



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10120.721398/2020-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.507 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	REAL EXPRESSO LIMITADA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

CRIAÇÃO DE SUBCONTAS VINCULADAS AO ATIVO.

TRIBUTAÇÃO DIFERIDA. DESOBRIGATORIEDADE FUNDAMENTO NA INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO EM LEI. IMPOSSIBILIDADE.

Diante da ausência de previsão legal, a criação de subcontas contábeis voltadas ao controle do diferimento da tributação decorrente da realização do grupo de bens do ativo permanente não pode ser substituída por laudos ou controles extracontábeis sob a singela justificativa de que não houve dolo ou má fé e que não se consumou prejuízo ao erário, uma vez que tais hipóteses não estão contempladas em lei.

ADIÇÕES AO LUCRO REAL. CONCEITO DE RENDA. VALORAÇÃO ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

Afasta-se do limite de competência dos órgãos administrativos de julgamento a validação de dispositivos legais em contraste com o conceito de renda, uma vez que tal apreciação adentra em flagrante controle de constitucionalidade, prerrogativa que não se enquadra nas possibilidades dos colegiados de revisão tributária.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2015

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados

concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e prejudicial de decadência. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da exigência. Vencido o Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa que votou por dar-lhe provimento. Por voto de qualidade, negar provimento em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto e Fellipe Honório Rodrigues da Costa que votaram por cancelar a exigência da multa isolada. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Roney Sandro Freire Correa.

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, passa-se a transcrever o relatório integrante do acórdão nº 09-75.305 - 1ª Turma da DRJ/JFA para a seguir complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

Presta o processo ao controle dos créditos referentes ao período de apuração de dezembro de 2015 constituído de ofício diante da falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL (Valores originais fixados em R\$ 14.314.264,70 e R\$ 5.161.775,29).

Outrossim, estão sendo exigidas as correspondentes multas isoladas de que trata o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96 (FG: 31/01/2015, IRPJ - R\$ 9.223.540,28; e CSLL – R\$ 3.320.834,50), em conjunto com multa regulamentar (FG: 28/07/2016, R\$ 568.633,45), esta, mercê da apresentação da escrituração contábil fiscal (ECF) com informações inexatas, incorretas ou omitidas (Art. 16 da Lei nº 9.779/99 e art. 8º - A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77).

Mais especificamente, diante das regras prescritas para a adoção inicial do novo regime de apuração fiscal instituído pela Lei nº 12.973/14, a circunstância que desencadeou todos os lançamentos vincula-se ao fato de que não teria sido adicionado nem ao Lucro Real e nem à base cálculo da CSLL a diferença positiva verificada em 31/12/2014 entre o valor do ativo mensurado pelas seguintes metodologias:

- extraída das disposições da Lei nº 6.404/76 e alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 (que elevou a contabilidade brasileira a um novo patamar, inspirada em paradigmas internacionais); e - aquela em vigência em 31/12/2007, coordenada pelas regulamentações da legislação fiscal.

Para chegar a tal conclusão, ao examinar a ECD, também fora constatado que a contribuinte deixou de evidenciar em subcontas contábeis específicas o controle do ativo imobilizado com o objetivo de que, na medida de sua realização, fossem adicionados à base tributável do lucro (diferimento da tributação). Por isso, tomou-se como ponto central da acusação fiscal o art. 66 da Lei nº 12.973/2014.

Contrariamente a tais conclusões, mediante a abertura de tópicos específicos, eis o que se alega (destaques do original):

#### Prescrição e Decadência

[...] No caso presente, temos que se trata de Auto de Infração lavrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no exercício de 2020, objetivando a cobrança de Imposto sobre Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre Lucro Líquido, cuja origem foi a seguinte:

Ao final do ano-calendário de 2010, através de uma análise do ativo imobilizado, foram observadas distorções relevantes entre os valores dos bens que se encontravam registrados no balanço patrimonial e seus respectivos valores de mercado e que, como fauna alternativa de minimizar tal distorção, forma

adotadas medidas de reavaliação espontânea destes bens e constitui-se um "Ajuste de Avaliação Patrimonial" para os ativos mais relevantes, com impacto no patrimônio líquido, mas sem efeito de depreciação.

Esta análise do balanço patrimonial mencionada teve como referência diversos bens, incluindo Terrenos, Edificações e Veículos da Frota. Foram levados em consideração aspectos como: topografia, localização, conservação, estimativa de vida útil, valores de mercado de bens com as mesmas características, entre outras.

Foi feita pela Autuada lançamentos envolvendo a conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial bem como relação de bens avaliados desde o ano calendário de 2010.

[...]

Pois bem, segundo o Sr. Auditor, em janeiro de 2020, dez atos depois dos fatos e do exercício de 2010, ano em que os ajustes foram feitos, das análises das ECDs apresentadas para o ano-calendário de 2015, constatou-se que de fato não foram abertas subcontas contas vinculadas ao ativo, conforme "prints" de fls. 04 e 05 do Termo de Verificação Fiscal.

[...]

Com o devido respeito, tal arbitrariedade não pode subsistir, na medida em que teve o Fisco 05 (cinco) longos anos para auditar a realização, ou não, de subcontas a contar do fato gerador, que é foi em 2010, e não o fez, o fazendo somente agora, passados DEZ LONGOS ANOS.

[...]

Logo, deve ser reconhecida em julgamento preliminar a prescrição ou mesmo a decadência, com a conseqüente nulidade do Auto de Infração, e o seu sumário arquivamento.

Neutralidade fiscal

[...] Para tanto, basta ter em mente que a adoção da Lei Societária (Lei nº 6.404, de 1976, art. 177, § 2º) foi, logo em seguida, acompanhada pela Lei Tributária (Decreto lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, § 202), em busca da já então necessária neutralidade.

E o que vem a ser a tal neutralidade?

De forma sintética, essa neutralidade pode ser descrita como a criação de um ordenamento técnico, abarcando os aspectos jurídicos e contábeis, que permita a convivência harmônica das normas societária e fiscal, assegurando suas autonomias, mas evitando que distorçam uma à outra. Em outras palavras, que os objetivos das regras societárias sejam alcançados sem interferir na formação da base de incidência dos tributos.

[...] a busca dessa neutralidade, sob o ponto de vista tributário, não dá espaço para se alterar ou afrontar princípios que regem o Sistema Tributário Brasileiro,

em especial a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional. Ou seja, os ajustes necessários à harmonização das normas não podem resultar em ofensas aos direitos dos contribuintes, não podem promover o deslocamento no tempo dos fatos geradores, não podem distorcer ou afrontar os princípios da legalidade e da decadência.

#### Reavaliação e conceito de renda

[...] Como se pode observar, a reavaliação de bens, ainda que submetida a novo "nome" pela nova regulação societária (Avaliação a Valor Justo) não constitui renda, sob nenhum aspecto, seja o contábil (não transita em conta de resultado, não afetando a base de cálculo do imposto, mas apenas contas patrimoniais), seja o econômico, pois não representa ingresso ou geração de nova riqueza para o contribuinte.

Na verdade, na reavaliação de bens do ativo (ou Ajuste a Valor Justo), o efeito tributário somente irá ocorrer quando houver impacto no resultado da empresa, o que ocorre, tão-somente, na hipótese da realização do bem reavaliado, seja por alienação, depreciação, amortização, exaustão ou obsolescência [...]

[...] Para reforço, cabe vislumbrar os princípios da Constituição Federal e, para o presente caso, o da legalidade, insculpido em seu art. 146, III, "a", que impõe lei complementar para a definição, dentre outras, sobre a definição dos tributos e de seus respectivos fatos geradores.

#### Reserva de Reavaliação, suas Repercussões Tributárias e seu Controle Fiscal

[...] Seja qual for o enfoque, no momento da valoração sempre se estará na presença de uma expectativa, ainda que criteriosamente estabelecida, mas, nunca, um fato tributário [...]

[...] Registre-se, ao contrário do afirmado pela autoridade autuante (TVF pág.10), que a Lei nº 11.638, de 2007, não proibiu, em nenhum momento, a reavaliação de ativos, mas, apenas, lhe deu nova denominação (avaliação a valor justo), circunstância que não alterou, em nenhum momento, o tratamento da lei tributária, assegurando a neutralidade fiscal.

[...] Além disso, o art. 16 da Lei 11.941, de 2009, afasta a aplicação das normas societárias introduzidas pela Lei nº 11.938, de 2007, conforme se observa de sua redação:

[...] Portanto, a repercussão fiscal se dá, de forma efetiva, pelo fato de haver um ativo majorado na contabilidade por mera valoração, sem que tenha havido um ônus, uma contrapartida para a empresa. Em sua realização, haverá um custo não arcado, uma despesa que não existiu. Portanto, mais do que justo que os custos não arcados, as despesas não existentes, não sejam dedutíveis na apuração da base de incidência do IRPJ e da CSLL e, portanto, sujeitos a adições ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo dos mencionados tributos.

Assim, a realização da Reserva de Reavaliação é um equívoco conceitual, ainda que abarcado pela legislação tributária. O que importa é a realização dos bens reavaliados, única circunstância que tem o condão de afetar o resultado do exercício.

A partir dessa constatação, é possível afirmar que a constituição de uma reserva de reavaliação, por si só, não caracteriza incremento patrimonial efetivo, não altera a base de incidência de qualquer tributo em vigor.

Portanto, os aspectos tributários devem ser observados sob o ponto de vista da realização dos bens reavaliados, não de sua reserva, e, especificamente, dos impactos gerados na determinação da base de incidência do imposto.

Não se pode aceitar que meras exigências formais, voltadas aos exclusivos interesses da Administração Tributária, para lhe conferir confortáveis mecanismos de controle sobre o contribuinte, possam transformar uma mera expectativa em fato definitivo; transformar em fato gerador algo que não o caracteriza.

Até porque, existem várias maneiras materiais de demonstrar tudo aquilo que o Fisco deseja conhecer, inclusive controles extracontábeis que consolidem todas as informações necessárias para um efetivo conhecimento das ocorrências verificadas, ao longo do tempo, que afetem os bens reavaliados e suas repercussões na Reserva de Reavaliação.

Considerando que uma nova valoração de ativos da pessoa jurídica, independentemente de sua titulação ou tratamento contábil, desde que não registrado sem conta de resultado, não materializam, por si só, incremento patrimonial, nova riqueza, fato gerador do IR, cabe verificar em que momento haverá alguma repercussão tributária e, por conseguinte, a ocorrência de fato gerador.

Para tanto, na valoração de ativos, deve ser verificado, antes de mais nada, sob o ponto de vista fiscal, o momento de sua efetivação (registro contábil), o tratamento fiscal adotado naquele momento, a legislação aplicável naquele momento, assim como as repercussões ocorridas nos anos seguintes.

Ou seja, cabe verificar se a constituição da reserva, como quis o legislador, foi realizada de acordo com seus ditames. Se não, ali, naquele momento, o imposto seria exigível, jamais em momento posterior.

E, mesmo que atendidas todas as exigências normativas, ainda que ilegais, caberia observar os procedimentos adotados pelo contribuinte nos anos subsequentes ao da constituição da Reserva.

Fato Gerador Vinculado à Reserva de Reavaliação ou Avaliação a Valor Justo [...] No caso presente, é imperioso recordar que a reavaliação objeto da presente autuação refere-se a saldo de AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL, constante em subgrupo do Patrimônio Líquido da Impugnante, promovida em 31/12/2010,

claramente demonstrado nos lançamentos contábeis apresentados nos respectivos ECD's e Razões, apresentados nos respectivos exercícios, conforme se prova pelos protocolos de envio ora anexados, encaminhados via SPED à Receita Federal do Brasil, o que denota, de forma inequívoca, que o atendimento da obrigação tributária de responsabilidade da Impugnante se efetivou, integralmente, mediante a adoção da forma de apresentação alternativa expressamente autorizada pelo art. 33, §§ eº e 50, da IN RFB nº 1.515, de 20143, aplicável ao caso concreto por força do estatuído nº art. 144 do CTN.

[...] Ademais, nos lançamentos contábeis constantes nos "Razões"supracitados, pode-se verificar que a empresa não foi beneficiada com possíveis aumentos de custos e consequentes reduções de bases de cálculo de impostos sobre os resultados dos exercícios, tendo em vista que, por ocasião de cada baixa de imobilizado, as avaliações eram revertidas diretamente em contrapartida das respectivas contas de Ajustes de Avaliação Patrimonial, sendo baixados como custos de vendas, somente os custos históricos de aquisição, deduzidos das depreciações correspondentes. Conclui-se que até a data base da autuação todos os valores correspondentes às referidas avaliações não influíram nos resultados dos respectivos exercícios, não trazendo assim, quaisquer benefícios fiscais à empresa, muito menos o saldo em referência, constante no Patrimônio Líquido e objeto da atual autuação. De outra parte, como certifica a própria autoridade atuante (TFV, pág.14), cabendo observar o "quadro resumo apresentado" pela Impugnante, conforme mencionado por aquela mesma autoridade (TVF pág. 3).

[...] Portanto, a materialidade da pretensa infração apontada pela autoridade fiscal encontra-se fundada nesse mencionado "quadro resumo" (TVF pág. 03), de onde se pode verificar dados que são fundamentais para afastar a pretensão fiscal, conforme a seguir. Releva notar que referido "quadro resumo" se reduz a um demonstrativo apresentado pelo contribuinte, em atenção a uma requisição da autoridade fiscal, não sendo, entretanto, uma representação de um livro fiscal, uma informação que atenda, meramente, a formalidades legais. Entretanto foi satisfatório para sustentar o lançamento de ofício, mas não para suprir a tal subconta da Reserva de Reavaliação, o que é, no mínimo, incoerente.

Esse mesmo "quadro resumo", entretanto, contém informações relevantes para se avaliar as repercussões efetivas das reavaliações realizadas pela Impugnante, em especial aquelas que indicam, especialmente nos anos-calendário de 2010 a 2014, a baixa de diversos bens anteriormente reavaliados, ou seja, que já haviam produzido, de forma plena e definitiva, seus respectivos efeitos tributários. Por outro lado, no caso dos veículos e edificações reavaliados, a autoridade fiscal teria de ter verificado os valores das depreciações realizadas ao longo do período de 2009 a 2014, que também representam a produção plena e definitiva de seus efeitos tributários.

[...] Seguindo a linha de argumentação da autoridade atuante, em não havendo o registro em subcontas, este fato seria determinante para a imediata tributação

das parcelas correspondentes à nova avaliação e isso teria ocorrido, definitivamente, nas datas em que efetivada as novas avaliações, ou seja, nos anos calendário de 2009, 2010 e 2012, conforme preceitua o art. 116, I, do CTN:

[...] Entretanto, todos os mencionados períodos já se encontram alcançados pelo instituto da decadência — cuja apreciação preliminar da autoridade julgadora deve ser promovida neste tempo processual próprio, se for o caso em preliminar - fato que não permite que se tente deslocar os fatos geradores pretéritos e longevos, para períodos supostamente ainda ao alcance da Administração Tributária.

Inaplicabilidade dos art. 64 e 66 da Lei nº 12.973, de 2014

[...] Como se pode observar, o art. 64 trata dos efeitos tributários de correntes das alterações ocorrida na Lei Societária, ou seja, da Lei nº 6.404, de 1976, antes e depois das alterações promovidas a partir de 2007.

Nesse sentido, cabe observar que, quando a Lei Tributária nº 12.973, de 2014, faz referência expressa à Lei nº 6.404, de 1976, por óbvio se refere àquela Lei Societária com sua redação vigente na data da publicação dessa mesma Lei Tributária, ou seja, já em 2014. É óbvio, eis que a legislação pátria não permite a retroatividade da norma, senão em específicos casos, que não o dos presentes autos.

Por outro lado, como base de comparação tem-se as normas vigentes em 31 de dezembro de 2007, ou seja, a Lei Societária vigente àquela data, haja vista que a sua alteração promovida pela Lei nº 11.638, publicada em 28 de dezembro de 2007, entrou em vigor em 1º de janeiro de 2008, nos termos de seu art. 9º, a saber:

Art. 9º Esta Lei entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte ao de sua publicação.

Assim, o art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, se refere à diferença positiva, verificada, no caso da Impugnante, em 31 de dezembro de 2014, entre o valor de ativo mensurado pelos métodos e critérios da Lei Societária em sua nova versão e os estabelecidos em sua versão anterior (até 31/12/2007).

Conforme se pode observar, a regra do mencionado art. 66 traz dois aspectos que são fundamentais para sua correta e justa interpretação.

Primeiro, que diz respeito ao balanço social apurado 31 de dezembro de 2014, não alcançando, assim, fatos ocorridos e contabilizados em anos-calendário anteriores, no caso, em 2010.

Segundo, somente haverá valor a ser adicionado (diferença positiva) se o montante do ativo determinado pelos métodos e critérios Lei Societária vigentes em 2014 for superior ao resultante da aplicação das normas daquela mesma Lei, mas em sua versão vigente em 31 de dezembro de 2007.

Essa interpretação é a única possível, ao contrário daquela adotada pela autoridade fiscal, pois se conforma ao Princípio Constitucional da Anterioridade (art. 150, III, "a" da CF), mantém intocáveis os fatos geradores pretéritos, em obediência ao art.116 do CTN, e traz coerência com a lógica econômica, pois a mais valia patrimonial, ainda que não realizada, somente ocorre quando os novos critérios de avaliação de ativo produz resultado superior àquele resultante da adoção do critérios antigos.

Assim, é claro que o saldo tomado pela autoridade fiscal não decorre de diferença positiva decorrente do confronto dos resultados das aplicações dos distintos critérios de avaliação de ativo tratados pela Lei Societária em diferentes momentos, mas de valores decorrentes de reavaliações de ativos realizadas em anos anteriores, cabendo observar que, conforme o já mencionado "quadro resumo" (TVF pág. 3), não houve nenhuma nova reavaliação no exercício social de 2014.

Ainda cabe observar que as reservas de reavaliação realizadas anteriormente à vigência da Lei nº 12.973, de 2014, estão tratadas em seu art. 60, a seguir transcrito:

Art. 60. As disposições contidas na legislação tributária sobre reservas de reavaliação aplicam-se somente aos saldos remanescentes na escrituração comercial em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, e até a sua completa realização.

De um lado, o exercício do lançamento do ajuste de reavaliação ocorreu em 2010, e de outro, o resultado dele ainda não experimentou qualquer repercussão fiscal, estando o mesmo até esta data ainda como reserva. Portanto, a existência desse art. 60 corrobora a interpretação de que tais reavaliações não integram o âmbito de aplicação do art. 66, sendo expresso que lhes são asseguradas a aplicação da legislação tributária anterior.

Ademais, ao afastar a aplicação das alterações promovidas na Legislação Societária, a Lei nº 12.973, de 2009 (arts. 16 e 17), impôs a adoção dos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. E quais seriam esses critérios?

Reduzindo à análise ao caso presente, que diz respeito à reavaliação de bens, tem-se o seguinte:

a) a redação original do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, fica mantida para fins tributários, mantendo-se, assim, a figura da Reserva de Reavaliação;

b) ficam mantidas, ainda, as normas legais consolidadas no art. 434 do RIR/99 (a seguir transcrito), que trata da contrapartida do aumento do valor de ativo em virtude de nova avaliação que atenda às regras do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, o qual não foi objeto de qualquer alteração, permanecendo em plena vigência.

Art. 434. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º inciso VI).

(...)§ 2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração (Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, §2º).

§ 3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alínea "h", e Lei nº 154, de 1947, art 1º).

Por sua vez, Instrução Normativa - IN RFB nº 1.515, de 2014, ao regulamentar o art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, assim dispõe em seu art. 163:

Art. 163. A diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT deve ser adicionada na determinação do lucro real na data da adoção inicial, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Em relação ao FCONT, tem-se a IN RFB nº 949, de 2009, que assim dispõe:

Art. 7º Fica instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso lido § 2º do art. 80 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.

Art. 8º O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art. 2º.

§ 1º A utilização do FCONT é necessária à realização dos ajustes previstos no inciso IV do art. 3º, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

(...)§ 1º No caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, fica dispensada a elaboração do FCONT.

§ 4º A elaboração do FCONT é obrigatória, mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº

1139, de 28 de março de 2011) Já os arts. 2º e 30, IV, dessa mesma IN, mencionados, respectivamente em seu caput e § 1º, assim estabelecem:

Art. 2º As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), com base na competência regulamentar conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 3º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, para reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles previstos na legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, deverá:

I - utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do Imposto sobre a Renda, deduzido das participações;

II - utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, a que se refere o art. 2º, para apurar o resultado do período, para fins fiscais;

III - determinar a diferença entre os valores apurados nos incisos I e II; e IV - ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III.

§ 1º Para a realização do ajuste específico, de que trata o inciso IV do caput, deverá ser mantido o controle definido nos arts. 7º a 9º.

§ 2º O ajuste específico no LALUR, referido no inciso IV, não dispensa a realização dos demais ajustes de adição e exclusão, prescritos ou autorizados pela legislação tributária em vigor, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 3º Os demais ajustes a que se refere o § 2º devem ser realizados com base nos valores mantidos nos registros do controle previsto nos arts.

7º a 9º.

Portanto, o FCONT "é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária" e "baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007", sendo exigida sua apresentação anualmente (até a extinção, em 2015, do RTT).

Sendo o FCONT uma escrituração em partidas dobradas, apresentadas anualmente, é absolutamente correto que os registros contábeis sejam, exclusivamente, os que refletem as alterações patrimoniais e o resultado em cada ano-calendário, tanto que, em sua versão original, teve sua apresentação dispensada nos casos de não haver diferenças a serem registradas (redação original do § 4º do art. 8º da IN RFB nº 946, de 2009).

A própria alteração daquele dispositivo pela IN RFB nº 1.139, de 2011, não invalida o raciocínio, pois reflete, apenas, a voracidade da Administração Tributária pelo controle absoluto do contribuinte.

Ficando cristalino que o FCONT contempla, tão-somente, os fatos contábeis ocorridos e registrados em cada ano-calendário, não restam dúvidas que os saldos de contas formados em anos anteriores não são computados no FCONT, inclusive por que, no presente caso, em 2014, como demonstra o "quadro resumo" acatado pela autoridade fiscal (TVF pág. 3), nenhuma nova valoração de ativo foi realizada, não havendo assim, qualquer possibilidade de haver diferença positiva a ser tributada.

Além disso, a mesma IN RFB nº 1.115, de 2.014, admite, em seu art. 33, para fins de controle dos Ajustes a Valor, mecanismos alternativos, fazendo prevalecer a essência sobre a forma.

Multas ou juros isolados

[...]

Cumprе alertar que o fato gerador identificado pela autoridade fiscal é, exatamente, o mesmo que ensejou as equivocadas exigências em relação àqueles tributos. Portanto, todos os elementos de fato e de direito trazidos nesta Impugnação, relativamente àqueles exigências também se aplicam a esta.

Ainda que alguma irregularidade houvesse sido praticada pela Impugnante, o que se admite apenas por hipótese, a exigência dessa multa contraria a Súmula CARF nº 105, com a seguinte dicção:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Outras multas administradas pela RFB

[...] a autoridade fiscal atribui à Impugnante o fato de haver entregue sua Escrituração Contábil Fiscal — ECF, mais precisamente na parte (subpasta) relativa ao LALUR, com omissão de valores, assim identificados no TVF (pág.

16) - "lucro líquido antes do IRPJ, adições e exclusões (Parte A) e prejuízo fiscal do período(Parte B)." Entretanto causa, no mínimo, estranheza que tenham sido considerados, para fins de determinação da base de cálculo da multa, os valores

inicial (Lucro Líquido Antes do IRPJ — R\$ 6.820.112,62) e final (Prejuízo Fiscal do Ano Calendário de 21015 —R\$ 16.799.942,26).

O valor inicial é oriundo da apuração do resultado do exercício, o qual foi devidamente apresentado em sua ECF, não podendo, portanto, ser considerado como omitido. Por sua vez, o valor final é tão-somente o resultado dos ajustes efetuados, inclusive na retificação apresentada, também não sendo uma omissão.

Assim, se houve omissão, essas se restringiram aos dos ajustes relativos a adições e exclusões, pois, do contrário, a multa poderá ultrapassar o valor total desses ajustes, o que é, no mínimo, uma heresia jurídica, econômica e matemática.

Ao longo da defesa são citadas referências jurisprudenciais e doutrinárias e este é o breve relatório.

**A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ em acórdão assim ementado.**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

DECADÊNCIA. FATOS PRETÉRITOS. NATUREZA PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE.

Não existe na legislação tributária qualquer limitação temporal em relação à utilização de prova consubstanciada por fato ocorrido há mais de cinco anos, desde que o fato gerador da obrigação tributária esteja dentro do prazo decadencial.

ADOÇÃO INICIAL. LEI Nº 12.973/2014. DIFERENÇA POSITIVA ENTRE CONTABILIDADE SOCIETÁRIA E FISCAL. ADIÇÃO AO LUCRO REAL. NÃO OBRIGATORIEDADE. REALIZAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO. DIFERIMENTO TRIBUTAÇÃO. CONTROLE. NECESSIDADE.

A explícita demonstração do controle de realização do bens do Ativo Imobilizado e, como consequência, do monitoramento pela entidade do diferimento da tributação, configura-se como condição imprescindível para que se possa cogitar o afastamento da adição ao Lucro Real inaugurado a partir da adoção inicial do paradigma tributário resultante da adaptação da legislação tributária às normas e critérios prescritos pela IFRS.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE.

O processo administrativo tributário, e o procedimento inquisitório de fiscalização que o precede, pautam-se pelas leis aplicáveis. Assim como toda a Administração Pública, à Administração Tributária é defeso, por expressa disposição de lei, deixar de aplicar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, o que, por óbvio, impede a análise de tais questões pelo julgador administrativo.

ADIÇÕES AO LUCRO REAL. CONCEITO DE RENDA. VALORAÇÃO ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

Afasta-se do limite de competência dos órgãos administrativos de julgamento a validação de dispositivos legais em contraste com o conceito de renda, uma vez que tal apreciação adentra em flagrante controle de constitucionalidade, prerrogativa que não se enquadra nas possibilidades dos colegiados de revisão tributária.

CRIAÇÃO DE SUBCONTAS VINCULADAS AO ATIVO. TRIBUTAÇÃO DIFERIDA. DESOBRIGATORIEDADE FUNDAMENTO NA INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO. NÃO PREVISÃO EM LEI. IMPOSSIBILIDADE.

Diante da ausência de previsão legal, a criação de subcontas contábeis voltadas ao controle do diferimento da tributação decorrente da realização do grupo de bens do ativo permanente não pode ser substituída por laudos ou controles extracontábeis sob a singela justificativa de que não houve dolo ou má fé e que não se consumou prejuízo ao erário, uma vez que tais hipóteses não estejam contempladas em lei.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese:

- (i) Extinção do crédito tributário pela decadência;
- (ii) Nulidade do lançamento por falta de base legal para a autuação;
- (iii) Adoção de forma alternativa autorizada pelo art. 35, § 5º da IN 1515/2014;
- (iv) Inexistência de realização de renda;
- (v) Impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e multa isolada; e
- (vi) Inexigibilidade da multa por entrega de ECF com omissões.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

A autuação decorre da constatação de que não houve em 2015 a abertura de subcontas no ativo para controle dos ajustes decorrentes de avaliação a valor justo feito até 31/12/2014.

Dessa forma, diante da não adição dos ajustes de avaliação patrimonial em janeiro de 2015, a Autoridade Fiscal entendeu por bem recompor o valor líquido da receita da ora Recorrente a ser tributada pelo Lucro Real e CSLL, no ano-calendário de 2015.

Como exposto acima, a Recorrente alega:

- (i) Extinção do crédito tributário pela decadência;
- (ii) Nulidade do lançamento por falta de base legal para a autuação;
- (iii) Adoção de forma alternativa autorizada pelo art. 35, § 5º da IN 1515/2014;
- (iv) Inexistência de realização de renda;
- (v) Impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e multa isolada; e
- (vi) Inexigibilidade da multa por entrega de ECF com omissões.

Passa-se a analisar as razões recursais.

**1 DECADÊNCIA**

A Recorrente alega ter ocorrido a decadência no caso em tela. Defende que a avaliação patrimonial questionada pela Fiscalização diz respeito à reavaliação de ativos realizada pela Recorrente no ano-calendário de 2010, quando, sempre segundo a Recorrente, teria iniciado o decurso do prazo decadencial.

Equivoca-se a Recorrente.

O lançamento é fundamentado na norma do art. 66, da Lei 12.973/2014, que determina uma adição em janeiro de 2015. Dessa forma, é certo que o fato gerador que deu origem à autuação objeto do presente processo ocorreu no ano-calendário de 2015.

Assim, considerando que a ora Recorrente tomou ciência do auto de infração em 28 de janeiro de 2020, não há que se falar em extinção do crédito tributário pela decadência.

## 2 NULIDADE POR FALTA DE BASE LEGAL

Outro argumento trazido pela Recorrente diz respeito à ausência de base legal para a autuação. Mais uma vez, equivocou-se a Recorrente.

Conforme amplamente explorado no Termo de Verificação Fiscal, a autuação encontra fundamento de validade no art. 66 da Lei nº 12.973/2014, que assim dispõe:

Art. 66. Para fins do disposto no art. 64, a diferença positiva, verificada em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou em janeiro de 2015, para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Dessa forma, constatadas as ausências de: (i) adição dos ajustes de avaliação patrimonial em janeiro de 2015; e (ii) abertura de subcontas no ativo para controle dos ajustes decorrentes de avaliação a valor justo feito até 31/12/2014, a Autoridade Fiscal considerou ser plenamente aplicável a norma do art. 66 da Lei nº 12.973/2014, não havendo que se falar em nulidade da autuação por ausência de fundamento legal.

## 3 MÉRITO

Quanto ao mérito da exigência, a Recorrente alega que: (i) a ausência de realização da renda; e (ii) adoção de método alternativo facultado pela Instrução Normativa nº 1.515/2014, além de apresentar argumentos subsidiários contra a aplicação concomitante da multa isolada e multa de ofício e da aplicação da multa por entrega de ECF com omissões.

Antes de se analisar o mérito, é importante fazer uma breve análise sobre a regra instituída pelo art. 66 da Lei nº 12.973/2014, compreensão fundamental para embasar uma interpretação teleológica.

Com o advento da Lei nº 11.638/2007, o Brasil passou a adotar os padrões internacionais de contabilidade (IFRS). Posteriormente, a Medida Provisória nº 449/2008,

convertida na Lei nº 11.941/2009 criou o Regime Tributário de Transição, que tornou-se obrigatório a partir do ano-calendário de 2010 até a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, que extinguiu o RTT e disciplinou os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis.

Dentre as alterações promovidas com a adoção dos padrões internacionais de contabilidade, destaca-se a avaliação a valor justo, disciplinada pelo art. 63 e seguintes da Lei nº 12.973/2014.

É esse o contexto que envolve a edição do art. 66, da Lei nº 12.973/2014, que prevê a adição na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2015 da quantia relativa à diferença positiva entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Mas não é só, a mesma norma estabeleceu que a adição não seria devida caso o contribuinte evidenciasse essa diferença em subconta do ativo, hipótese na qual a adição ocorreria à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

De início, deve-se registrar que é fato incontroverso a ausência de subconta para controle do AVJ. O que a Recorrente argumenta é que teria adotado método alternativo, notadamente o controle em contas de grupos de ativos, conforme previsto no art. 33, § 3º, da Instrução Normativa 1.515/2014.

Art. 33. As subcontas de que trata esta Seção serão analíticas e registrarão os lançamentos contábeis em último nível.

§ 1º A soma do saldo da subconta com o saldo da conta do ativo ou passivo a que a subconta está vinculada resultará no valor do ativo ou passivo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976.

§ 2º No caso de ativos ou passivos representados por mais de uma conta, tais como bens depreciables, o controle deverá ser feito com a utilização de uma subconta para cada conta.

§ 3º No caso de conta que se refira a grupo de ativos ou passivos, de acordo com a natureza desses, a subconta poderá se referir ao mesmo grupo de ativos ou passivos, desde que haja livro razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por ativo ou passivo.

§ 4º Nos casos de subcontas vinculadas a participação societária ou a valor mobiliário a que se referem os arts. 54 a 61, que devam discriminar ativos ou passivos da investida ou da emitente do valor mobiliário, poderá ser utilizada uma única subconta para cada participação societária ou valor mobiliário, desde que haja livro razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por ativo ou passivo da investida ou da emitente do valor mobiliário.

§ 5º Os livros razão auxiliar de que tratam os §§ 3º e 4º serão transmitidos ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1638, de 09 de maio de 2016)

§ 6º O controle por meio de subcontas de que trata esta Seção dispensa o controle dos mesmos valores na Parte B do Lalur.

§ 7º Cada subconta deve se referir a apenas uma única conta de ativo ou passivo, e cada conta de ativo ou passivo deverá se referir a mais de uma subconta caso haja fundamentos distintos para sua utilização.

§ 8º A Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) editará normas complementares a este artigo, estabelecendo:

I - a forma de apresentação dos livros razão auxiliar de que tratam os §§ 3º, 4º e 5º; e I - a forma de apresentação dos livros razão auxiliar de que tratam os §§ 3º e 4º; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1638, de 09 de maio de 2016)II - como será feito o vínculo da subconta com o ativo ou passivo a que se refere.

Analizando o argumento da Recorrente, a DRJ assim entendeu:

Observo que a impugnante, em seu favor, reclama que atendeu as prescrições dos parágrafos 3º e 5º, do art. 33, da IN RFB nº 1515/14. Naqueles dispositivos há a determinação no sentido de que, caso haja contas que se refiram a grupos de ativos ou passivos, a subconta, desde que detalhada individualmente em livro razão auxiliar, poderá fazer referência a este conjunto de contas. Não verifiquei nos autos qualquer prova ou elemento que atestem que os tais mecanismos alternativos citados pela norma, os quais a impugnante reclama ter adotado, tenham sido plenamente esclarecidos e explicitados nestes autos.

Além disso, pesa contra o argumento apresentado, a circunstância de que, segundo identificado pela fiscalização, as ECF's entregues para o período não contemplam registro específico que denotaria a evidenciação das diferenças dos saldos societário e fiscal das contas contábeis, em virtude da Adoção Inicial das normas contábeis internacionais (Y665).

Em sede de recurso, a Recorrente argumenta ter apresentado prova suficiente para comprovação de que todos os valores lançados a título de ajustes de avaliações patrimoniais no patrimônio líquido estão relacionados a contas analíticas (subcontas) no ativo imobilizado correspondente ao tipo do bem (terrenos, edificações e veículos).

De fato, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01 (fls. 10068 – 10105), a Recorrente aponta páginas da ECD que evidenciariam a conta Ajuste de Avaliação Patrimonial e as contrapartidas envolvidas, medida necessária para atender a exigência imposta pelo art. 33, § 3º da IN 1.515/2014.

Ocorre que, conforme exposto pelo TVF e destacado pela DRJ, a ECF não evidencia a diferença diferenças dos saldos societário e fiscal das contas contábeis. Nesse sentido, salta aos olhos que a Recorrente não faz qualquer esforço para demonstrar as diferenças, deixando de dialogar com a decisão recorrida e, por essa razão, a sua alegação relativa à adoção de método alternativo para controle do AVJ não merece subsistir.

Outro argumento trazido pela Recorrente é a não ocorrência de fato gerador de IRPJ e CSLL, diante da não realização da renda. Defende que a não criação de subcontas não poderia implicar automaticamente o acréscimo da base de cálculo de IRPJ e que tal cobrança ofenderia o art. 43, do CTN.

Essa é uma questão polêmica já enfrentada por esse Conselho em algumas ocasiões e ainda não está pacificada. Trata-se de aparente conflito entre normas. De um lado, há a norma do art. 66, da Lei nº 12.973/2014, que determina a adição na ausência de subcontas. De outro, há o art. 43 do CTN que, como é curial, exige a realização da renda.

Diante da referida antinomia, as decisões proferidas por este Conselho dividem-se em duas linhas: (i) na ausência de subcontas para controle do AVJ, o efeito imediato é a tributação desses valores (Acórdão nº 1301-004.091); e (ii) a ausência de criação de subconta não pode implicar automaticamente no acréscimo da base de cálculo do IRPJ, sob risco de afronta ao conceito de renda (acórdão nº 1402-007.057, acórdão nº 1401-003.873 e acórdão nº 1402-003.589).

É certo que a regra prevista no art. 66 da Lei nº 12.973/2014 não é compatível com o art. 43 do CTN, uma vez que prevê a tributação do IRPJ e CSLL sem a realização da renda. Dessa forma, tenderia a concordar com as conclusões do voto vencido do acórdão 1301-004.091 e dos votos condutores dos acórdãos 1402-007.057, 1401-003.873 e 1402-003.589, dos quais destaco abaixo ementa do acórdão nº 1402-007.057, de relatoria do Conselheiro Lucas Beviláqua, que bem sintetiza o conflito entre as citadas normas jurídicas.

NEUTRALIDADE FISCAL. LEI 12.973/2014. AVALIAÇÃO DE VALOR JUSTO. CONCEITO DE RENDA.

A ausência de criação de subconta não pode implicar automaticamente no acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda previsto no art.43 do CTN.

No mesmo sentido, transcreve-se o voto condutor do acórdão nº 1401-003.873.

Ademais, ainda que não houvesse a evidenciação da AVJ por meio de subconta na forma em que consta do lançamento fiscal, certo é que a simples ausência de subconta não é fato per si capaz de ensejar a tributação.

(...)

Feitas essas considerações tem-se que o simples ajuste de valor contábil de determinado bem do ativo imobilizado para o valor de mercado, sem a verificação do efetivo evento econômico que disponibilize aquela nova riqueza avaliada ao contribuinte, não passa de mera expectativa e pertence somente ao universo contábil das suas contas patrimoniais.

(...)

Ora. Se os bens avaliados não foram alienados, nem baixados, e tampouco integralizados em capital de outra empresa, fica mais do que evidente a impossibilidade de tributar a reserva de AVJ, porquanto falta a adequada motivação jurídica tributária, qual seja: acréscimo de patrimônio passível de tributação.

A tributação conforme proposta pelo auto de infração ofende o princípio da legalidade, pois não restou evidenciado/caracterizado acréscimo patrimonial a ser tributado pelo imposto de renda e pela contribuição social sobre o lucro líquido, de modo que não é admissível de tributação em face do disposto nos artigos 43 e 44 do CTN no sentido de que somente com a efetiva realização da AVJ é que se pode falar em tributação do IRPJ e da CSLL, independentemente do fato de estar contabilizada mediante as regras e procedimentos contábeis.

É certo que o art. 43 do CTN exige, para fins de tributação da renda, a aquisição de sua disponibilidade. Nesse sentido, assiste razão à Recorrente quando aponta o conflito entre as normas do art. 66, da Lei nº 12.973/2014 e o art. 43 do CTN.

Ocorre que a Recorrente pretende ver afastada a aplicação de lei que trata, especificamente, de adição diante da ausência de criação da subconta de que trata o art. 66, da Lei nº 12.973/2014, o que é vedado aos membros das Turmas de Julgamento deste CARF, nos termos do art. 98, do RICARF.

Nesse sentido, afastar a aplicação do art. 66 da Lei nº 12.973/2014 passaria, necessariamente, pela análise de normas constitucionais, seja diante da análise do conceito constitucional de renda, seja diante da reserva à Lei Complementar para estabelecer normas gerais sobre definição do fato gerador do IRPJ e CSLL, conforme exigido pelos arts. 146, III e *caput* do art. 149, ambos da CF.

Assim se diz, porque ainda que se entenda que o conflito aqui constatado ocorre no plano infraconstitucional entre o art. 43, do CTN e o art. 66 da Lei nº 12.973/2014, o critério hierárquico para resolução da antinomia passa necessariamente pelo exame do arts. 146, III, “b” e *caput* do art. 149, ambos da Constituição.

É nesse sentido que o Ilmo. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto registrou ao redigir o voto vencedor do acórdão nº 1301-004.091.

Portanto, com a devida vênia, para que o eventual entendimento de que haveria incompatibilidade dessa norma com o art. 43 do CTN no que diz respeito ao conceito de renda pudesse ser levado adiante, haveria necessidade de declaração de inconstitucionalidade dos arts. 63 a 67 da Lei nº 12.973/2014, o que é vedado aos membros desta Corte Administrativa, conforme evidenciado, inclusive, na Súmula CARF nº 2

Dessa forma, entendo que o recurso voluntário não merece provimento nesta parte.

### 3.1 CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO

Alega a Recorrente que a multa isolada não poderia ser exigida concomitantemente à multa de ofício.

Sobre o tema, é conhecida a Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

#### **Súmula CARF nº 105**

#### **Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014**

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Por outro lado, não é menos conhecida a discussão sobre a aplicação da referida súmula após a edição da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

Para melhor compreensão da discussão, faz-se necessário transcrever a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 e as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Originalmente, estabelecia o art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração.

Ao analisar as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, verifica-se que não há qualquer alteração substancial no que diz respeito à hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada. Em verdade, as alterações legislativas limitam-se a: (i) numeração dos enunciados prescritivos; e (ii) alíquota aplicada nos casos de multa isolada.

Sobre a alteração legislativa, observa-se que a exposição de motivos da MP 351/2007 evidencia o simples propósito de se reduzir o percentual da multa isolada.

8.A alteração do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art.14do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Dessa forma, não havendo alteração na hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada, o racional da Súmula CARF nº 105 continua aplicável após as alterações legislativas aqui expostas.

Nesse sentido, veja-se o acórdão 1401-006.014, de relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, que recebeu a seguinte ementa:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RATIO DECIDENDI INALTERADA. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

É certo que a *ratio decidendi* dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Dessa forma, deve ser aplicado o princípio da consunção para afastar a multa isolada.

### 3.2 MULTA POR ENTREGA DO LALUR COM INEXATIDÕES, INCORREÇÕES E OMISSÕES

Nessa parte, por concordar com o acórdão da DRJ, proponho a sua manutenção, nos termos do art. 114, § 12, do RICARF.

Por outra linha, contesta-se a exigência relacionada à multa imputada diante da entrega do Livro de apuração do Lucro Real (LALUR) com inexatidões, incorreções ou omissões ('item 02' do TVF). Conforme consta do processo, foram entregues duas ECF's para o ano-calendário de 2015 pela contribuinte. A primeira, espontaneamente, em 28/07/2016 (original); a segunda, após intimação da fiscalização, em 05/12/2019 (retificadora).

Entretanto, diante das diferenças encontradas entre as duas declarações aplicou-se penalidade derivada do arts. 8º e 8º-A do Decreto-lei nº 1.598/77, com redação dada pela Lei 12.973/14.

Reproduzo tabela de apuração da exação extraída do TVF:

Registro	Campo	Valor	Multa 3% Valor	Multa- 50% Red
M300 - Anual - Parte A	02 - Lucro Líquido Antes do IRPJ	-16.820.112,62	504.603,38	252.301,69
M300 - Anual - Parte A	08 - Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	57.634,49	1.729,03	864,52
M300 - Anual - Parte A	49 - Depreciação Acelerada - Máquinas, Equipamentos, Aparelhos	2.096.871,47	62.906,14	31.453,07
M300 - Anual - Parte A	128 - (-) Depreciação Acelerada - Máquinas, Equipamentos, Aparelhos	2.134.335,60	64.030,07	32.015,03
M500 - Parte B	04 - IRPJ - Prejuízo Fiscal do Ano Calendário 2015	16.799.942,26	503.998,27	251.999,13
			Total Multa:	568.633,45

Pelas razões da defesa, deduz-se que as conclusões da auditoria declarando que o valor inicial da apuração (Lucro Líquido Antes do IRPJ - R\$ 16.820.112,62) “foi devidamente apresentado em sua ECF, não podendo, portanto, ser considerado como omitido” e o valor final (Prejuízo Fiscal do Ano Calendário de 2015 - R\$ 16.799.942,26) “é tão-somente o resultado dos ajustes efetuados, inclusive na retificação apresentada, também não sendo uma omissão”.

De fato, examinando as duas declarações, percebo que os valores extraídos pela fiscalização que serviram de base de cálculo para multa aplicada foram aqueles que, a despeito de não aparecem na declaração original, entregue em 2016, vieram a ser preenchidos pela impugnante que, quando intimada, apresentou ECF retificadora.

Sobre as objeções, resalto que a impugnante somente apresentou os dados que considerou corretos após a intimação da RFB o que, em face das incorreções iniciais, atrai a aplicação da fundamentação legal escolhida pela auditoria.

Em outro ponto, não procede a alegação da impugnante de que uma pequena incorreção geraria multa em valor vultoso, uma vez que, conforme a apuração implementada, os montantes que serviram de base de cálculo à apuração foram tomados pelas diferenças do que havia sido declarado originalmente e o que foi declarado após a intimação da fiscalização.

Ilustrativamente, se a impugnante em um primeiro momento nada declarou em termos de Lucro Líquido antes do IRPJ (valor igual a zero) e, quando provocada a posteriori, informou ‘-16.820.112,62’, a base de cálculo foi corretamente dimensionada para R\$ 16.820.112,62. O mesmo se diga em relação ao Prejuízo fiscal do ano calendário de 2015.

Não há, portanto, retoques a fazer.

#### 4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a multa isolada.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto**

#### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para manifestar divergência em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício exigida junto com o tributo.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(....)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(....)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto**