



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.737908/2018-05
ACÓRDÃO	1302-007.328 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOUZA E PRADO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. LEI Nº 12.973/2014. AUSÊNCIA DE EVIDENCIAÇÃO EM SUBCONTA DE CONTROLE REPRESENTATIVA DA AVJ. TRIBUTAÇÃO IMEDIATA.

A evidenciação contábil em subcontas da diferença positiva apurada entre o valor de ativo mensurado de acordo com a legislação societária e o valor fiscal é requisito indispensável para o diferimento dos efeitos tributários decorrentes dessa diferença, conforme exigido pelos arts. 64 e 66 da Lei nº 12.973/2014. A ausência de subcontas impede o adiamento da tributação, devendo a diferença positiva ser adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL no período de apuração em que ocorreu a adoção inicial da referida norma.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO. EXIGÊNCIA FISCAL DE CONTROLE POR SUBCONTAS PARA USUFRUTO DO DIFERIMENTO TRIBUTÁRIO. NÃO AFASTAMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL.

O princípio da verdade material permite que se leve em consideração a real intenção do contribuinte na adoção dos procedimentos contábeis e fiscais. No entanto, a comprovação de que os encargos de depreciação foram devidamente adicionados ao lucro real não afasta a obrigatoriedade do controle por subcontas, condição exigida pela legislação para usufruto do diferimento tributário.

ECF. MULTA REGULAMENTAR. APLICAÇÃO DO ART. 8º-A DO DECRETO-LEI Nº 1.598/1977. AUSÊNCIA DE REQUISITO DE PREJUÍZO FISCAL OU REDUÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. NÃO CABIMENTO DA REDUÇÃO PARA O MÍNIMO LEGAL.

A penalidade prevista no art. 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014, incide sobre o valor omitido, inexato ou incorreto na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), independentemente da ocorrência de prejuízo fiscal, redução indevida do tributo ou omissão dolosa.

No caso concreto, a contribuinte confessou a falha no controle de subcontas e efetuou a retificação da ECF, caracterizando a hipótese de incidência da penalidade regulamentar. A base de cálculo da multa corresponde ao valor da omissão, inexatidão ou incorreção, sendo inaplicável a redução para o valor mínimo de R\$ 100,00 quando a base de cálculo apurada for superior a esse montante.

A jurisprudência do CARF tem admitido a mitigação da penalidade apenas em casos de erro meramente formal sem impacto na escrituração tributária, o que não se verifica na presente situação. Assim, mantém-se a aplicação da multa regulamentar no percentual de 3% sobre o valor incorretamente escriturado, conforme a legislação aplicável e os precedentes do Tribunal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora.

Sala de Sessões, em 29 de janeiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SOUZA E PRADO LTDA em face da decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração lavrado para exigência de IRPJ, CSLL e Multa Regulamentar, relativos ao período de apuração do ano-calendário de 2014, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$21.554.498,86 (valores originais).

A exigência fiscal foi detalhada nos seguintes autos de infração:

- **IRPJ:** R\$ 14.967.681,01;
- **CSLL:** R\$ 5.354.575,71;
- **Multa Regulamentar:** R\$ 1.232.242,14.

Conforme consta no Auto de infração, a autoridade tributária lançadora verificou no decorrer do procedimento fiscal que:

[...]

Conforme análise das ECDs de 2010 a 2014, identificamos que, no ano de 2012, a empresa fez a adoção inicial às normas contábeis internacionais, em especial no que se trata de custo atribuído a bens do ativo permanente (CPC 27 e 37 e ICPC 10), conforme lançamentos havidos na conta de "Ajuste de Elementos do Ativo" (código 243020001) em contrapartida a diversas contas do imobilizado.

Conforme DCTF de dezembro/2014, a empresa fez a opção pela antecipação dos efeitos da Lei nº 12.973/2014 (fim do RTT) para o próprio ano de 2014. Contudo, o contribuinte não prestou as informações exigidas pela legislação no registro Y665 da ECF do ano-calendário de 2014 transmitida em 29/09/2015 e tampouco as do registro I053 da ECD.

Na ECD do ano de 2014 não há qualquer mapeamento de subconta vinculada aos ativos para controle das diferenças entre o valor societário e o valor fiscal dos ativos que sofreram AVJ.

A empresa, em resposta datada de 23/10/2017 ao Termo de Início do Procedimento Fiscal de 11/10/2017, informou que não preencheu o registro Y665 da ECF e o registro I053 da ECD por "falta de conhecimento e informações".

Assim, como não foram criadas subcontas para controle, as diferenças entre os saldos societários e fiscal deveriam ter sido adicionadas ao lucro real do ano-calendário de 2014, conforme arts. 64 e 66 da Lei nº 12.973/2014 e art. 33 da IN RFB nº 1.515/2014.

Deve-se ressaltar que a empresa deveria ter registrado no Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), instituído pelo art. 7º a 9º da IN RFB nº 949/2009, conforme art. 162 da IN RFB nº 1.515/2014, a partir do momento em que fez a adoção inicial na contabilidade societária (ano de 2012), os valores dos ajustes a valor justo contabilizados. Entretanto, apresentou FCONT relativos aos anos-calendário de 2012 e 2013 sem NENHUM ajuste do RTT e não apresentou FCONT relativo ao ano de 2014, pois não estava obrigada a tanto em virtude da opção feita na DCTF de dezembro/2014 de antecipação dos efeitos da Lei nº 12.973/2014.

Do exposto, o saldo da conta contábil “Ajuste de Elementos do Ativo” em 31/12/2013 (R\$ 43.182.364,64), deduzido da correspondente parcela de depreciação já adicionada pelo próprio contribuinte ao lucro real do ano de 2014 (R\$ 2.038.054,21), conforme ECF, é adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL do ano de 2014 (R\$ 41.144.310,43) e são lançadas as diferenças de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e de contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) decorrentes deste fato, conforme demonstrativos e planilhas em anexo.

Como nos anos subsequentes a empresa apresentou a ECF com apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, não há que se falar em postergação de IRPJ ou de CSLL em razão das subsequentes realizações de depreciação decorrentes dos ajustes em tela, em que pese o contribuinte poder ajustar sua escrituração fiscal de forma a excluir as adições ao lucro real e à base de cálculo da CSLL relativas a estas depreciações (anos-calendário posteriores a 2014).

É digno de registro o fato de a empresa ter retificado (data de transmissão: 07/11/2018) sua ECF do ano de 2014 (exercício 2015) em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 3. Contudo, não preencheu corretamente o registro Y665, pois informou o valor do saldo em 31/12/2014 da conta contábil 24302 (“Ajuste de Avaliação Patrimonial”), que abrange previsão de tributos (conta 243020002 - “(-) Tributos Sobre Valor Atribuído”) que futuramente poderão resultar da incidência tributária sobre o montante de fato ajustado (conta 243020001 - “Ajuste de Elementos do Ativo”), cujo saldo ao final de 2014 deveria ter sido informado.

Ademais, no método de controle informou o código “E”, correspondente a “sem controles por subcontas (diferença, se positiva, será adicionada no lucro real ou, se negativa, não poderá ser excluída) (Arts. 160 a 169, e art. 176, § 2º da Instrução Normativa RFB no 1.515/2014)”, o que corrobora todo exposto acima.

[...]

A fiscalização constatou que a empresa fez a **adoção inicial às normas contábeis internacionais em 2012**, promovendo o reconhecimento do custo atribuído aos bens do ativo permanente, nos termos dos Pronunciamentos Contábeis CPC 27, 37 e ICPC 10.

A empresa, ao optar pela **antecipação dos efeitos da Lei nº 12.973/2014**, deveria ter prestado informações contábeis e fiscais exigidas, especialmente nos **registros Y665 da ECF e I053 da ECD** referentes ao ano-calendário de 2014. Não obstante, a fiscalização verificou que tais informações **não foram declaradas corretamente**.

A ausência de **subcontas para controle das diferenças entre valores societário e fiscal dos ativos** levou a autoridade fiscal a determinar a **adição da diferença positiva ao lucro real e à base de cálculo da CSLL** no exercício de 2014, conforme previsto nos artigos 64 e 66 da Lei nº 12.973/2014 e artigo 33 da IN RFB nº 1.515/2014.

Ao tomar ciência das acusações expressas nos autos de infração lavrados pela autoridade tributária, a empresa contribuinte **apresentou Impugnação**, cujo trecho se transcreve:

[...]

IV - DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL APURADA:

A matéria tributável apurada pela fiscalização encontra-se devidamente relatada na descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 04/08 para o Imposto de Renda, Pessoa Jurídica e fls. 18/20 para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ambos pertinentes ao ano-calendário de 2014, bem como às fls. 25/29 os motivos que ensejaram a aplicação da Multa Regulamentar por erro no preenchimento da Escrituração Contábil e Fiscal (ECF) correspondente àquele mesmo ano.

O valor tributável levantado de R\$ 41.144.310,43 é resultante da diferença positiva verificada entre o valor do ativo da Impugnante mensurado em 31.12.2013 nos termos das disposições da Lei nº 6.404, de 1976 (R\$ 43.182.364,64) deduzido da correspondente parcela de depreciação já tributada (adicionada ao lucro líquido) pelo contribuinte (R\$ 2.038.054,21) e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007. que, segundo a fiscalização, deveria ter sido integralmente adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL em janeiro de 2.014. em face de sua opção pelo artigo 75 e tendo em vista as disposições contidas nos artigos 64 e 66, todos da Lei nº 12.973, de 2014, originária da conversão da Medida Provisória nº 627, de 2013.

Essa diferença se originou na contabilidade da revisão do custo do ativo da Impugnante realizada em 31/12/2012, na ordem de R\$ 45.246.757,00 que também deu origem à conta de ajuste de avaliação registrada no Patrimônio Líquido, em idêntico valor, denominada "Ajustes de Elementos do Ativo" (nº 243020001). Dessa importância foram excluídas da tributação na ação fiscal as parcelas que já haviam sido adicionadas ao lucro real e à base da CSLL nos anos calendários encerrados em 31/12 2013 (R\$ 2.064.392,36) e em 31/12/2014 (R\$ 2.038.054,21) valores estes correspondentes às depreciações calculadas sobre o valor justo que haviam sido incorporados aos respectivos bens componentes do ativo que foram avaliados.

[...]

V- CONTESTAÇÃO A CONCLUSÃO FISCAL (LANÇAMENTO)

[...]

Com a edição da Lei nº 12.973/2014, que disciplinou os novos procedimentos e métodos introduzidos na contabilidade brasileira pela Lei 11.638, de 28/12/2007, que alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404/1976 e da Lei nº 6.385/1976 bem como os artigos 37 e 38 da Lei nº 11.941/2009, houve uma influência acentuada na operação realizada pela Impugnante com base na data de 31/12/2012 ao avaliar o custo de seu Ativo Permanente "Deemed Cost" a preço justo (de mercado) tendo havido um acréscimo no seu valor de R\$ 45.246.757,00 (fl.193).

Convém ressaltar que a avaliação de seu ativo foi realizada por uma empresa de renome no mercado cujos procedimentos foram adotados em fiel cumprimento às normas contidas na Lei nº 6.404/1976, conforme relatório elaborado e que não foi objeto de nenhum questionamento por parte da fiscalização.

Na prática, ao valor acima que foi acrescido ao ativo da Impugnante decorrente da nova avaliação, poderia ser dada duas destinações alternativas, dependente de sua opção: a primeira seria oferecer à tributação mediante o cômputo no lucro líquido do exercício, passando a partir daí a lançar as respectivas depreciações como despesas normais; na segunda opção, constituir em seu Patrimônio Líquido uma reserva de Ajuste de Avaliação Patrimonial (AAP) cujo valor passaria a ser tributado nos anos seguintes à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Tendo a empresa feito a opção pelo diferimento desse resultado positivo, após a realização desse levantamento, efetuou os seguintes registros em sua contabilidade:

a) No Patrimônio Líquido: Constituiu uma reserva de Ajuste de Avaliação Patrimonial naquele valor para fins de diferimento e tributação na medida de sua realização, na forma estabelecida pelo §3º. do artigo 182 da Lei nº 6.404/1976. (fl.193)

b) No Ativo: Adicionou a cada bem o respectivo valor da avaliação quando, na realidade, deveria ter criado uma subconta específica para cada um desses itens, sendo esse o motivo principal que originou os lançamentos de IRPJ e CSLL ora impugnados, como será adiante comentado (fls.192/193).

A Lei nº 12.973, de 2014, apesar de extinguir o RTT-Regime Tributário de Transição (Lei nº 11.941/2009), em seu artigo 64 previu para as operações ocorridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o artigo 75 ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, a manutenção da neutralidade estabelecida por aquele regime transitório.

No caso da Impugnante, foi feita a opção pelo artigo 75 referido, o que vale dizer que a neutralidade poderia ser aplicada nas operações ocorridas até 31/12/2013 (fl. 189).

[...]

De acordo com os lançamentos feitos em sua contabilidade anteriormente mencionados, conclui-se estar nitidamente claro que a intenção da Impugnante sempre foi a de optar pelo diferimento da tributação do valor acrescido a seu ativo, inclusive, no momento da adoção inicial do valor de seu ativo a partir de janeiro de 2014, de acordo com os artigos 64 e 66, da Lei nº 12.973/2014.

Se por um lado, houve por parte da Impugnante uma falha quando não criou em seu ativo subcontas destinadas a recepcionar os valores da avaliação acrescidos a cada item, de modo a evidenciar contabilmente essa diferença positiva, por outro lado, tal falha não causou nenhum prejuízo aos cofres públicos, haja vista que os valores lançados a título de encargos de depreciações (despesas) calculados sobre os ativos avaliados foram e continuaram sendo adicionados ao seu lucro líquido do exercício e à base de cálculo da CSLL até dezembro de 2017. quando foram feitos os acertos contábeis, como se verifica do demonstrativo apresentado anexo à resposta à fiscalização (fls.37/38) e do demonstrativo do Registro M030 da Escrituração Contábil e Fiscal (ECF-fl.214) e Doc. nº 02 em anexo.

Cumprе esclarecer que a Impugnante já procedeu aos devidos acertos em sua contabilidade inclusive, com a adoção das subcontas do ativo e respectivas depreciações, com efeitos retroativos a 2014, como pode ser verificado das cópias do Razão analítico por Conta - Societário e do Balancete do corrente ano de 2018 juntadas em anexo (Doe. nº 02). Portanto, a falha constatada pela fiscalização já se encontra devidamente sanada.

Em que pese à competência e zelo demonstrado pelo ilustre Auditor Fiscal aliado ao fato de sua atividade ser totalmente vinculada à lei, não há como se conformar com a situação injustamente apresentada, ou seja, uma simples exigência formal (criação das subcontas) que não causou nenhuma redução indevida na apuração da base de cálculo de seu IRPJ e CSLL faz com que a Impugnante seja punida com a autuação sofrida.

Levando-se em conta o valor atípico dos autos que ultrapassou a cifra astronômica de R\$ 21.500.000,00 (VINTE E UM MILHÕES E QUINHENTOS MIL REAIS) e considerando a remota possibilidade de a presente impugnação vir a não ser acatada, sem sombra de dúvidas passará a ser uma dívida impagável, principalmente em função da situação financeira pela qual passa a Impugnante que desde o ano de 2004 vem apurando sérios prejuízos.

Vale novamente ressaltar que o procedimento contábil e fiscal seguido pela empresa, principalmente no que se refere à adoção dos valores iniciais para efeito da Lei nº 12.973/2014 em nada influenciou na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ficou evidente e devidamente comprovado que a intenção da Impugnante seria a de opção pelo diferimento da tributação da diferença positiva apurada na forma dos artigos 64 e 66, da referida Lei.

A principal finalidade dessa nova avaliação era a de aplicação do valor atribuído ao ativo em suas demonstrações contábeis para fins cadastrais em função de que sua situação financeira sempre exige a tomada de empréstimos bancários.

Em momento algum a Impugnante se valeu de artifícios ou simulações para propiciar a redução indevida de tributos e contribuições, o que lhe dá uma maior segurança em afirmar que sua intenção de optar pelo diferimento da tributação em questão deve ser um forte argumento para que seja aceita sua forma adotada na apuração do IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2014. com o conseqüente cancelamento dos lançamentos ora impugnados.

Pelo fato da matéria levantada pela fiscalização ser relativamente nova e praticamente ainda não se ter conhecimento do posicionamento a respeito tanto por parte das Delegacias de Julgamento quanto por parte do CARF. podemos encontrar, entretanto, situações similares cujos julgamentos realizados por este colegiado sempre são no sentido de prevalecer a real intenção do contribuinte para a opção em algum tipo de programa ou incentivo fiscal, senão vejamos:

[...]

No caso da Impugnante, os valores lançados mensalmente em sua contabilidade a título do encargo de depreciação calculado sobre os ativos avaliados e a sua posterior adição ao lucro líquido do exercício e da base de cálculo da CSLL podem ser confirmados perante a sua Escrituração Contábil e Digital (ECD) e também sua Escrituração Contábil e Fiscal (ECF) apresentados tempestivamente à Receita Federal no ano de 2015. o que comprova sua real intenção de optar pelo diferimento do resultado positivo da variação da conta de seu ativo verificado em 31/12/2013 e adotada no balanço inicial de janeiro de 2014.

[...]

Em face dos argumentos apresentados, os lançamentos efetuados em desfavor da Impugnante relativos ao IRPJ e à CSLL mencionados no início desta peça deverão ser tornados sem efeito e conseqüentemente cancelados, por ser de Justiça.

VI - DO VALOR DA MULTA REGULAMENTAR A SER APLICADA

[...]

Entretanto, por ter ficado demonstrado e comprovado não ter sido omitido nenhum valor tributável pela Impugnante e no final do ano-calendário de 2014 a mesma ter apurado um prejuízo fiscal e base negativa para a CSLL no valor de R\$ 4.065.675,36. a multa a ser aplicada deverá ser pelo seu valor mínimo previsto pelo referido inciso II. ou seja. no valor de R\$ 100,00.

Em resumo, suas alegações são de que **(i)** a falta de criação das subcontas em **2013 não influenciou a apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL**, pois os encargos de depreciação dos ajustes a valor justo já vinham sendo adicionados; **(ii)** deve-se aplicar o **princípio da verdade material** para considerar a real intenção da empresa em diferir os efeitos tributários, e que; **(iii)** o CARF já decidiu favoravelmente a contribuintes em **casos análogos**, considerando a intenção do contribuinte e **a ausência de prejuízo ao Fisco**.

Ao analisar a questão, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, Acórdão n.º 01-36.385, às fls. 249 a 261, decidiu que *“Diante do exposto e do conjunto probatório constante dos autos, voto no sentido de **julgar IMPROCEDENTE a IMPUGNAÇÃO apresentada, mantendo-se a totalidade do crédito tributário lançado**”*. Veja-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014 Ementa:

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS.

Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. LEI Nº 12.973/2014. AUSÊNCIA DE EVIDENCIAÇÃO EM SUBCONTA DE CONTROLE REPRESENTATIVA DA AVJ.

A evidenciação contábil em subcontas da diferença positiva apurada entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da legislação societária (Lei nº 6.404, de 15/12/1976) e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31/12/2007 é requisito necessário para o reconhecimento diferido dos efeitos tributários decorrentes da diferença positiva apurada, conforme previsto pela Lei nº 12.973/2014, art. 66, caput. Referida evidenciação é condição de eficácia para que o contribuinte possa usufruir dos efeitos benéficos previstos pela legislação tributária. A ausência da evidenciação contábil em subcontas não permite que os efeitos tributários decorrentes da diferença positiva apurada sejam diferidos, devendo referida diferença ser reconhecida na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL do período de apuração em que ocorreu a adoção inicial à Lei nº 12.973/2014.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Ano-calendário: 2014 Ementa:

APRESENTAÇÃO DE ECF COM VALOR OMITIDO, INEXATO OU INCORRETO. MULTA REGULAMENTAR.

A apresentação de ECF com valores inexatos, incorretos ou omitidos é suficiente para aplicação da penalidade prevista no Decreto-Lei 1.598/77, art. 8º-A, II, não exigindo a legislação para consumação da infração um resultado naturalístico. O percentual previsto no regramento legislativo incide sobre o valor omitido, inexato ou incorreto, sendo dispensável que o sujeito passivo tenha auferido lucro

ou prejuízo no período de apuração ou que referida omissão, inexatidão ou incorreção sejam decorrentes de um valor tributável.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão, a Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, fls. 271 a 300, argumentando, em uma apertada síntese, que:

- (i) as inúmeras inovações oriundas da implantação de diversas obrigações acessórias, sem a devida orientação, contribuíram para erros de preenchimentos tanto da ECF quanto da ECD;
- (ii) A falta de criação das subcontas em 2013 em nada interferiu na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, já que o valor dos encargos de depreciação calculados sobre Ajustes do Ativo a valor justo já se encontrava adicionado;
- (iii) A ausência de subcontas vinculadas foi um erro meramente formal, sem impacto na base tributável, pois todos os encargos de depreciação foram devidamente adicionados ao lucro real;
- (iv) A interpretação rígida da fiscalização sobre a obrigatoriedade de subcontas fere o princípio da verdade material, conforme jurisprudência do próprio CARF;
- (v) Que o CARF possui várias decisões favoráveis à contribuintes em situações semelhantes à da empresa;
- (vi) E, por fim, que houve um excessivo valor aplicado no que tange à multa regulamentar.

Após todo o exposto, o processo encontra-se à disposição do CARF para seguimento do contencioso.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

1. Da tempestividade e admissibilidade

O sujeito passivo SOUZA E PRADO LTDA. interpôs Recurso Voluntário às fls. 271 a 300, tempestivamente, e o mesmo atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, de modo que dele conheço e passo a analisá-lo.

2. Quanto à exigência de IRPJ e CSLL

A matéria em debate consiste na necessidade de **evidenciação em subcontas** para viabilizar o diferimento do impacto tributário do Ajuste de Avaliação Patrimonial (AAP), conforme previsto na **Lei nº 12.973/2014, artigos 64 e 66**.

A fiscalização fundamentou a autuação na ausência de registros segregados que permitissem a correta apuração da diferença positiva entre o valor societário e o valor fiscal dos ativos imobilizados, determinando sua imediata tributação no lucro real e na base de cálculo da CSLL no ano de 2014. A decisão da **5ª Turma da DRJ/Belém**, que manteve a exigência, reforçou que a legislação vigente condiciona o diferimento da tributação à segregação contábil adequada, o que não foi observado pela recorrente.

A Contribuinte argumenta que a ausência de subcontas se deu por um equívoco formal, sem impacto na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois os valores relativos à depreciação foram devidamente adicionados ao lucro real. Destaca, ainda, que a aplicação da penalidade desconsidera o **princípio da verdade material**, pois os lançamentos contábeis refletem a intenção inequívoca de respeitar a neutralidade tributária. A impugnante sustenta que a exigência fiscal se baseia em uma **formalidade desprovida de impacto financeiro**, uma vez que os registros contábeis foram mantidos e os tributos eventualmente devidos já teriam sido reconhecidos na apuração do lucro real.

A jurisprudência do CARF tem adotado entendimento segundo o qual **a ausência de subcontas vinculadas não impede, por si só, o reconhecimento da neutralidade fiscal quando houver comprovação de que não houve redução indevida da base tributável.** O Acórdão **1301-002.192**, de Relatoria do Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro (Sessão de 26/01/017), citado pela Recorrente, destaca que o processo administrativo fiscal se rege pelo princípio da verdade material, permitindo que a Administração considere documentos e informações adicionais que comprovem a correta apuração tributária, mesmo diante de erros formais:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ERRO MATERIAL. POSSIBILIDADE. A retificação da DIPJ quando anterior à data de conclusão da fiscalização deve ser considerada como válida à luz do princípio da verdade material. O contribuinte trouxe aos autos documentos para que fossem sanadas as falhas e omissões cometidas, afastando o fundamento que levou à negativa do pedido de compensação.

Entretanto, há precedentes que confirmam que a falta de evidenciação contábil em subcontas **impede a postergação da tributação e exige a imediata adição ao lucro real e à base**

de cálculo da CSLL, como no caso do Acórdão 1301-004.091, de Relatoria da Conselheira Bianca Felicia Rothschild, sessão de 17/09/2019:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2015

PRELIMINARES DE NULIDADE. Rejeitam-se as preliminares de nulidade suscitadas contra o procedimento administrativo fiscal, quando o processo administrativo fiscal obedece às determinações legais e garante ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, e não foi provada nenhuma violação aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ATIVO. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO. GANHO. AUSÊNCIA DE SUBCONTAS. TRIBUTAÇÃO. O ganho decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo não controlado em subconta devidamente vinculada será computado na determinação do lucro real.

No presente caso, a Recorrente admite a falha no preenchimento da ECF e na ausência de subcontas, o que impossibilitou a fiscalização de aferir com precisão os efeitos fiscais da adoção do Ajuste de Avaliação Patrimonial. Dessa forma, **não há como afastar a exigência de IRPJ e CSLL, pois o requisito formal exigido pela legislação não foi cumprido.**

A empresa **optou pela antecipação** dos efeitos da Lei nº 12.973/2014, e, portanto, deveria ter seguido os procedimentos contábeis estabelecidos. A norma exige que as diferenças positivas apuradas entre os valores societário e fiscal do ativo **sejam adicionadas ao Lucro Real caso não haja subcontas específicas.**

O argumento da recorrente de que **a ausência de subcontas não causou prejuízo fiscal** não merece prosperar. A legislação prevê expressamente que **a subconta é condição essencial para o reconhecimento diferido dos efeitos tributários.**

Embora a empresa alegue ter corrigido sua escrituração em **2018**, tais ajustes ocorreram **após o período fiscalizado**, o que não afasta a irregularidade da escrituração original.

Dessa forma, mantenho a decisão exarada pela DRJ.

3. Quanto à multa regulamentar

Quanto à **multa regulamentar**, o Decreto-Lei nº 1.598/77, em seu art. 8º-A, II, cuja redação foi alterada pelo **artigo 2º da Lei nº 12.973/2014**, estabelece penalidade de **3% sobre o valor omitido, inexato ou incorreto**, independentemente de ter havido prejuízo fiscal ou impacto na apuração dos tributos devidos.

No caso em análise, a própria Recorrente informa que houve falha, que consistiu na **não segregação em subcontas**. E pela análise da legislação referida, mesmo que não haja qualquer indício de omissão dolosa ou tentativa de fraude, há aplicação da multa regulamentar.

Vejamos as razões do Acórdão Recorrido nesse ponto:

A não apresentação da ECF pelos contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica pela sistemática do Lucro Real no prazo fixado, ou a sua apresentação com inexatidões, incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/ 2014:

I. equivalente a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento) relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro; e II. 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), **do valor omitido, inexato ou incorreto.** (grifo nosso)

[...]

Portanto, embora a defendente tenha afirmado que ficou "[...] **demonstrado e comprovado não ter havido nenhuma omissão que implicasse em redução indevida do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no ano calendário de 2014 [...]**" (grifo nosso), a aplicação da penalidade decorrente de "valor omitido, inexato ou incorreto" na sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF) (Livro de Apuração do Lucro Real) não exige que referida conduta tenha implicado em redução indevida do tributo devido.

Verifica-se, ainda, que a defendente concorda com a aplicação da multa prevista no inciso II do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (fl. 225), porém não concorda com a base de cálculo utilizada em virtude de, segundo a defendente, ter "[...] *comprovado não ter sido omitido nenhum valor tributável pela Impugnante e no final do ano-calendário de 2014 a mesma ter apurado um prejuízo fiscal e base negativa para a CSLL [...]*" (grifo nosso) devendo referida multa ser aplicada pelo seu valor mínimo R\$ 100,00 (fl. 225).

Desta forma, uma vez que a defendente concordou com o enquadramento legal da multa que lhe foi aplicada, e, portanto, concordou com a aplicação de referida multa, referido enquadramento se encontra superado na esfera administrativa e, portanto, não constitui objeto de lide.

Todavia, é possível observar que a defendente contesta o valor da multa aplicada.

Uma vez de acordo com o enquadramento legal, a saber, "3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), **do valor omitido, inexato ou incorreto**", faz-se necessário identificar a base de cálculo na qual referido percentual deve ser aplicado.

A análise do regramento normativo é claro ao afirmar que o percentual, 3%, deve incidir sobre o valor omitido, inexato ou incorreto. Portanto, é dispensável que o sujeito passivo tenha auferido lucro ou prejuízo no período de apuração ou que referida omissão, inexatidão ou incorreção sejam decorrentes de um valor tributável.

Desta forma, uma vez verificada pela autoridade tributária lançadora a existência de inexatidão, incorreção ou omissão da ECF, fatores esses já assumidos pela defendente, encontra-se adequada a aplicação do percentual de 3% (três) de multa sobre referido valor, não se fazendo necessário que o valor omitido, inexato ou incorreto seja tributável ou que o contribuinte tenha apurado lucro no período a que se refere a escrituração fiscal. (grifos no original)

A jurisprudência do CARF tem sido favorável à **redução da penalidade para o mínimo legal** quando a inexatidão decorre de erro meramente formal, conforme se observa do Acórdão 1301-006.987, de Relatoria do Conselheiro Igaro Jung Martins (Sessão de 11/06/2024):

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2017

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.

Como restou bem demonstrado pelo Acórdão recorrido, a Contribuinte confessa que cometeu equívoco no controle das subcontas em referência, condição essencial para o reconhecimento diferido dos efeitos tributários, e que efetuou a retificação da ECF em 2018 o que, pos si só, já enseja a aplicação da multa regulamentar.

Ainda, a multa restou aplicada na forma regulamentar, na importância de 3%, a incidir sobre o valor omitido, inexato ou incorreto, não havendo o que se falar em redução da multa ao valor de R\$100,00 (cem reais), vez que a previsão é de que a aplicação da multa não seja inferior a esse valor, independente da base de cálculo. Como exemplo: uma base de cálculo de R\$100,00 apurados de valor omitido, inexato ou incorreto, que seja hipótese de incidência da multa em apreço, conforme a previsão, seria lançado no valor de R\$100,00, e não 3% da base de cálculo (R\$3,00).

Nesse sentido, observa-se que o Acórdão recorrido está em consonância com a Jurisprudência deste Tribunal e a legislação tributária, pelo que mantenho a aplicação da multa regulamentar em todos os seus termos.

IV. Conclusão

Dessa forma, voto por **negar provimento** ao Recurso Voluntário, mantendo os termos do acórdão recorrido.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão