



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



<b>PROCESSO</b>	<b>18470.720316/2020-01</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-004.248 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	W N R COMERCIO E PARTICIPACOES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2017

MULTA REGULAMENTAR. ENTREGA EXTENPORÂNEA DE ECF. NORMA APLICÁVEL.

Aplica-se ao atraso na entrega da ECF a multa prevista no art. 12 da lei nº 8.218/91, com as alterações promovidas pela Lei nº 13.670 de 2018 a partir de 30 de maio de 2018.

LEGALIDADE. ALEGAÇÃO DE CONFISCO. COMPETÊNCIA.

A alegação de caráter confiscatório da multa não pode ser acolhida no âmbito do CARF, que não possui competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Aplicação da Súmula CARF nº 2.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**CARMEN FERREIRA SARAIVA** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gustavo de Oliveira Machado, Paulo Elias da Silva Filho, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por W N R COMERCIO E PARTICIPACOES LTDA, contra decisão nº 104-015.302 da 4ª Turma da DRJ04 que julgou improcedente a impugnação apresentada em face do lançamento que constituiu crédito tributário relativo à multa por atraso na entrega da ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) do ano calendário de 2017.

Conforme depreende-se da Notificação de Lançamento, especificamente da Descrição dos Fatos e Fundamentação Legal, apurou o que segue:

**Descrição dos fatos:**  
LUCRO REAL: Multa pela apresentação extemporânea da ECF, quando esta contiver e-LALUR, que incide à razão de 0,25% por mês calendário ou fração de atraso, do lucro líquido antes do imposto de Renda de pessoas jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento); reduzida em 90% (noventa por cento), quando a ECF for apresentada em até 30 (trinta) dias após o prazo; em 75% (setenta e cinco por cento), quando a ECF for apresentada em até 60 (sessenta) dias após o prazo e à metade, quando a ECF for apresentada depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.  
Limites: A multa está limitada a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior auferiram receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.800.000,00 (três milhões e seiscientos mil reais) e a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem nesse hipótese.  
OBS: Quando não houver lucro líquido, antes do imposto de Renda e da Contribuição Social, no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizado o lucro líquido, antes do imposto de Renda e da Contribuição Social do último período de apuração informado, atualizado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração.  
DEMAIS: Multa incidente sobre a apresentação extemporânea da ECF, quando esta não contiver e-LALUR, equivalente a 0,02% por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta de pessoa jurídica no período, limitada a 1% desta, reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

**Enquadramento Legal:**  
Art. 11 e 12 da lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com texto alterado pela Lei nº 13.670 de 2018.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou impugnação, arguindo em síntese que:

- a) a penalidade aplicada é injusta e infundada uma vez que os artigos, arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, alterados pela Lei nº 13.670/2018, foram vinculados ao atraso na entrega da ECF através de Instrução Normativa RFB nº 1.821 de 30/07/2018. Que esta alteração só pode ser aplicada a atraso na entrega da ECF de períodos posteriores a 30/07/2018.
- b) requer para o caso a aplicação do art. 57 da MP nº 2.158/2001, pois a ECF foi apresentada em 18/12/2019, mas é relativa ao período de 01/01/2017 a 31/12/2017, cuja data final de entrega foi em 31/07/2018 quando estava vigente o §2º do art. 6º da instrução Normativa RFB nº 1.422 de 19/12/2013.
- c) Cita o art. 106 do CTN e afirma que se deve afastar a aplicabilidade da norma jurídica posterior desfavorável ao contribuinte e que em apenas três casos é admitida a retroatividade de leis sempre mais benigna. Lembra que as leis tributário devem reger o futuro sem se estender a fatos ocorridos anteriormente ao início de sua entrada em vigor. Ressalta

ainda que a constituição federal consagra que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

A 4ª Turma da DRJ04, ao apreciar a Impugnação, julgou-a improcedente, nos seguintes termos:

- a) a multa por atraso na entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), do ano calendário de 2017, seguiu fielmente a legislação em vigor, da época da entrega da ECF, no caso dia 18/12/2019, para cálculo do valor desta multa.
- b) entendo que o fato gerador da obrigação acessória só se aperfeiçoou em 18/12/2019, data da entrega efetiva da ECF por parte do contribuinte.
- c) o fato gerador só se aperfeiçoa quando da entrega da ECF pelo contribuinte, ocasião em que a multa é calculada, pois ela depende do número de dias em atraso, que no caso foram 505 dias de atraso.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, fundamentado nos seguintes pontos:

- a) retroação da legislação mais severa em termos de penalidade;
- b) a regência da lei vigente à época em que ocorreram os atos jurídicos;
- c) destaca que a “época” relevante para determinação da penalidade é aquela em que ocorreu o fato gerador, e não o tempo em que o lançamento tributário foi realizado pelo agente fiscal. Isso se explica porque o lançamento se reporta sempre a um evento pretérito, ou seja, à data da ocorrência do “fato gerador”, regendo-se pela lei então em vigor

Por fim, não consta nos autos resumo de parecer ou manifestação técnica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dirigida a esta instância julgadora.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora

### 1. Da Admissibilidade

O presente recurso voluntário foi interposto dentro do prazo legal de trinta dias, conforme estabelecido pela legislação aplicável. Ademais, estão presentes todos os demais pressupostos de admissibilidade, como legitimidade, interesse e adequação. Por essas razões, o recurso merece ser conhecido e devidamente apreciado por esta instância.

### 2. Do enquadramento jurídico da infração e do momento de sua consumação

Conforme Notificação de Lançamento acima o prazo final de entrega da ECF do ano calendário de 2017, exercício 2018 foi o dia 31/07/2018, tendo a contribuinte apresentado em 18/12/2019.

É incontroverso que a ECF deveria ter sido apresentada até 31/07/2018 e que sua transmissão ocorreu apenas em 18/12/2019, caracterizando atraso.

A autoridade julgadora de primeira instância entendeu que o fato gerador da obrigação acessória apenas se aperfeiçoaria com a efetiva entrega da escrituração, razão pela qual seria aplicável a legislação vigente em 18/12/2019, qual seja, os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, com as alterações promovidas pela Lei nº 13.670/2018 e regulamentação posterior.

Por eu turno, a Recorrente sustenta, em apertada síntese, que deveria ter sido aplicada a multa prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, vigente à época do vencimento da obrigação acessória, momento do fato gerador.

Assim, a controvérsia cinge-se à definição da norma sancionadora aplicável ao atraso na entrega da ECF, notadamente se incide a penalidade prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/1991, com redação dada pela Lei nº 13.670/2018, ou aquela prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, vigente à época do vencimento da obrigação acessória.

Neste sentido, a jurisprudência pacífica deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento no sentido de que, nas hipóteses de atraso na entrega de obrigação acessória, o fato gerador da penalidade não é o simples decurso do prazo, mas sim a efetiva entrega intempestiva da obrigação.

Em outras palavras, o ilícito administrativo tributário aperfeiçoa-se no momento em que a obrigação acessória é cumprida fora do prazo legal, pois é nessa ocasião que se torna possível quantificar o atraso e, conseqüentemente, determinar o montante da multa.

Assim, tratando-se de multa por atraso na entrega da ECF, o seu marco temporal é a data da transmissão da escrituração.

No caso concreto, a ECF foi transmitida em 18/12/2019. Logo, é nessa data que se considera ocorrido o fato gerador da penalidade.

Assim sendo, nos termos do art. 105 do CTN, a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes. Já o art. 116, inciso I, do CTN dispõe que considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias à produção de seus efeitos.

**Considerando que o fato gerador da multa ocorreu em 18/12/2019, deve ser aplicada a legislação então vigente.**

Àquela data, já se encontravam em vigor as alterações promovidas pela Lei nº 13.670/2018, que modificaram os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, prevendo multa calculada à razão de 0,02% ao dia de atraso sobre a receita bruta, limitada a 1%.

A regulamentação infralegal posterior, inclusive a alteração promovida pela Instrução Normativa RFB nº 1.821/2018, apenas adequou o regramento administrativo à nova disciplina legal.

Não há falar, portanto, em retroatividade de norma mais gravosa, pois a lei aplicada é aquela vigente na data da ocorrência do fato gerador da penalidade, qual seja, a data da entrega intempestiva da obrigação acessória.

O art. 144 do CTN não socorre a Recorrente, pois o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador — que, conforme assentado, deu-se em 18/12/2019.

### **3. Da alegação de repristinação e insegurança jurídica**

A Recorrente sustenta que teria havido vedação à repristinação e existência de atos infralegais contraditórios.

Todavia, a alteração promovida pela Lei nº 13.670/2018 não configura repristinação, mas sim modificação legislativa válida do regime sancionatório aplicável às obrigações acessórias digitais.

Eventuais divergências interpretativas em atos infralegais não têm o condão de afastar a aplicação da lei vigente à data do fato gerador, sobretudo porque a atividade administrativa é vinculada à legislação em vigor.

Ainda, no tocante à alegação de ilegalidade/inconstitucionalidade da multa, seja sob o prisma do confisco, seja da desproporcionalidade, cumpre registrar que esta instância administrativa não detém competência para afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme dispõe a Súmula CARF nº 2, segundo a qual:

Súmula CARF nº 2

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

Desse modo, a análise de eventual afronta a princípios constitucionais escapa à competência deste Conselho.

### **4. Da conclusão**

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ**