



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.720773/2020-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.488 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMETICOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2015, 2016

NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. NÃO OCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade do acórdão de primeira instância que analisa todos os argumentos de defesa invocados, mas fundamentadamente os afasta e entende pela desnecessidade de produção de prova pericial, quando o contribuinte sequer justifica-a ou apresenta provas que ilidam o lançamento fiscal.

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

Ano-calendário: 2015, 2016

DEPRECIÇÃO FISCAL. ADOÇÃO INICIAL APÓS RTT. DEPRECIÇÃO NÃO REALIZADA CONFORME O REGIME DE COMPETÊNCIA. ESCRITURAÇÃO ACUMULADAMENTE EM ANOS SEGUINTE. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Na apuração do imposto de renda, o desrespeito ao regime de competência na escrituração de despesa decorrente de depreciação não afasta a sua dedutibilidade quando não verificadas as hipóteses do artigo 6º, §5º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, quais sejam, redução ou postergação de pagamento do imposto. Assim, a depreciação registrada a destempo não gera prejuízo ao Erário e nem contraria a norma tributária, porquanto trata-se de despesa postergada, podendo ser deduzidas da apuração do lucro real mesmo após o período de competência.

TAXA DE DEPRECIÇÃO. REGRA GERAL. TAXA DIFERENCIADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Conforme previsão do §3º, do artigo 57, da Lei nº 4.506/1964, há uma regra geral de depreciação fiscal, conforme normatizada pela

Administração Tributária do imposto de renda, sendo assegurado ao contribuinte o direito de depreciar bens de forma distinta da norma prescrita na regra geral, isto é, adotando uma taxa de depreciação especial daquela regulamentada pela Administração Tributária, desde que comprove a adequação dessa “taxa especial”. Ausente essa comprovação, não há que se afastar a regra geral de depreciação fiscal.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Ano-calendário: 2015, 2016

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, acordam: (i) quanto às glosas de exclusões das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relacionadas aos valores na adoção inicial, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva, que votou por negar provimento ao recurso; (ii) quanto às glosas de exclusões das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relacionadas às taxas de aproveitamento fiscal do saldo da adoção inicial, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto do relator; (iii) quanto à concomitância da multa de ofício e da multa isolada, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior e Marcelo Izaguirre da Silva. O conselheiro Sérgio Magalhães acompanhou esta última questão pelas conclusões. Julgamento se iniciou em fevereiro de 2025 com a participação do Conselheiro Paulo Figueiredo, sem que houvesse seu pronunciamento quanto à questão preliminar e às questões de mérito.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Sergio Magalhães Lima** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foram lavrados autos de infração (fls. 373 a 395), referentes aos anos-calendário de 2015 e 2016, exigindo:

- (i) IRPJ, acrescido de multa de ofício de 75%, sobre a glosa de depreciações indevidamente excluídas do lucro líquido do período, além de multa por falta de recolhimento de estimativas; e
- (ii) CSLL, acrescido de multa de ofício de 75%, sobre a glosa de depreciações indevidamente excluídas do lucro líquido do período, além de multa por falta de recolhimento de estimativas.

Conforme relato no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 396 a 425), o objetivo do procedimento fiscal foi escrutinar as exclusões relativas à diferença contábil e fiscal entre as taxas de depreciação de ativo imobilizado apurada ao longo da vigência do Regime Tributário de Transição (“RTT”), instituído pela Lei nº 11.941/2009. Identificou-se violação à legislação tributária pelo indevido aproveitamento fiscal de despesas de depreciação em montantes superiores ao admitido como dedutível nos períodos fiscalizados.

Destaco os seguintes trechos:

Optante do regime de tributação do IRPJ com base no lucro real anual nos anos-calendário de 2015 e 2016, o contribuinte, informou, no e-Lalur e no e-Lacs, na linha “167.01: (-) Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento”, exclusões relativas à diferença entre quotas de depreciação de ativo imobilizado (contábil X fiscal) apurada ao longo da vigência do RTT.

O contribuinte esclareceu que, quando da extinção do RTT, apurou, na data da Adoção Inicial, saldo negativo decorrente das tais diferenças de depreciação (contábil X fiscal), procedendo o controle desse saldo em subcontas com a exclusão dos valores apurados nos anos seguintes, conforme realização, nos

termos dos arts. 67 e 68 da Lei n.º 12.973/14 c/c arts. 166 e 167 da Instrução Normativa RFB n.º 1.515/14 e seu anexo IV (vigentes à época).

No entanto, como se verá ao longo do presente TVF, parte das exclusões efetuadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2015 e 2016, foi considerada indevida, pelas seguintes razões:

1. Divergência no cálculo do saldo negativo apurado na data da Adoção Inicial decorrente da diferença entre as quotas de depreciação de ativo imobilizado (contábil X fiscal);
2. Aproveitamento, nos anos-calendário de 2015 e 2016, da diferença apurada na Adoção Inicial em taxa superior à permitida pela legislação fiscal.

As diferenças apuradas no curso deste procedimento fiscal, que ensejaram a lavratura dos presentes autos de infração de IRPJ e CSLL, se referem às contas representativas da depreciação acumulada dos seguintes grupos de ativos: "PLV Móveis", "Equipamentos de computador", "Benfeitorias" e "Programas de computador".

No decorrer do procedimento fiscal, dentre as solicitações feitas à contribuinte, a autoridade fiscal pediu esclarecimentos quanto às exclusões efetuadas na linha "167.01: (-) Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento" do e-Lalur do ano-calendário 2015.

Conforme TVF:

Em resposta juntada em 02/12/2019, o contribuinte informou a inexistência de ações judiciais relacionadas ao presente procedimento fiscal e esclareceu que a referida exclusão se refere à diferença entre quotas de depreciação de ativo imobilizado (contábil X fiscal) apurada ao longo da vigência do RTT, apresentando uma planilha com a composição do valor da exclusão efetuada em 2015, com a indicação das contas contábeis de ativo e correspondentes subcontas.

Com base na planilha apresentada em resposta ao TIFP, intimou-se o contribuinte, em 10/02/2020, através do Termo de Intimação 001 – TIF 001, a apresentar as memórias de cálculo e registros de controle das diferenças apuradas na data da adoção inicial relativas às diferenças entre taxas de depreciação de ativo imobilizado (contábil x fiscal) apuradas ao longo da vigência do RTT, e das exclusões efetuadas no ano de 2015, para os ativos "PLV Móveis", "Equipamentos de computador", "Benfeitorias" e "Programas de computador", além da descrição detalhada e das taxas de depreciação de tais ativos.

Em resposta de 23/03/2020, o contribuinte apresentou planilha na qual relaciona todos os bens considerados na apuração das diferenças de adoção inicial para os referidos grupos de ativos, com os cálculos, para cada ativo considerado, da depreciação acumulada para fins societários (contábil) e fiscais (fiscal) na data da adoção inicial, apontando a apuração do saldo nesta data e a respectiva parcela excluída no ano de 2015.

Após, solicitou-se esclarecimentos sobre as taxas de depreciação para fins fiscais adotadas e relativos ao tempo remanescente de vida útil considerado no cálculo da parcela do saldo excluída no ano de 2015. A resposta da contribuinte se deu mediante apresentação de planilha com a informação solicitada e informou o entendimento adotado no cálculo da parcela excluída em 2015.

Com relação ao ano de 2016, sobre a mesma controvérsia, foi intimada a contribuinte a prestar esclarecimentos (TIF 003) e em sua resposta apresentou as informações para os grupos de ativos depreciados, esclarecendo que os lançamentos de exclusão de 2015 e 2016 integram os valores na linha “167.01: (-) Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento” do e-Lalur.

Após fazer algumas considerações sobre a depreciação ante à adoção dos novos critérios contábeis, a autoridade fiscal identificou duas infrações cometidas pela contribuinte:

- (i) divergências no cálculo do saldo na adoção inicial, indicando incompatibilidades entre o valor de depreciação acumulada para fins fiscais em 31/12/2014 e o cálculo feito a partir do custo de aquisição do ativo, da data de sua incorporação e da vida útil para fins fiscais, identificando, ainda, que acaso a contribuinte tenha deixado de deduzir a depreciação um bem depreciável em períodos anteriores, não poderia fazê-la acumuladamente fora do período que ocorreu a utilização do bem; e
- (ii) aproveitamento fiscal do saldo da adoção inicial em taxas superiores à permitida pela legislação fiscal, tendo em vista que a contribuinte aproveitou a totalidade da diferença de adoção inicial apurada para alguns bens, em desrespeito à taxa de depreciação fiscal.

Assim, o lançamento realizou ajustes para recompor o saldo da adoção inicial, excluído o aproveitamento a destempo da depreciação fiscal que deixou de ser aproveitada quando da utilização dos bens depreciáveis, e calculou as exclusões permitidas em 2015 e 2016, conforme demonstrativos de I a IV (fls. 426 a 572).

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 600 a 629). Colaciono o relato do acórdão recorrido sumarizando os argumentos de defesa:

. Não se discute seu direito à realizar a depreciação em comento, mas unicamente a pertinência dos cálculos efetuados e sua tempestividade; Atendeu integralmente os requisitos legais que passam pela manutenção de controles gerenciais mantidos separadamente para cada um dos ativos, reportados em obrigações acessórias distintas, em linha com os lançamentos contábeis.

. Quanto à possibilidade de utilização de taxas de depreciação de ativos diferenciadas para fins contábeis e fiscais e os requisitos formais para seu aproveitamento pós RTT:

- . Destaca o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, aprovado pelo CFC através do normativo NBC TG 27 e;
- . Traça mais um histórico dos critérios de depreciação societária (contábil) e a Fiscal, com destaque para o Parecer Normativo COSIT nº 1/2011 que transcreve;
- . Ressalta que não foi constatada qualquer incoerência conceitual entre suas práticas e os termos da legislação, uma vez que não houve questionamento por parte das autoridades fiscais para períodos anteriores a 2015, sobretudo no que diz respeito aos saldos escriturados contabilmente para o grupo de ativos ora discutidos;
- . Teria direito ao aproveitamento dos ajustes que foram postergados até 2014 em função da neutralidade do RTT, podendo excluí-los a partir de 2015, desde que controlados item a item e respeitadas as demais especificações legais;
- . Reforça que os dados apresentados no procedimento fiscal foram pautados nas informações que disponibilizou através de sua ECF e nos controles gerenciais que disponibilizou;
- . Cita os normativos infra legais que regulamentaram a especificidade dos controles e os procedimentos seguintes, transcrevendo os arts. 166 e 167 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 e destacando que cumpriu os procedimentos, conforme reconheceu a própria Fiscal;
- . Não houve sinalização de que os aludidos ativos não gerariam despesas de depreciação dedutíveis para fins fiscais, ou que tenha havido apropriação de valores de depreciação acima dos de aquisição, sendo dedutível, portanto, as despesas de depreciação que se discute;
- . Protesta que a Fiscal extrapolou os limites da fiscalização ao recalculer montantes que se referem a período anterior, via exclusões realizadas em 2015, ou seja, em uma fiscalização do Lucro Real do Ano-Calendário de 2015 foi contestada a formação da base de um saldo fiscal que se refere ao período de existência de RTT, saldo este que não poderia ser contestado, uma vez que atendeu a todos os requisitos para o seu registro e aproveitamento;
- . Não haveria margem para falar em informações conflitantes nos controles por ela mantidos, nem para questionamento quanto à integridade dos números apresentados, que já teriam sido, inclusive, objeto de auditoria independente;
- . Não teria sido apresentada qualquer mácula quanto à integridade original dos saldos ou mesmo quanto à formalização dos lançamentos contábeis e o respectivo conjunto de documentação que suporta os saldos apontados para a composição e registro dos ativos ora debatidos, não havendo, portanto, divergências no cálculo do saldo da adoção inicial referente ao AC 2014, uma vez que tal montante não foi objeto de contestação quando de sua formação e registros nos controles contábeis e fiscais da respectiva competência.

Quanto à adequação do procedimento por ela utilizado:

. O que restaria controverso seria o conceito por ela implementado para o aproveitamento fiscal das despesas de depreciação nos ACs analisados;

. Conforme fls. 398/401 do TVF, a primeira informação fiscal que se buscou foi a constante na linha 167.01 – (-) Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento, dos E-Lalur dos ASCs 2015 e 2016 que teriam a orientação de preenchimento pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 42/2016 que transcreve e determinaria que eventuais exclusões que produzirem efeito diverso ao obtido, sobretudo lançamentos que impactem anos em que não se apure lucro, não podem produzir efeito;

. Porém, este não seria o seu caso, uma vez que possui histórico de Lucro Real e Base de Cálculo de CSLL com números positivos em todos os anos de vigência do RTT como também os posteriores objeto da Fiscalização, não tendo havido assim qualquer redução de montantes arrecadados até 2014, durante vigência do RTT, nem diferimento de tributação, já que efetuou pagamentos de IRPJ e CSLL em todos os anos, não havendo também qualquer indício ou margem de ativos depreciados a maior que o respectivo saldo contábil reconhecido;

. Ao contrário, efetuou exclusões nos anos de 2015 e 2016 exatamente porque conferiu efeito de postergação a lançamentos das competências anteriores (ao longo do período do RTT) até o seu final, em 2014;

. Assim, não teria havido qualquer dano à arrecadação e ao Erário, já que o saldo do ativo sempre foi o limite para depreciação dos ativos, tendo sido respeitados todos os limites de depreciação;

. As glosas de exclusões objeto da autuação seriam uma restrição ao aproveitamento de montante que não afetou negativamente o recolhimento realizado durante a vigência do RTT, sendo totalmente descabida e uma punição à contribuinte;

. O procedimento adotado favoreceu o fluxo de caixa do Fisco, pois antecipou pagamentos;

. Vedar a dedução de um ajuste equivalente a um impacto temporário somente porque ocorreu em período posterior é privar o contribuinte duplamente de uma exclusão que faz jus, uma vez que assim a parcela do bem jamais será depreciada para fins fiscais se não for aproveitada em algum momento;

. A própria lógica de apuração do tributo contempla a existência de ajustes temporários que acabam por não produzir efeitos fiscais quando analisados em lapso temporal completo que compreenda toda a vida útil dos ativos, restrito ao impacto do fluxo de caixa, que neste caso foi favorável ao Fisco, não podendo assim dar ensejo a vedação de aproveitamento das exclusões sob pena de majoração imprópria dos montantes a pagar de tributos, resultando em enriquecimento ilícito do órgão tributário;

. Cita jurisprudência do CARF no sentido de que, inexistindo prejuízo ao erário, à fiscalização ou arrecadação, não há que se falar em manutenção de glosa ou de multas relacionadas.

. Deixa claro não ter se aproveitado antecipadamente dos efeitos de despesa de depreciação dos ativos imobilizados até 2014, mantendo o efeito de neutralidade no período de vigência do RTT, formalizados em registros contábeis e obrigações acessórias devidamente transmitidas;

. A própria Fiscal apontou que a impugnante logrou êxito em indicar através de seus controles gerenciais os ajustes postergados que poderiam ensejar exclusões para fins fiscais; Quanto ao questionamento das taxas de depreciação para fins fiscais, o art. 67 da Lei nº 12.973/2014 assegurou a exclusão da diferença negativa, verificada em 31/12/2014 para os não optantes da produção antecipada de efeitos, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/1975 e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31/12/2007, na medida da sua realização mediante depreciação, não havendo qualquer menção à obrigatoriedade de utilização de taxas fiscais específicas.

O art. 57 da Lei nº 4.506/1964, ao determinar a dedutibilidade da depreciação é expresso em caracterizar a depreciação dedutível como “a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, da ação da natureza e da obsolescência normal”. Já o TVF afirma que “a quota de depreciação dedutível na apuração do imposto sobre a renda será determinada por meio da aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do ativo (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 1º), sendo que “a taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte na produção de seus rendimentos” (art. 57, § 2º). Determina ainda que a RFB “publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente” (art. 57, § 3º).

Assim, restando expressa a possibilidade de que o contribuinte utilize taxa efetivamente adequada à depreciação dos seus bens, não há irregularidade no seu procedimento e se a Fiscal entendeu que a taxa utilizada é inadequada, deveria ter solicitado prova ao contribuinte da adequação das taxas, e não desconsiderado arbitrariamente o valor utilizado.

Deste modo, considerando a admissibilidade das taxas praticadas pela Impugnante, conjugada com a inexistência de efeito prejudicial ao Fisco, a presente autuação não encontra respaldo legal, devendo ser reformada.

Sobre os cálculos realizados pela Fiscalização:

A interessada ainda protesta que os cálculos da Fiscalização que resultaram nas glosas de exclusão nos ACs de 2015 e 2016 estariam incorretos, pois refazendo-os,

teria percebido que a composição da adoção inicial considerada pela Fiscalização, quando conveniente, desconsiderou as diferenças de GAAP constantes no seu controle apresentado, padecendo de uniformidade a alocação das diferenças das taxas de depreciação contábil e fiscal, para fins de determinação dos montantes questionados no TVF.

Quanto à multa isolada:

. A aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas não merece prosperar, conforme súmula 105 do CARF, que estaria ainda válida, uma vez que a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44, § 1º, inciso I da Lei nº 9.430/1996 serviu apenas para reduzir a multa de 75% para 50%, e nada mais;

. A punição cumulativa constituiria flagrante subversão da ordem tributária, permitindo a exigência de duas multas sobre o não pagamento de um mesmo tributo;

. A multa isolada não poderia ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício, devendo subsistir a de ofício;

. Entendimento em sentido diverso violaria os arts. 97, V, e 113 do Código Tributário Nacional-CTN e a vedação ao bis in idem dos arts. 5º, inciso XXII e 170, inciso II da Constituição Federal; Transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça-STJ que aplica a lógica do princípio penal da consunção para concluir que não se pode exigir a multa isolada concomitantemente com a de ofício, devendo esta última prevalecer.

Encerra requerendo a realização de todas as diligências necessárias e protesta pela posterior produção de provas.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, conforme acórdão assim ementado (fls. fls. 797 a 830):

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2015, 2016

PRINCÍPIO DE COMPETÊNCIA. APLICABILIDADE. EXCLUSÕES EXTEMPORÂNEAS. INDEDUTIBILIDADE.

Cabível a glosa de exclusões quando a inexatidão no período de efeitos contábeis e fiscais de despesas de depreciação resulta em redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, devendo ser respeitado o princípio de competência para dedutibilidade de tais efeitos especificamente no período em que houve o desgaste dos bens.

UTILIZAÇÃO DE TAXAS DE DEPRECIÇÃO SUPERIORES ÀS PUBLICADAS. REQUISITO PARA UTILIZAÇÃO.

Não é permitido à contribuinte se utilizar de taxas de depreciação diferentes daquelas publicadas periodicamente pela Administração do Imposto de Renda

como admissíveis, se não comprovar a adequação de tal taxa às condições de depreciação de seus bens.

**ALEGAÇÕES SEM DEMONSTRAÇÃO PORMENORIZADA E DEVIDA COMPROVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.**

As alegações contidas na peça impugnatória devem demonstrar de forma minimamente pormenorizada e minuciosa as razões da controvérsia, apontando e demonstrando as incorreções que alega ter encontrado e vir acompanhada de todos os elementos hábeis e incontestáveis de prova, necessários à confirmação de tais alegações.

**ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO. IMPROCEDÊNCIA.**

A alegação de ausência de prejuízo ao erário não afasta a penalidade. Primeiramente, porque nos termos do art. 136 do CTN a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

**MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.**

O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário.

**CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.**

É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

Extrai-se do acórdão recorrido:

- (i) o afastamento de matérias que não se amoldam ao lançamento, porquanto as irregularidades apontadas pela fiscalização dizem respeito à “1. *Divergência no cálculo do saldo negativo apurado na data da Adoção Inicial decorrente da diferença entre as quotas de depreciação de ativo imobilizado (contábil X fiscal)*” e “2. *Aproveitamento, nos anos-calendário de 2015 e 2016, da diferença apurada na Adoção Inicial em taxa superior à permitida pela legislação fiscal*”;
- (ii) “que em 2020, ano da ação fiscal e autuação, não estava decaído o direito de a Fazenda Pública efetuar lançamentos no ano de levantamento da Adoção Inicial, que, contestado pela Fiscalização, motivou a glosa de valores excluídos em 2015 em face do questionamento de sua dedutibilidade”, motivo pelo qual se afastou eventual alegação de decadência;
- (iii) ser “*inadmissível que a depreciação não escriturada em seu determinado AC possa vir a resultar em diminuição do resultado de ACs posteriores, como no*

*presente caso, sendo esta uma das corretas motivações para a glosa das exclusões”;*

- (iv) quanto ao aproveitamento, nos anos-calendário de 2015 e 2016, do saldo da Adoção Inicial em taxa superior à permitida pela legislação fiscal, em que pleiteou a contribuinte pela aplicação do §3º do artigo 57 da Lei nº 4.506/1964, que *“tal prova foi solicitada no item 2 do Termo de Intimação Fiscal-TIF 002 de 07/04/2020, tendo as alegações da interessada em sua resposta sido refutadas pela Fiscalização, conforme TVF” e “no presente litígio mais uma oportunidade de apresentar tais provas, juntamente com sua impugnação, o que mais uma vez não fez, se restringindo a questionar os procedimentos da Fiscalização na autuação”,* concluindo que *“não tendo a interessada até esta fase impugnatória feito tal comprovação prevista em Lei e por ela mesma destacada, correto está o procedimento da Fiscalização na autuação”;*
- (v) sobre a alegação de cálculos incorretos realizados pela autoridade fazendária, *“a interessada, seja na peça impugnatória ou em anexos que inexistiram, não demonstrou pormenorizadamente, quão menos comprovou, as incorreções e diferenças que alega ter encontrado, se resumindo a expor os valores para os quais a autuação deveria ser ajustada, sem ao menos se aprofundar nas razões em que se embasou para supostamente encontrar tais diferenças”;* e
- (vi) sobre a multa isolada, em voto vencedor, *“deve haver exigência da multa proporcional e também da multa isolada, porquanto o texto legal (art. 44, L. 9430/96), na interpretação contida nas IN citadas, determina a cobrança, não de forma alternativa, e sim de forma cumulativa”.*

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 839 a 869), arguindo, em linhas gerais, as mesmas matérias de defesa da impugnação. Destaco: (i) a violação do princípio da verdade material, acarretando nulidade, porquanto indeferidas as diligências necessárias para se investigar a correção dos cálculos que levaram à lavratura dos autos de infração, o que reduziriam substancialmente os autos de infração; (ii) a possibilidade de utilização de taxas de depreciação de ativos diferenciadas e a impossibilidade de revisão de saldos já constituídos em períodos anteriores, arguindo que não poderia a fiscalização glosar os saldos constituídos há mais tempo que o prazo decadencial do artigo 150, §4º, do CTN, bem como manteve os controles dos saldos iniciais de depreciação de cada um dos ativos em subcontas, tal como exigido pela legislação; (iii) a adequação dos procedimentos adotados, porquanto, conservadoramente, postergou os efeitos da depreciação relacionadas à competências anteriores até o final do RTT, inexistindo danos ao Erário; e (iv) a impossibilidade de cobrança concomitante de multa isolada e multa de ofício.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

**Admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

**Delimitação da Controvérsia**

A controvérsia dos autos adstringe-se a dois aspectos que foram fundamentais à lavratura dos autos de infração de IRPJ e CSLL:

- (i) divergência no cálculo do saldo negativo apurado na data da Adoção Inicial decorrente da diferença entre as quotas de depreciação de ativo imobilizado (contábil X fiscal); e
- (ii) aproveitamento, nos anos-calendário de 2015 e 2016, da diferença apurada na Adoção Inicial em taxa superior à permitida pela legislação fiscal.

As alegações da contribuinte a serem enfrentadas, portanto, dizem respeito à:

- (i) alegada nulidade do acórdão recorrido, por não ter sido diligenciado os cálculos anexos aos autos de infração e que o fundamentaram;
- (ii) divergência do cálculo do saldo negativo de depreciação na adoção inicial, cujas alegações foram pela decadência do direito de o fisco questionar esses saldos, pela possibilidade de a contribuinte aproveitar a depreciação incorrida em anos anteriores acumuladamente e que cumprira os requisitos legais a rigor;
- (iii) possibilidade de utilização de taxas de depreciação de ativos diferenciadas; e
- (iv) impossibilidade de cobrança concomitante de multa de ofício e de multa isolada pelo não pagamento de estimativas.

**PRELIMINAR DE NULIDADE POR VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**

Assim defendeu a contribuinte em seu Recurso Voluntário:

No caso em tela, a c. 12ª Turma da DRJ 07 afastou o uso do primado da verdade material, ao indeferir as diligências necessárias para se investigar a correção dos cálculos realizados pelo i. Auditor Fiscal que lavrou os autos de infração em questão.

Isso se diz, porque, tal como detalhadamente exposto na impugnação, o i. Agente Fiscal discordou do cálculo do valor excluído na apuração do lucro real sob a rubrica “167.01: (-) Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento” — que diziam respeito à amortização do saldo de adoção inicial, feita de acordo com o prazo remanescente de depreciação contábil — e procedeu a ajustes com base em premissas equivocadas, resultando em uma redução das exclusões conforme planilha abaixo, extraída do próprio Termo de Verificação Fiscal:

(...)

Ocorre que, ainda que a lógica defendida pela Fiscalização fosse aceita — o que apenas se cogita para fins de argumentação — restou demonstrado que os valores apontados estão incorretos, e diminuem excessivamente a exclusão original.

Isso porque, a composição da adoção inicial considerada pelo Fisco, quando conveniente, desconsiderou as diferenças de GAAP constantes no controle da ora Recorrente apresentado no curso da fiscalização. Ou seja, a alocação das diferenças das taxas de depreciação contábil e fiscal, para fins de determinação dos montantes questionados no RVF, padeceram de uniformidade.

Desse modo, a ora Recorrente demonstrou que, caso tais diferenças tivessem sido corretamente alocadas, a redução no valor da exclusão seria de, no máximo, R\$ 3.764.056,77 e R\$ 870.812,87 para 2015 e 2016 respectivamente. Neste caso, a autuação máxima para o ano de 2015 seria de R\$ 941.014,19 para IRPJ e de R\$ 338.765,11 para CSLL, considerando apenas o efeito do tributo (principal, sem ponderações sobre multa e juros). De igual modo, para 2016 a autuação máxima seria de R\$ 217.703,22 e R\$ 78.373,16 para IRPJ e CSLL respectivamente, considerando apenas o valor de tributo supostamente devido.

(...)

Diante disso, em razão dos equívocos cometidos pela Autoridade Fiscal Autuante nos cálculos dos valores apurados e do menosprezo ao princípio da verdade material pela DRJ que se negou a realizar uma investigação minuciosa da composição da adoção inicial considerada pelo Fisco, resta manifesta a nulidade dos autos de infração, eis que eivados de vício na sua constituição.

Nota-se que na impugnação da contribuinte, embora o mesmo argumento tenha sido veiculado, nenhum documento foi apresentado para cancelar os supostos erros de cálculo dos autos de infração lavrados.

Isso inclusive foi destacado na decisão de piso:

Porém, a interessada, seja na peça impugnatória ou em anexos que inexistiram, não demonstrou pormenorizadamente, quão menos comprovou, as incorreções e diferenças que alega ter encontrado, se resumindo a expor os valores para os quais a autuação deveria ser ajustada, sem ao menos se aprofundar nas razões em que se embasou para supostamente encontrar tais diferenças.

É sabido que as impugnações e suas razões devem vir acompanhadas de todos os detalhes e documentação comprobatória das alegações nela contidas, e não somente apresentar resultados que julga serem corretos após supostamente ajustar valores e cálculos minuciosa e pormenorizadamente demonstrados pela Fiscalização, sem igualmente fazê-lo com os que apresenta.

Destarte, não há como sequer avaliar as alegações da interessada quanto à supostas incorreções nos cálculos, quão menos proceder a qualquer ajuste com base apenas nos resultados sem demonstração ou comprovação apresentados pela mesma.

No que tange à eventual necessidade de diligência, o acórdão da DRJ destacou que embora previsto no §5º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972, seria desnecessária sua realização para o deslinde do feito, porquanto todos os elementos para formulação da convicção livre do julgador estão dispostos nos autos, bem como considerou que a contribuinte não formulou quaisquer quesitos referentes aos exames desejados.

Nesse ponto, materialmente assiste razão à decisão da DRJ. Embora a contribuinte suscite dúvidas nos cálculos apresentados pela autoridade fiscal, sequer apresenta as razões pelas quais os valores apurados estariam errados. Isso poderia ser feito por meio de um laudo elaborado com esta finalidade ou qualquer outra prova que assim indicasse, seja ela elaborada pela própria contribuinte ou por terceiros contratados por ela.

Não existe tais provas nos autos.

Assim, não há qualquer nulidade que tenha sido configurada, seja ela relativa ao próprio auto de infração, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972 ou da decisão de piso, cujo fundamento jurídico seria o não enfrentamento das matérias de defesa arguidas pela contribuinte, implicando no cerceamento do seu direito de defesa.

Atinente à matéria da nulidade da decisão de piso, nego provimento ao recurso voluntário.

## MÉRITO

### **Normas relativas à depreciação antes e após a adoção dos novos critérios contábeis da Lei nº 12.974/2014**

Como é sabido, a Lei nº 11.638/2007 alterou as regras contábeis brasileiras para convergir com o padrão internacional conhecido como *International Financial Standards* (“IFRS”).

A Lei nº 11.941/2009, por sua vez, foi promulgada com o objetivo de neutralizar os impactos fiscais decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis na apuração das bases de cálculo de tributos federais, de modo a reduzir a insegurança jurídica criada com as alterações das regras contábeis.

Foi instituído o Regime Tributário de Transição (“RTT”), possibilitando aos contribuintes sujeitos ao RTT reverter os efeitos das novas regras, aplicando-se, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, conforme artigo 15 da Lei nº 11.941/2009 – é o que se conhece como neutralização. Veja o teor do artigo 16 da referida lei:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na 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 da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

No que tange à depreciação, as Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009 alteraram a redação do artigo 183 da Lei nº 6.404/1976, com a inclusão do §3º e determinando que a companhia efetuasse periodicamente análise sobre recuperação dos valores registrados no imobilizado, de modo a serem revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação. Veja:

Art. 183 (...)

(...)

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638 de 2007)

Antes disso, vigorava na legislação societária a regra da alínea “a” do §2º do artigo 183 da Lei nº 6.404/1976:

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

A legislação fiscal, por outro lado, normatizava os efeitos da depreciação conforme disposto nos artigos 307 e 309 do RIR/1999, com esteio na Lei nº 4.506/1964, tratando dos bens sujeitos à depreciação pelo desgaste pelo uso ou por causas naturais ou por obsolescência normal, bem como determinando que a quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou

despesa operacional seria determinada mediante a aplicação de uma taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis.

Frente à inclusão do §3º no artigo 183 da Lei nº 6.404/1976 pela nova legislação, dúvidas foram suscitadas, exigindo-se a elaboração do Parecer Normativo COSIT nº 1/2011, que objetivou esclarecer a referida mudança da legislação societária e seus impactos tributários:

16. Até dezembro de 2007, a regra de registro da depreciação limitava-se ao disposto no § 2º do art. 183, que estabelecia que a diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado seria registrada periodicamente nas contas de depreciação, quando correspondesse à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

17. Com a introdução do § 3º no art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, a contabilidade estabeleceu um novo tratamento para a depreciação com base em sua "vida útil econômica estimada". O Pronunciamento Técnico nº 27, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata do ativo imobilizado, define a vida útil para fins contábeis como "o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo".

18. Conforme a nova regra contábil, a empresa deve avaliar o período de tempo em que pretende manter o bem e estimar o seu valor residual para obter a taxa de depreciação

19. Em que pese a norma tributária definir que a taxa de depreciação deve ser avaliada em função do prazo durante o qual se possa esperar a "utilização econômica do bem", essa avaliação está relacionada essencialmente com o desgaste físico do bem. Já o novo critério adotado pela contabilidade tem como base o tempo em que o bem gerará benefícios econômicos para a empresa.

A norma societária, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC nº 27, a partir da adoção dos novos critérios contábeis, passou a considerar os efeitos da depreciação com base no tempo em que o bem gerará benefícios econômicos para as empresas, isto é, na sua vida útil. A norma tributária, contudo, baseava-se essencialmente no prazo de desgaste físico do bem.

Essencialmente, enquanto a norma societária do bem sujeito à depreciação considera sua vida útil e o valor residual do ativo, nos termos do CPC nº 27, a norma tributária prescreve a taxa de depreciação sobre o custo de aquisição do bem. **Portanto, as normas contábeis-societárias e tributárias não coincidem com a norma tributária.**

Durante a vigência do RTT, o controle da depreciação fiscal feito no Controle Fiscal Contábil de Transição ("FCONT"). Em homenagem à neutralidade, não deveriam gerar efeitos tributários a nova regra societária do artigo 183, §3º, da Lei nº 6.404/1976 para a pessoa jurídica que apurava o lucro real.

O contribuinte sujeito ao RTT deveria imediatamente se adequar às mudanças da Lei nº 6.404/1976, já considerando os métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638/2007 para chegar ao resultado societário, mas realizaria ajustes específicos ao lucro líquido do período no FCONT, de modo a reverter os efeitos da utilização dos novos métodos e critérios contábeis, encontrando o seu resultado fiscal tributável.

É a conclusão do já citado Parecer Normativo COSIT nº 1/2011:

32. De todo o exposto, conclui-se que:

32.1. As diferenças no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado decorrentes do disposto no § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 2007, e pela Lei nº 11.941, de 2009, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da 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.

32.2. O contribuinte deverá efetuar o ajuste dessas diferenças no Fcont e, conseqüentemente, proceder ao ajuste específico no Lalur, para considerar o valor do encargo de depreciação correspondente à diferença entre o encargo de depreciação apurado considerando a legislação tributária e o valor do encargo de depreciação registrado em sua contabilidade comercial.

Com a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014 em 1º de janeiro de 2015, foi normatizado o tratamento tributário aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009 e pelos Pronunciamentos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”). Conseqüentemente, revogou-se o RTT e a base para a apuração do lucro real passou a ser a contabilidade societária.

As diferenças entre os valores das contas do ativo e do passivo na contabilidade societária e no FCONT, que passou a ser controlada na ECF, receberam um tratamento tributário específico, denominado *adoção inicial*, previsto no artigo 64 da Lei nº 12.973/2014 e no artigo 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014. Colaciono o referido dispositivo legal:

#### CAPÍTULO IV

##### DA ADOÇÃO INICIAL

Art. 64. Para as operações ocorridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, permanece a neutralidade tributária estabelecida nos arts. 15 e 16 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e a pessoa jurídica deverá proceder, nos períodos de apuração a partir de janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou a partir de janeiro de 2015, para os não optantes, aos respectivos ajustes nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observado o disposto nos arts. 66 e 67.

Parágrafo único. As participações societárias de caráter permanente serão avaliadas de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

A adoção inicial garantiu a neutralidade dos efeitos tributários decorrentes Lei nº 12.973/2014 e estabeleceu o dever de ajuste nas bases de cálculos do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins a partir de janeiro de 2015.

Por outro lado, verificadas diferenças negativas entre o valor do ativo mensurado de acordo com a norma societária e o mensurado pelos critérios anteriores à Lei nº 12.973/2014, isto é, vigentes em 31 de dezembro de 2007, somente poderiam ser excluídas da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL se contabilmente registrada tal diferença em subconta vinculada ao ativo para apropriação à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação. É a previsão do artigo 67 da IN nº 1.515/2014:

Art. 67. Para fins do disposto no art. 64, a diferença negativa, 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 não poderá ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo para ser excluída à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se à diferença positiva no valor do passivo e não pode ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser excluída à medida da baixa ou liquidação.

Os artigos 161, 166 e 167 da IN nº 1.515/2014 regulamentaram as disposições da lei supramencionada e reafirmou-se os critérios para que tais diferenças pudessem ser excluídas da determinação do lucro real. São os critérios: (i) evidenciação das diferenças apuradas na adoção inicial em subcontas vinculadas ao ativo; e (ii) dedutibilidade da parcela baixada após a adoção inicial mediante sua realização.

Feitas tais considerações teóricas, analisa-se o caso.

## **Depreciação e procedimentos adotados pela contribuinte**

### **a) divergência dos valores na adoção inicial**

O TVF considera que o contribuinte adotou os seguintes procedimentos quando da adoção inicial:

#### **IV - DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELO CONTRIBUINTE**

As exclusões efetuadas na linha “167.01: (-) Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento” do e-Lalur dos anos-calendário de 2015 e 2016, conforme informações prestadas pelo contribuinte no curso do procedimento fiscal, se

referem à diferença negativa apurada na adoção inicial dos saldos das contas retificadoras de ativo relativas às depreciações acumuladas.

Pelo fato de a depreciação acumulada se tratar de conta retificadora de ativo, o saldo negativo na adoção inicial significa que a depreciação acumulada para fins societários (contábil) até a data de 31/12/2014 era maior que a depreciação acumulada fiscal.

Assim, para a garantia da neutralidade tributária, conforme já exposto, a Lei nº 12.973/2014, regulamentada pela IN RFB nº 1.515/2014, autorizou a exclusão de tal diferença na medida da realização do ativo, desde que feito o controle em subcontas sempre que tal realização fosse dedutível, conforme já mencionado.

O contribuinte apresentou planilha com a discriminação de todos os ativos constituintes da diferença negativa da depreciação acumulada na adoção inicial, indicando as contas contábeis e correspondentes subcontas que evidenciam e controlam contabilmente os saldos, notadamente as seguintes:

Código da Conta	Descrição	Código da Subconta	Descrição
1322009	PLV Móveis - Depreciação	1322029	Subconta PLV Móveis - Depreciação
1322010	Equipamentos de Computador-Depreciação	1322030	Subconta Equipamentos de Computador-Depreciação
1322011	Benfeitorias Amortizações - Depreciação	1322031	Subconta Benfeitorias Amortizações - Depreciação
1322012	Programas de Computador - Amortização	1322032	Subconta Programas de Computador - Amortização

As diferenças e as subcontas de controle foram informadas no Registro Y665 da ECF do ano da adoção inicial, 2015 (vide tela do Registro Y665), coincidindo com as informadas na planilha apresentada pelo contribuinte.

A ECD do contribuinte contém todos os lançamentos nas subcontas em contrapartida às contas de ativo vinculadas, conforme preceitua o § 1º do art. 167 da IN RFB nº 1515/2014, tal qual informado no Registro Y665 da ECF, e também todos os lançamentos que totalizam o valor excluído no e-Lalur relativo à baixa nas subcontas dos valores realizados em 2015, de acordo com os §§ 2º e 3º do art. 167 da IN RFB nº 1515/2014, conforme a seguir indicado.

Na adoção inicial:

Conta de depreciação – ativo imobilizado  
a. Subconta vinculada a conta de depreciação

Na realização do saldo da adoção inicial:

Subconta vinculada a conta de depreciação  
a. Conta de depreciação – ativo imobilizado

No ano de 2015, há um único lançamento contábil de baixa nas subcontas, no dia 31/12/2015, enquanto, no ano de 2016, os lançamentos contábeis de baixa nas subcontas são mensais.

Seguem os lançamentos contábeis verificados nas ECDs de 2015 e 2016 do contribuinte relativos aos grupos de ativo em questão, tendo-se agrupado os lançamentos mensais de 2016:

#### - PLV MÓVEIS

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor
31/12/2015	1322009	PLV MOVEIS - DEPRECIACAO	D	17.554.082,24
31/12/2015	1322029	Subconta PLV Móveis - Depreciação	C	17.554.082,24
31/12/2015	1322029	Subconta PLV Móveis - Depreciação	D	8.248.750,20
31/12/2015	1322009	PLV MOVEIS - DEPRECIACAO	C	8.248.750,20
2016	1322029	Subconta PLV Móveis - Depreciação	D	3.308.415,60
2016	1322009	PLV MOVEIS - DEPRECIACAO	C	3.308.415,60

#### - EQUIPAMENTOS DE COMPUTADOR

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor
31/12/2015	1322010	EQUIPAMENTOS DE COMPUTADOR-DEPRECIACAO	D	1.858.465,42
31/12/2015	1322030	Subconta Equipamentos de Computador-Depreciação	C	1.858.465,42
31/12/2015	1322030	Subconta Equipamentos de Computador-Depreciação	D	887.702,28
31/12/2015	1322010	EQUIPAMENTOS DE COMPUTADOR-DEPRECIACAO	C	887.702,28
2016	1322030	Subconta Equipamentos de Computador-Depreciação	D	481.627,29
2016	1322010	EQUIPAMENTOS DE COMPUTADOR-DEPRECIACAO	C	481.627,29

#### - BENFEITORIAS

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor
31/12/2015	1322011	BENFEITORIAS AMORTIZACOES - DEPRECIACAO	D	3.004.851,11
31/12/2015	1322031	Subconta Benfeitorias Amortizações - Depreciação	C	3.004.851,11
31/12/2015	1322031	Subconta Benfeitorias Amortizações - Depreciação	D	345.347,46
31/12/2015	1322011	BENFEITORIAS AMORTIZACOES - DEPRECIACAO	C	345.347,46
2016	1322031	Subconta Benfeitorias Amortizações - Depreciação	D	345.347,52
2016	1322011	BENFEITORIAS AMORTIZACOES - DEPRECIACAO	C	345.347,52

#### - PROGRAMAS DE COMPUTADOR

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor
31/12/2015	1322012	PROGRAMAS DE COMPUTADOR - AMORTIZACAO	D	4.647.978,37
31/12/2015	1322032	Subconta Programas de Computador - Amortização	C	4.647.978,37
31/12/2015	1322032	Subconta Programas de Computador - Amortização	D	2.011.426,16
31/12/2015	1322012	PROGRAMAS DE COMPUTADOR - AMORTIZACAO	C	2.011.426,16
2016	1322032	Subconta Programas de Computador - Amortização	D	1.451.095,08
2016	1322012	PROGRAMAS DE COMPUTADOR - AMORTIZACAO	C	1.451.095,08

A partir disso, a fiscalização encontrou incompatibilidades entre o valor de depreciação acumulada para fins fiscais em 31/12/2014 e o cálculo a partir do custo de aquisição do ativo, da data de sua incorporação e da vida útil para fins fiscais, com relação a alguns registros

de benfeitorias e programas de computador no cálculo do saldo na adoção inicial (conforme anexos ao TVF).

Alguns registros apresentados pela contribuinte consideraram nulo o saldo de depreciação acumulada fiscal na adoção inicial e em outros os programas de computador já teriam sido totalmente depreciados para fins fiscais na adoção inicial.

Nos esclarecimentos feitos pela contribuinte no decorrer da fiscalização indicou que:

"Por erro sistêmico, tais bens não tiveram o início de sua depreciação fiscal à data da incorporação já que, como dito acima, algumas despesas incorridas na execução dos projetos foram consideradas apenas na valorização do custo de aquisição contábil."

"Da mesma forma, também por falha sistêmica na alimentação dos valores das despesas incorridas de maneira simétrica nas áreas de depreciação contábil e fiscal do sistema de gestão empresarial, o custo real de aquisição do bem (coluna E) não foi integralmente considerado para fins de depreciação fiscal à data da incorporação do ativo."

Informou ainda que quando não apurada a depreciação fiscal, foram efetuadas adições na base de cálculo do IR e da CSLL. Assim, nos registros relacionados ao saldo da adoção inicial, foram incorporadas as parcelas da depreciação fiscal supostamente não aproveitadas em anos precedentes, em razão das adições à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A acusação fiscal, portanto, considerou que as despesas de depreciação fiscal incorridas em anos precedentes não poderiam compor as diferenças de adoção inicial, ajustando este saldo para excluir o aproveitamento a destempo da depreciação fiscal que deixou de ser aproveitada quando da utilização dos bens. Veja:

O contribuinte informa ainda que, nos anos em que não se apurou a depreciação fiscal, efetuou adições na base de cálculo do IR e da CSLL.

Assim, nos registros relacionados, verificou-se que foi considerada, no saldo da adoção inicial, parcela da depreciação fiscal supostamente não aproveitada em anos precedentes, em função das informadas adições à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que, se o contribuinte deixou de deduzir a depreciação de um bem depreciável posto em operação em determinado período de apuração, não poderá fazê-lo acumuladamente fora do período em que ocorreu a utilização do bem.

Tais parcelas relativas às despesas de depreciação fiscal incorridas em anos precedentes não podem compor as diferenças de adoção inicial.

Assim, para os registros que o contribuinte havia considerado uma depreciação fiscal acumulada, referente aos anos anteriores, nula ou menor que a indicada

pela legislação fiscal, a Fiscalização promoveu os devidos ajustes para que o saldo da adoção inicial não incluísse um aproveitamento a destempo da depreciação fiscal que deixou de ser aproveitada quando da utilização dos bens.

Procedeu-se então aos referidos ajustes considerando a vida útil dos bens depreciáveis previstos na legislação fiscal:

- Móveis: 10 anos (Anexo I da IN SRF nº 162/1998);
- Computadores: 5 anos (IN SRF nº 04/1985 e Anexo I da IN SRF nº 162/1998);
- Edificações: 25 anos (Anexo II da IN SRF nº 162/1998);
- Softwares: 5 anos (IN SRF nº 04/1985).

A DRJ, em sua decisão, confirmou a legalidade do lançamento, invocando, para afastar a alegação da contribuinte de que não teria aproveitado a depreciação de alguns bens no decorrer do RTT e que isso resultou numa “postergação de despesa” e nas supostas incorreções do saldo da adoção inicial, a previsão do artigo 285 do RIR/2018, afirmando que é inquestionável que a inexatidão quanto ao período de apuração e efeitos da depreciação à época do RTT resultou em redução indevida do lucro real nos períodos autuados, bem como seria contrária ao princípio da competência a escrituração da depreciação em períodos posteriores.

Quanto à postergação de despesas, o artigo 6º, §§4º e 5º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, determina o seguinte:

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

O §4º prescreve que nas infrações relacionadas a receitas realizadas ou despesas incorridas em períodos distintos, serão consideradas na determinação do lucro real do período competente, sendo excluídas do lucro líquido ou adicionadas, conforme o caso. Isso significa que uma receita postergada ou uma despesa antecipada, situações que gerariam prejuízo aos cofres públicos, via de regra, devem ser deslocadas conforme a regra do regime de competência, bem

como nos casos em que se posterga despesa ou antecipa receita, também deveriam ser refeitas as apurações, a fim de verificar os efeitos do desrespeito ao regime de competência.

Em seguida, a interpretação estrita do §5º indica ser passível de lançamento do imposto de renda a conduta de escriturar receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro que: (i) postergue o pagamento do imposto para exercício posterior ao que seria devido; ou (ii) reduza indevidamente o lucro real *em qualquer período-base*.

O valor jurídico protegido pelas normas é cristalino: não pode o contribuinte postergar a formação do lucro real tributável e exigível por meio de escrituração extemporânea de receitas (alínea “a”) ou reduzir esse mesmo resultado com antecipação de despesas (alínea “b”). Constatadas tais situações, o lançamento de ofício deve ser realizado e deve ser refeita a apuração dos períodos impactados, conforme previsão do §4º. Obviamente, resguarda-se o fluxo de caixa dos cofres públicos, evitando postergações ou reduções do imposto de renda num determinado período-base.

Contudo, a legislação não determina, ao menos expressamente, os efeitos da “postergação de despesa”, isto é, daquela que tem o condão de *reduzir o lucro real de períodos posteriores*, mas não daquele que efetivamente incorrera. Poder-se-ia interpretar que tal situação está abarcada pela hipótese da alínea “b”, porquanto utiliza o legislador da expressão “*em qualquer período-base*”. E essa interpretação não é desprovida de racionalidade, já que existem hipóteses que a postergação da despesa contrariaria a proteção jurídica supramencionada, basta exemplificar a situação hipotética do contribuinte que apura prejuízo fiscal em anos anteriores e posterga despesas para os períodos em que auferir lucro tributável (deixa-se de acrescer a despesa ao prejuízo fiscal acumulado no período para reduzir o lucro de período posterior, erodindo a base do lucro real e burlando a trava de 30% da compensação de prejuízos); ou também, quando se reconhece despesa cujo prazo prescricional quinquenal de repetição de indébito já tenha transcorrido; ou, ainda, se as despesas postergadas são relativas a sociedade incorporada com prejuízos fiscais acumulados, não passível de ser transferido pela sucessão societária.

Os exemplos ilustram efeitos diversos do preconizado na lei e exatamente por essa razão que a previsão do §4º do artigo 6º do Decreto Lei nº 1.598/1972 existe. Serão refeitas as apurações conforme o regime de competência e será lançado o tributo caso resultar em postergação do imposto de renda devido ou em redução do tributo devido, *em prejuízo ao Erário*.

Não obstante a previsão legal, a melhor interpretação sobre a *postergação de despesas* é aquela que é capaz de preservar o valor defendido pelas normas analisadas e que não imponha interpretações restritivas aos contribuintes que não escrituraram despesas no período-base adequado, apurado de acordo com o princípio contábil da competência, quando a recomposição das bases de cálculo não resulta em prejuízos ou benefícios. Entendo isso, pois acaso fosse permitido lançar o tributo com base em postergação de despesas ou antecipação de receitas, fatalmente a partir do lançamento surgiria uma relação dual: o crédito tributário

constituído teria como contrapartida uma potencial repetição de indébito (pagamento a maior em períodos anteriores).

Isso significa que, em detrimento da regra geral do regime de competência, o contribuinte até poderia escriturar receitas e despesas em períodos distintos daqueles em que deveriam ser contabilmente reconhecidas, desde que isso não altere o montante do imposto devido nos anos anteriores ao da ocorrência da despesa ou postergue o seu pagamento por meio de antecipação de despesas. Não se pode postergar o reconhecimento de receitas e nem antecipar despesas, sob pena de *gerar prejuízo ao Erário ou vantagem indevida ao contribuinte*; não obstante, não se deve tolher o direito de o contribuinte registrar extemporaneamente uma despesa, por resultar em *vantagem indevida do sujeito ativo da relação jurídico-tributária*.

Entendo que segue essa mesma orientação, inclusive, o conteúdo do Parecer Normativo Cosit nº 02/1996, justamente para explicitar o tratamento que deve ser dado na “*postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas*”. Veja-se a orientação da Receita Federal do Brasil:

**5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco.** Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de **apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.**

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de **simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2.** Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

(...)

7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º. Por isso, **após efetuados os procedimentos referidos no subitem 5.3, somente será passível de inclusão no lançamento a diferença negativa de imposto e contribuição social que resultar após a compensação de todo o valor pago a maior, no período-base de término da postergação**, com base no lucro real mensal ou na forma dos arts. 27 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com o valor pago a menor no período-base de início da postergação. (destacou-se)

Não há dúvidas, neste sentido, que *(i)* o comando legal é endereçado aos contribuintes e ao Fisco; e *(ii)* identificada a postergação de alguma despesa, esta, além de ser excluída, deve ser considerada no período em que deveria ter sido deduzida, para, assim, se verificar se houve redução indevida do lucro tributável e, em especial, qual o seu montante.

Na ocasião do julgamento do Acórdão nº 1302-004.990, sessão de 10 de novembro de 2020, cuja infração discutida era a glosa de despesas, racional semelhante foi esposado. Transcrevo trecho da ementa:

GLOSA. EQUÍVOCO NO REGISTRO DA DESPESA. DESRESPEITO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE. Na apuração do imposto de renda, o desrespeito ao regime de competência na escrituração de despesa não afasta a sua dedutibilidade quando não verificadas as hipóteses do art. 273 do RIR/99, quais sejam, redução ou postergação de pagamento do imposto. Assim, as despesas comprovadas incorridas e não apropriadas ao resultado em períodos anteriores, podem ser deduzidas mesmo após o período de competência.

Essa também foi a interpretação observada no Acórdão nº 1401-001.732:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DE DESPESAS De acordo com o art. 6º do Decreto-lei 1.598/77, a inobservância do regime de competência não autoriza a exigência de IRPJ e CSLL, caso não sejam apurados tributos pela Fiscalização, após a recomposição das bases de cálculo correspondentes aos anos calendários em que se verificou inexatidão quanto ao período-base de escrituração.

REGISTRO CONTÁBIL. DESPESA. DEDUTIBILIDADE CONDICIONADA AO ANO-CALENDÁRIO DE REGISTRO. Não há em nosso sistema tributário norma que condicione a dedutibilidade da despesa ao ano-calendário de seu registro contábil, nem a sua contabilização diretamente a contas de patrimônio líquido. Ou seja, não há norma que obrigue o contribuinte a registrar a despesa contabilmente para excluí-la da apuração do lucro real no LALUR, no ano da sua exclusão.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFICIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada

Tal entendimento é igualmente observado em decisões desse CARF, embora em alguns casos os contribuintes não tenham comprovado a ausência de prejuízo ao Erário. Destaco-os: **Acórdão nº 1401-002.032**, de relatoria do **Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**; **Acórdão nº 9101-006.706**, de relatoria do **Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado**; **Acórdão nº 9101-001.279**, de relatoria da **Conselheira Susy Gomes Hoffman**; **Acórdão nº 1401-001.607**, de relatoria do **Conselheiro Antonio Bezerra Neto**; **Acórdão nº 1103-00.316**, de relatoria do **Conselheiro Marcos Shiguelo Takata**; e **Acórdão nº 1402-002.343**, de relatoria do **Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira**.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar os ajustes realizados na adoção inicial da contribuinte, porquanto não se verifica qualquer efeito adverso na postergação da depreciação levada a cabo.

#### **b) das taxas do aproveitamento fiscal do saldo da adoção inicial**

A autoridade fiscal também verificou que a contribuinte procedeu à baixa das subcontas e à exclusão no e-Lalur de 2015 e 2016 em função do tempo restante de vida útil contábil, não considerando o prazo remanescente de vida útil para fins fiscais que estabelece a parcela dedutível da adoção inicial na apuração do IRPJ e da CSLL.

Tal procedimento não manteria a neutralidade tributária garantida na adoção inicial pelo artigo 64 da Lei nº 12.973/2014, pois o aproveitamento fiscal da depreciação se dá em taxas superiores às permitidas pela legislação fiscal.

Cita a fiscalização o exemplo dos computadores depreciados:

Segue um quadro demonstrativo que resume o procedimento adotado pelo contribuinte quanto ao cálculo da parcela da diferença de depreciação na adoção inicial que é excluída em cada ano-calendário para o grupo de ativos computadores que tem vida útil contábil de 3 anos e vida útil fiscal de 5 anos:

**COMPUTADORES - RESUMO DA APURAÇÃO DO CONTRIBUINTE**

Vida útil contábil	Ano da Incorporação	% Adoção Inicial excluído em 2015	% Adoção Inicial excluído em 2016	Saldo em 31/12/2016
3	2010	0,00%	0,00%	100,00%
3	2011	0,00%	0,00%	100,00%
3	2012	100,00%	0,00%	0,00%
3	2013	50,00%	50,00%	0,00%
3	2014	33,33%	33,33%	33,33%

Em cada período, o contribuinte verifica o tempo remanescente de vida útil contábil, baixando e aproveitando o saldo apurado na adoção inicial naquele prazo remanescente. Assim, para um computador incorporado em 2012 que, ao final de 2015, já terá sido totalmente depreciado contabilmente, ele aproveita, em 2015, 100% da diferença de adoção inicial apurada para aquele bem.

Ocorre que, neste caso, como a taxa de depreciação contábil é maior que a permitida pela legislação fiscal, o contribuinte se aproveita do saldo em montante superior ao permitido, violando a neutralidade tributária.

O equívoco desse procedimento adotado pelo contribuinte também fica evidente no caso, por exemplo, de computadores incorporados ao patrimônio em 2010 e 2011, cujos respectivos saldos de depreciação acumulada fiscal e contábil na data da adoção inicial mostram-se díspares, uma vez que ainda lhes restam tempo da vida útil fiscal, apesar de já terem sido depreciados totalmente para fins societários. Como não lhes restam qualquer tempo remanescente de vida útil contábil na data da adoção inicial, o contribuinte não procede à realização desses saldos e desta forma não faz o ajuste na apuração fiscal de nenhuma parcela dos saldos de adoção inicial correspondentes a esses ativos, no ano de 2015 e nem tampouco no ano de 2016. Pelo critério adotado pelo contribuinte, esses saldos remanescerão na subconta indefinidamente, jamais sendo realizados.

Nesse ponto específico, cumpre salientar que a contribuinte argui que poderia se valer de taxas diferenciadas de depreciação, conforme previsão do §3º, do artigo 57, da Lei nº 4.506/1964:

Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

§ 3º A administração do Imposto de Renda publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível a partir de 1º de janeiro de 1965, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

A interpretação do artigo parte de duas premissas: (i) há uma regra geral de depreciação fiscal, conforme normatizada pela Administração Tributária do imposto de renda; e

(ii) é assegurado ao contribuinte o direito de depreciar bens de forma distinta da norma prescrita na regra geral, isto é, adotando uma taxa de depreciação especial daquela regulamentada pela Administração Tributária, desde que comprove a adequação dessa “taxa especial”.

Em momento algum, contudo, a contribuinte comprovou a adequação das taxas de depreciação utilizadas. A referida prova foi objeto do item 2 do Termo de Intimação Fiscal 002, de 07/04/2020, e a autoridade fiscal refutou as alegações apresentadas em resposta. Em outros momentos a contribuinte teve a oportunidade de apresentar as referidas provas, mas não isso não foi feito, nem durante o procedimento fiscalizatório, muito menos nessa fase em que instaurado o litígio administrativo.

Ante à insuficiência probatória, entendo ser adequado o procedimento adotado pela fiscalização na lavratura dos autos de infração, com relação à glosa das taxas de depreciação utilizadas pela contribuinte, motivo pelo qual nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

### **Concomitância de multa de ofício e multa isolada pelo não pagamento de estimativas**

A recorrente defendeu a ilegalidade de cobrança de multa de ofício em conjunto com multa isolada, decorrente do não pagamento de estimativas, matéria também impugnada e afastada pelo acórdão recorrido, conforme voto vencedor.

A matéria a ser analisada é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A análise histórico-sistemática da evolução interpretativa sobre a matéria é relevante para fundamentar o entendimento adotado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que comina multas aplicáveis a infrações tributárias, passou por inúmeras alterações desde a sua edição, gerando dúvidas sobre a materialidade das penalidades prescritas. Dois momentos são relevantes para verificar o contexto histórico-normativo: o momento anterior e posterior à alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Em sua redação original, assim prescreveu o legislador pátrio:

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

(...)

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de

1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

O *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação original, mencionava a materialidade atingida pela multa isolada, isto é, a *totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*.

Ao normatizar que a multa isolada se referiria à totalidade de tributo ou contribuição, a dúvida interpretativa é se a norma buscou atingir o valor do ajuste anual ou apenas “parte” da totalidade que se refere à estimativa mensal apurada. Aparentemente, tendo em vista que as antecipações de estimativas em nada se relacionam com a *totalidade de tributo ou contribuição*, a referência normativa se reporta ao valor devido no ajuste anual.

Contudo, alguns problemas de ordem prática são evidenciados, caso se interprete o termo *totalidade* como o devido no ajuste anual. Inicialmente, enquanto não há o ajuste anual, não haveria possibilidade de se verificar a ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário. Em segundo lugar, a interpretação esvaziaria o permissivo do inciso IV, porquanto não seria possível cobrar a multa isolada quando o valor devido no ajuste anual constituísse efetivamente prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Em ambos os casos, inexistiria base de cálculo para a multa isolada, impedindo sua aplicação.

As dúvidas deram azo a longos debates na jurisprudência administrativa deste CARF, sobre a possibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada, o que motivou a edição da Súmula CARF nº 105, assim disposta:

#### **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.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

O conteúdo sumular é claro ao impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última.

Contudo, a Medida Provisória nº 303/2006, que perdeu sua eficácia, e a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, modificou o texto legal do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, retirando do *caput* a indicação da base de cálculo das multas. O dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

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

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;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

A norma prescrita constituiu importante evolução na matéria das sanções tributárias, sobretudo, porque deu fim à discussão sobre qual será a base impositiva para multa no caso das estimativas mensal devida e não paga.

Mas os embates relacionados às sanções punitivas continuam. A nova redação do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 esclarece ser a base de cálculo da multa isolada o valor do pagamento mensal. Sua interpretação deve se dar em conjunto com o teor da Súmula CARF nº 82:

#### **Súmula CARF nº 82**

##### **Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012**

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-96353, de 17/10/2007 Acórdão nº 105-16808, de 05/12/2007  
Acórdão nº 108-08933, de 27/07/2006 Acórdão nº 107-09125, de 12/09/2007  
Acórdão nº 103-22842, de 24/01/2007 Acórdão nº 101-96683, de 17/04/2008  
Acórdão nº 105-17057, de 30/05/2008.

O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido.

Compreende-se as estimativas como sendo uma técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime anual de apuração do lucro real e, caso seja atuado o contribuinte, sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas multa de ofício de 75%. Isso significa que se impõe ao contribuinte a penalidade, para que cumpra sua obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entender de forma contrária implicaria o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo, instituindo prazo decadencial inferior a um ano, o que não é suportado pela previsão do Código Tributário Nacional.

A conduta penalizada é distinta: inicialmente, ao contribuinte é imputado o dever de antecipar as parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais); após, surge o dever de pagar esse mesmo tributo apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual). São duas situações distintas, as quais seguem regimes jurídicos também diferentes.

As duas condutas, a bem da verdade, são independentes. É possível apurar as estimativas mensais e não apurar o ajuste anual, bem como é possível que o contribuinte apure o ajuste anual, ainda que não tenha realizado a mensuração das estimativas mensais. Ao cabo, o que se busca é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas os bens jurídicos tutelados não são os mesmos: as estimativas se voltam à manutenção do fluxo de caixa do governo durante o ano, a fim de que a arrecadação do IRPJ apurado pelo Lucro Real anual não implique em um único pagamento (inclusive, que poderia impactar a adimplência fiscal); por outro lado, o ajuste anual tem a finalidade de que o sujeito passivo pague o que de fato é devido, em respeito aos princípios aplicáveis à relação jurídico-tributária – tanto é que existe a figura do saldo negativo, para os contribuintes que antecipem tributo a maior no decorrer do ano.

É por isso que as condutas envolvem penalidades específicas para cada caso. Estimativas não pagas são penalizadas com multa isolada de 50%, ao passo que o ajuste anual devido é penalizado à razão de 75%.

Após o ano de 2007, com a alteração legislativa da Lei nº 11.488/2007, portanto, a aplicação da Súmula CARF nº 105 foi esvaziada.

Contudo, tratando-se de lançamento concomitante de multa isolada e de ofício, isto é, quando não se trata de um simples lançamento de multa de ofício, cobrada em razão de o contribuinte não ter atuado em prol de antecipar o tributo devido apurado mensalmente no lucro real por estimativa, a situação torna-se mais complexa.

Os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins, no REsp nº 1.496.354-PR (DJE 24/03/2015):

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **REsp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).
2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).
3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB,

relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

Este CARF, conforme esposado no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, firmou o seguinte entendimento:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inoccorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

**APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.**

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. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida

pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consumção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra (Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462).

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consumção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Nesse sentido, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

**RESULTADO DO JULGAMENTO**

Ante ao provimento que cancela os ajustes realizados pela fiscalização sobre a adoção inicial dos saldos de depreciação da contribuinte nos anos de 2015 e 2016, conforme valores dispostos na planilha elaborada pela fiscalização juntada às fls. 583 (arquivo não paginável – Dem I a VI), reverti o ajuste para adicionar as exclusões correspondentes a R\$ 3.445.030,52 e R\$ 1.091.807,33, respectivamente para 2015 e 2016. Tais valores foram obtidos nos Demonstrativos de I a IV, nas colunas que apresentavam os ajustes de exclusão referentes ao saldo da adoção inicial de 2015 e 2016.

O resultado, portanto, exonera parte dos lançamentos, conforme a tabela abaixo:

Demonstrativo IRPJ 2015				
<b>Fiscalização</b>	Ajuste Fiscalização	R\$ 9.043.121,19	Dif.de IRPJ Lançada	R\$ 2.260.780,30
<b>Julgamento CARF</b>	Ajuste CARF	R\$ 5.598.090,67	Dif. de IRPJ Ajustada	R\$ 1.397.022,67

Demonstrativo CSLL 2015				
<b>Fiscalização</b>	Ajuste Fiscalização	R\$ 9.043.121,19	Dif. de CSLL Lançada	R\$ 813.880,91
<b>Julgamento CARF</b>	Ajuste CARF	R\$ 5.598.090,67	Dif. de CSLL Ajustada	R\$ 503.828,16

Demonstrativo IRPJ 2016				
<b>Fiscalização</b>	Ajuste Fiscalização	R\$ 2.622.652,12	Dif.de IRPJ Lançada	R\$ 655.663,03
<b>Julgamento CARF</b>	Ajuste CARF	R\$ 1.530.844,79	Dif. de IRPJ Ajustada	R\$ 382.711,20

Demonstrativo CSLL 2016				
<b>Fiscalização</b>	Ajuste Fiscalização	R\$ 2.622.652,12	Dif. de CSLL Lançada	R\$ 236.038,69
<b>Julgamento CARF</b>	Ajuste CARF	R\$ 1.530.844,79	Dif. de CSLL Ajustada	R\$ 137.776,03

**CONCLUSÃO**

Ante ao exposto, **dou parcial provimento** ao Recurso Voluntário, para cancelar os ajustes realizados na adoção inicial da contribuinte nos anos de 2015 e 2016, reduzindo o **auto de infração de IRPJ ao montante de R\$ 1.779.733,87** e o **auto de infração de CSLL ao valor de R\$ 641.604**, e para afastar a exigência das multas isoladas de IRPJ e CSLL lançadas.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**