transcrever a fundamentação utilizada no TVF (fls. 19/20):

75. Portanto, a apresentação do e-LALUR com inexatidões, incorreções ou omissões implica em multa de 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto, percentual este reduzido em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

76. O mesmo pode ser dito quanto ao e-LACS, tendo em vista o disposto no art. 50 da Lei 12.973/14, já transcrito no parágrafo 65, acima. Entretanto, a parte final do § 2º do art. 50 da Lei 12.973/14 preceitua que, nos casos de registros idênticos para fins de ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, as inexatidões, incorreções ou omissões deverão ser considerados uma única vez.

77. Assim, na relação dos registros do e-LALUR e do e-LACS com incorreções ou omissões, relação esta que se encontra nos ANEXOS I e II deste relatório, não foram incluídos os casos de registros idênticos para fins de ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

78. Vale notar, entretanto, que referido o dispositivo legal não excetuou os casos de registros que, embora identificados pelo mesmo código e descrição de conta no e-LALUR e no e-LACS, não sejam idênticos para fins de ajuste. Ou seja, o referido dispositivo não excetuou os casos de ajustes com montantes distintos de incorreções ou omissões.

79. Tal dispositivo tampouco excetuou os casos de registros idênticos feitos não para fins de ajuste. Observe-se a classificação dos registros do LALUR, dada pelo art. 8º do DL 1.598/776, com a redação dada pela Lei 12.973/2014: [...]

80. Portanto, os registros de controle – como é o caso dos registros que possibilitam o controle dos saldos das contas que compõem o e-LALUR e o e-LACS – não são abrangidos pela exceção preceituada na parte final do § 2º do art. 50 da Lei 12.973/14. (destaquei)

Com isso, foram incluídos na base da multa os valores duplicados, relativos ao IRPJ e à CSLL:

#### ANEXO I – ECF AC2017, DE 26/12/2018 – INCORREÇÕES E OMISSÕES

| Registro               | Tributo | Código da conta | Descrição                                      | ECF 26/12/2018 | ECF 30/10/2019 | Omissão/Incorreção |
|------------------------|---------|-----------------|------------------------------------------------|----------------|----------------|--------------------|
| M010 (Saldos iniciais) | IRPJ    | 1111010005      | (-) PROVISAO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS          | -78.702.928,92 | 78.629.903,28  | 157.332.832,20     |
| M010 (Saldos iniciais) | CSLL    | 1111010005      | (-) PROVISAO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS          | 0,00           | 78.629.903,28  | 78.629.903,28      |
| M010 (Saldos iniciais) | IRPJ    | 1111040004      | (-) PROVISAO PARA PERDA COM CHEQUES DEVOLVIDOS | 0,00           | 1.698.958,17   | 1.698.958,17       |
| M010 (Saldos iniciais) | CSLL    | 1111040004      | (-) PROVISAO PARA PERDA COM CHEQUES DEVOLVIDOS | 0,00           | 1.698.958,17   | 1.698.958,17       |
| M010 (Saldos iniciais) | IRPJ    | 1121060000      | (-) PROVISAO PERDAS POR OBSOLESCENCIA          | 0,00           | 4.525.758,72   | 4.525.758,72       |
| M010 (Saldos iniciais) | CSLL    | 1121060000      | (-) PROVISAO PERDAS POR OBSOLESCENCIA          | 0,00           | 4.525.758,72   | 4.525.758,72       |
| M010 (Saldos iniciais) | IRPJ    | 1121060001      | (-) PROVISAO OUTRAS PERDAS DE ESTOQUE          | 0,00           | 248.179,00     | 248.179,00         |
| M010 (Saldos iniciais) | CSLL    | 1121060001      | (-) PROVISAO OUTRAS PERDAS DE ESTOQUE          | 0,00           | 248.179,00     | 248.179,00         |

De acordo com o art. 310 da IN/RFB nº 1.700/2017, o e-Lalur e o e-Lacs são compostos pela “Parte A”, em que são apresentadas as informações relativas (a) ao lucro líquido

do período de apuração, (b) aos registros de ajuste do lucro líquido, com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes e (c) ao lucro real. E também pela “Parte B”, “onde serão mantidos os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos subsequentes e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros e não constem na escrituração comercial”.

Deste modo, a dúvida reside em saber se o art. 50, § 2º, da Lei nº 12.973/2014 abre exceção tão somente para os registros destinados a ajuste *imediato* para apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL ou se esta exceção também se aplica para os registros que devam influenciar períodos futuros.

Neste ponto, entendo que a Fiscalização realizou uma distinção não realizada pelo dispositivo legal. Ao mencionar os “registros idênticos para fins de ajuste” o dispositivo legal não faz referência ao ajuste *imediato*, devendo ser aplicada também aos registros de controle que deverão impactar a apuração do lucro real de períodos futuros. Trata-se, a meu ver, de interpretação mais consentânea com a racionalidade e o objetivo do dispositivo legal, de evitar que o contribuinte seja punido duas vezes por um mesmo equívoco.

Vale destacar que o *caput* do art. 50 da Lei nº 12.973/2014 reforçou a simetria existente entre a apuração da CSLL e do IRPJ, enquanto o seu § 1º estabeleceu a aplicação do art. 8º do Decreto-lei nº 1.598/1977 para a contribuição social. Ao mesmo tempo em que estabeleceu essa equivalência, o § 2º do art. 50 fez uma ressalva quanto à aplicação da penalidade por valores omitidos, inexatos ou incorretos informados no e-Lalur quanto no e-Lacs: quando forem idênticos, a multa deve ser aplicada sobre valores “considerados uma única vez”.

Portanto, também concordo com a DRJ quando afirma o seguinte:

#### **Registros Idênticos**

76. Na folha 738 destaca-se a necessidade de observação/aplicação artigo 50, parágrafo segundo, da Lei 12.973/1410. Tal dispositivo, de fato, determina que registros idênticos no e-LALUR e e-LACS devem ser considerados uma única vez para efeitos de apuração da multa prevista no dispositivo já citado. A Impugnante demonstra registros idênticos (fl. 22) considerados pelo Fisco contidos nas ECF's de 2017 e 2018:

| ECF 2017 - REGISTRO CONSIDERADO DE FORMA INDEVIDA - R\$ |                                |                    |
|---------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------------|
|                                                         | CONTA                          | OMISSÃO/INCORREÇÃO |
| 1311050018                                              | ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA - MD | 537.258.415,15     |
| 1311050018                                              | ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA - MD | 537.258.415,15     |

| ECF 2018 - REGISTRO CONSIDERADO DE FORMA INDEVIDA - R\$ |                                  |                    |
|---------------------------------------------------------|----------------------------------|--------------------|
| CONTA                                                   |                                  | OMISSÃO/INCORREÇÃO |
| 1311050018                                              | ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA - MD   | 347.637.811,15     |
| 1311050018                                              | ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA - MD   | 347.637.811,15     |
| 1311050019                                              | ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA - CDPI | 26.047.210,45      |
| 1311050019                                              | ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA - CDPI | 26.047.210,45      |
| 1311050020                                              | ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA - CRMI | 15.635.588,38      |
| 1311050020                                              | ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA - CRMI | 15.635.588,38      |

77. De fato, procede a alegação. Não fosse a conjuntura já citada em relação a falta de qualificação e definição de abrangência do inciso II, a Autoridade Tributária, agravando ainda mais a situação, incluiu em duplicidade na base de cálculo da multa o montante de R\$ 926.579.025,13. Tal ação, de forma evidente, torna o contexto de apuração da base de cálculo das multas ainda mais oneroso.

78. Mesmo que houvesse plena definição legal da referida base de cálculo, a qual não deixasse dúvidas a respeito dos tipos de valores que devem ser incluídos, a inclusão em duplicidade, por tipo de tributo, considerando tudo o que já foi dito, não pode ser mantida. Neste sentido, os seguintes valores, não fossem os motivos principais de exclusão já citados, deveriam ser excluídos da referida base de cálculo:

| EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA - R\$ |                                |      |                |
|--------------------------------------------|--------------------------------|------|----------------|
| CONTA                                      |                                | ANO  | EXCLUSÃO       |
| 1311050018                                 | ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA - MD | 2017 | 537.258.415,15 |
| TOTAL 2017 - R\$                           |                                |      | 537.258.415,15 |
| 1311050018                                 | ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA - MD | 2018 | 347.637.811,15 |
| 1311050018                                 | ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA - MD | 2018 | 26.047.210,45  |
| 1311050018                                 | ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA - MD | 2018 | 15.635.588,38  |
| TOTAL 2018 - R\$                           |                                |      | 389.320.609,98 |
| TOTAL GERAL - R\$                          |                                |      | 926.579.025,13 |

79. Ainda em relação a tais registros, de fato, conforme alega a Impugnante (fl. 740, último parágrafo) não se pode tomar como absoluta a diferenciação alegada pela Autoridade Tributária (parágrafo segundo do artigo 50 da Lei 12.973/14) visando manutenção em duplicidade dos registros citados. Tal situação também deve ser avaliada no contexto do que já foi exposto.

No que diz respeito aos demais argumentos apresentados pelo Recorrido em Impugnação, concordo com a DRJ a respeito da sua rejeição.

### III. Dispositivo

Diante do exposto, conheço o Recurso de Ofício e lhe nego provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso**

ACÓRDÃO 1301-007.558 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16561.720007/2020-88

DOCUMENTO VALIDADO