



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17459.720051/2023-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.311 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO - FII PATEO BANDEIRANTES
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2019, 2020

FUNDO IMOBILIÁRIO. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. ART. 2º DA LEI 9.779/99. REQUISITOS.

Equipara-se à pessoa jurídica, sujeitando-se à tributação a esta aplicável, o Fundo de Investimento Imobiliário que aplica recursos em empreendimento imobiliário cujo quotista(sócio), ainda que indiretamente, detém mais de 25% das quotas do fundo.

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. ARQUIVOS DIGITAIS. ERROS E OMISSÕES. MULTA ISOLADA. CONSUNÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Somente ocorre a consunção entre a multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei 9.430/96 e a multa isolada por apresentação de declaração com erro ou omissão se tal declaração for constitutiva do crédito tributário, não ocorrendo a consunção quando o erro ou omissão constar de escrituração (ECD ou ECF) ou arquivos digitais.

ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. ERROS E OMISSÕES. MULTA.

O disposto no art. 57, inciso III, da MP 2.158-35/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12 prevalece em relação ao art. 12, I, da Lei 8.218/91, na hipótese em que o contribuinte entrega com erros ou omissões à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato leiaute definido por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas; e (b) quanto ao mérito, dar parcial provimento aos recursos

voluntários nos seguintes termos: (b.1) por maioria de votos, manter as exigências relativas à equiparação à pessoa jurídica da Recorrente. Vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah (Relator) e Isabelle Resende Alves Rocha que exoneravam; (b.2) por unanimidade de votos, exonerar a exigência relativa à tributação das receitas resultantes da Avaliação a Valor Justo(AVJ). O Conselheiro Marcelo Antônio Biancardi acompanhou o relator pelas conclusões; (b.3) por unanimidade de votos, afastar as penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias (ECF, ECD e EFD-Contribuições). Os Conselheiros Marcelo Antônio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Raimundo Pires de Santana Filho e Ricardo Pezzuto Rufino acompanharam o relator pelas conclusões; e (b.4) por maioria de votos, afastar a responsabilidade tributária imputada. Vencidos os Conselheiros Marcelo Antônio Biancardi e Ricardo Pezzuto Rufino que mantinham. Quanto aos itens “a” e “b.1”, não votou o Conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino (substituto integral), em razão da Conselheira Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral) ter proferido seu voto na sessão de 23/09/2025 e em seguida o julgamento ter sido interrompido por determinação do Presidente, face à necessidade de o Relator readequar seu voto acerca das alegações recursais remanescentes tocantes aos itens: b.2, b.3 e b.4. Foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Antônio Biancardi.

*Assinado Digitalmente*

**Lucas Issa Halah – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Antonio Biancardi – Redator Designado**

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho(Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Nilton Costa Simões.

## RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança de (i) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ"); (ii) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"); (iii) Contribuição para o Programa de Integração Social ("PIS"); e (iv) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), relativos aos anos-calendário de 2019 e 2020, cumulados com juros de mora e multa de ofício, bem como (v) multas por suposto descumprimento de obrigações acessórias relativas à ECF e à ECD.

Foi responsabilizada solidariamente a administradora do fundo, BTG DTVM, com fundamento no art. 124 do CTN.

As causas apontadas para a lavratura dos autos de infração foram:

**a) Aproveitamento indevido do benefício fiscal previsto no artigo 16 da Lei nº 8.668/1993, em razão da incidência da regra de equiparação contida no artigo 2º da Lei nº 9.779/19993 ("Regra de Equiparação") ("Acusação Fiscal 01"):**

De acordo com a Autoridade Fiscal, o FII Pateo Bandeirantes teria se aproveitado, indevidamente, da isenção prevista no artigo 16 da Lei nº 8.668/1993, uma vez que restaria constatada, no caso concreto, a incidência da Regra de Equiparação, prevista no artigo 2º da Lei nº 9.779/1999, que trata da equiparação dos Fundos de Investimento Imobiliários ("FII") às pessoas jurídicas, para fins de tributação de ganhos e rendimentos.

"Art. 2º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas, o fundo de investimento imobiliário de que trata a Lei no 8.668, de 1993, que aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo. (Vide Medida Provisória nº 1.303, de 2025) Produção de efeitos

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, considera-se pessoa ligada ao quotista:

I - pessoa física:

a) os seus parentes até o segundo grau;

b) a empresa sob seu controle ou de qualquer de seus parentes até o segundo grau;

II - pessoa jurídica, a pessoa que seja sua controladora, controlada ou coligada, conforme definido nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976."

Para sustentar referida conclusão, argumentou a Autoridade Fiscal que o fato de o FII Pateo Bandeirantes ter aplicado recursos no empreendimento imobiliário denominado "Imóveis Pátio Malzoni" atrairia a aplicação da Regra de Equiparação, dado que, (i) antes da aquisição dos "Imóveis Pátio Malzoni" pelo FII Pateo Bandeirantes, figurava como suposta "sócia" desse empreendimento imobiliário a empresa BR Properties, (ii) a qual seria "pessoa ligada" aos

supostos "cotistas relevantes" do FII Pateo Bandeirantes, identificados, pela Autoridade Fiscal, como (ii.1) o Sr. André Esteves ou, alternativamente, (ii.2) as empresas do grupo do Recorrente.

Vejamos:

“Como vimos, o fundo de investimento imobiliário que aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha como sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo, está sujeito à tributação aplicável às pessoas jurídicas.

No presente caso, constatamos que o FII PATEO aplicou recursos em um empreendimento imobiliário denominado como "Imóveis Pátio Malzoni" que tinha como sócio, até ser transferido para o FII PATEO, a empresa BR Properties (...). Todavia, conforme amplamente demonstrado e comprovado neste termo, a BR Properties possui sim relação com os cotistas do FII PATEO.

Formalmente, o FII PATEO tem como principal quotista, com 72,6% das quotas (em 31/12/2019), o FIM CP Valbuena, que, por sua vez, tem como único quotista o Sr. André Esteves, controlador do BTG Pactual, e tem como empresa ligada, conforme demonstrado em suas Demonstrações Financeiras (Doc. 068), o Banco BTG Pactual.

Segundo informação prestada pela BTG DTVM, à CVM, nas Demonstrações Financeiras do FII PATEO (Doc. 005), auditadas pela Ernst & Young, os cotistas do FII são empresas do grupo BTG.

Assim, não resta a menor dúvida, que a BR Properties, que era a sócia proprietária, do empreendimento imobiliário "Imóveis Pátio Malzoni" era pessoa ligada ao quotista do FII PATEO, o Sr. André Esteves, ou as empresas do grupo BTG, conforme informado à CVM pela BTG DTVM.

Constata-se, portanto, que a regra de 25% se encaixa perfeitamente no presente caso:”

## **b) Não tributação de receitas de Ajuste a Valor Justo ("AVJ") ("Acusação Fiscal 02")**

Além disso, como consequência da equiparação do FII Pateo Bandeirantes às pessoas jurídicas para fins tributários, a Autoridade Fiscal considerou, nas respectivas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, valores relativos a supostas receitas de AVJ, registrados pelo FII Pateo Bandeirantes.

No entendimento da Autoridade Fiscal, o FII Pateo Bandeirantes não teria atendido à condição para a não tributação dos referidos valores, qual seja: a evidenciação contábil por meio de subconta vinculada ao ativo ou passivo, nos termos do artigo 13 da Lei nº 12.973/2014. Veja-se:

“No presente caso, constata-se também que nos períodos fiscalizados houve ajustes, ganhos, decorrentes de avaliação a valor justo. Vejamos então o que preceitua o artigo 13 da Lei nº 12.973/2014, que trata do tema:

O texto legal é cristalino: se o ganho de AVJ não for evidenciado em subcontas, será tributado. Isto porque a inobservância quanto a individualização por subconta desse ganho ou perda impossibilita a certificação de quais ativos obtiveram ganho e em que medida devem ter esse ganho oferecido à tributação, dado que cada ativo, individualmente, tem ganho e realização distintos, tornando impossível à Administração Tributária a determinação da quantia devida, pois não se sabe qual ativo se valorizou e qual seu estágio de realização em termos de depreciação ou amortização.

No presente caso, some-se às disposições legais e à fundamentação expostas acima, a recusa da contribuinte em apresentar as obrigações acessórias contendo sua escrita fiscal. Não restou alternativa senão lançar imediatamente os tributos incidentes sobre as receitas resultantes da avaliação a valor justo, registradas globalmente pelo FII PATEO.”

**c) Descumprimento de obrigações acessórias, em razão da não apresentação da Escrituração Contábil Fiscal ("ECF"), Escrituração Fiscal Digital das Contribuições ("EFD-Contribuições") e Escrituração Contábil Digital ("ECD") ("Acusação Fiscal 03").**

Ainda, como mais uma consequência da equiparação do FII Pateo Bandeirantes às pessoas jurídicas para fins tributários, a Autoridade Fiscal sustentou que seria obrigatória a entrega da escrituração ou apresentação das obrigações acessórias, conforme Ato Declaratório SRF nº 02/20005, o que teria sido descumprido pelo FII Pateo Bandeirantes, uma vez que, embora intimado, teria deixado de apresentar a ECF, a EFD-Contribuições e a ECD.

“Conforme já mencionado, a presente ação fiscal teve como origem ações fiscais anteriores, de diligência e de fiscalização, realizadas junto à Administradora do FII PATEO, BTG DTVM. Constatado que o FII PATEO incidiu na "regra de 25%", que determina que deve ser tributado como pessoa jurídica, passou-se a intimá-lo para que apresentasse as devidas obrigações acessórias.

Em resposta a tais solicitações, o fiscalizado apresentou as seguintes alegações: (doc. 042). Em resposta aos itens 2 a 6 acima, considerando-se ser o Fiscalizado um fundo imobiliário devidamente constituído nos termos da Lei nº 8.668/1993, informa não estar sujeito à apresentação das obrigações acessórias elencadas, nem tão pouco ao recolhimento dos tributos mencionados.

Ocorre que, conforme já demonstrado, o FII PATEO, por se enquadrar na regra de 25%, está sujeito à apresentação das obrigações acessórias.

A Secretaria da Receita Federal exercendo sua competência legal, editou o Ato Declaratório SRF nº 02 de 2000.”

Desse modo, a Autoridade Fiscal decidiu pela aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias, com fundamento, (i) para a ECF, no artigo 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.422/20136, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.574/2015y c/c artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/19778; (ii) para a EFD-Contribuições, no artigo 12 da Lei 8.218/19919, com a redação dada pela Lei nº 13.670/201810; e (iii) para a ECD, no artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 2003/202111 c/c o referido artigo 12 da Lei 8.218/1991, com a redação dada pela Lei nº 13.670/2018.

**d) Por fim, a Autoridade Fiscal atribuiu a responsabilidade tributária solidária ao Recorrente, por ser o administrador do FII Pateo Bandeirantes, com fundamento nos artigos 121, inciso II, e 124, inciso II, do CTN, bem como no artigo 14 da Lei 8.668/1993 e no artigo 40 da Lei nº 9.779/1999.**

O Contribuinte e Responsável solidário ofertaram Impugnação, na qual defende-se:

#### **Preliminarmente.**

Nulidade do Lançamento por ausência de liquidez e certeza, sob a alegação de que a fiscalização não teria verificado com precisão sua capacidade contributiva ao deixar de efetuar o arbitramento do lucro, já que, diante da ausência das obrigações acessórias (ECF, EFD-Contribuições e ECD), que inclusive justificou a não consideração de créditos de PIS e COFINS, deveria ter arbitrado o lucro, o que implica na adoção do regime cumulativo de PIS e COFINS.

Nulidade do Lançamento por ausência de liquidez e certeza, por não se ter verificado a possibilidade de efetuar a apuração com base no Lucro Presumido.

Nulidade do Lançamento por ausência de liquidez e certeza, por falta de consideração dos créditos de PIS e COFINS.

#### **No mérito**

**Sobre a acusação fiscal 1, defende a não incidência dos dois requisitos cumulativos de equiparação contida no artigo 2º da lei 9.779/1999, pois:**

- A regra de equiparação exigiria que um cotista do FII figure, cumulativa/concomitantemente, como (i) cotista relevante (1º Requisito/Requisito Quantitativo) e (ii) incorporador, construtor ou sócio do empreendimento imobiliário (2º Requisito/Requisito Qualitativo).

Cada um dos dois requisitos teria sido verificado em ano-calendário distinto, já que:

“a Autoridade Fiscal sustentou o suposto cumprimento (i) do Requisito 2 no momento da aquisição dos Imóveis Pátio Malzoni pelo Impugnante (setembro/2013), imputando à BR Properties a qualificação de “sócia” do empreendimento imobiliário; e (ii) do Requisito 1 no período autuado (2019 e 2020), imputando ao Sr. André Esteves ou às empresas do grupo BTG a

qualificação de “cotista relevante” do Impugnante, conforme ilustração resumo abaixo:”

- Nenhuma das pessoas identificadas pela Autoridade Fiscal figurou como cotista do Impugnante, já que a figura do cotista relevante incutida no artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 é apenas e tão somente a do cotista “direto”, o que as impede de serem qualificadas como “cotistas relevantes” para fins de aplicação da Regra de Equiparação.

- A BR Properties nunca figurou como “sócia” do empreendimento imobiliário para fins da Regra de Equiparação, já que não teve qualquer relação com a construção dos Imóveis Pátio Malzoni, tampouco com os grupos Brookfield e Victor Malzoni que conduziram as obras, tendo passado a ser titular de direitos e obrigações sobre os imóveis em março de 2012 e efetivamente adquirido em junho de 2013, quando já estavam prontos e acabados.

- A autuação não tenta demonstrar a ocorrência de simulação ou outros vícios para desconsiderar a estrutura constituída.

**Sobre a acusação fiscal 2, defende a inexistência de receita tributável ou renda resultante da avaliação a valor justo.** Nesse sentido, alega:

Que não teria realizado qualquer renda, de maneira que a exigência violaria o art. 43 do CTN, sedo que a renda lhe seria disponível somente quando houvesse alienação do bem correspondente, momento em que os resultados positivos de AVJ seriam tributáveis.

Que o controle do AVJ em subconta, exigido a partir da legislação fiscal, e não pelas práticas contábeis, visa garantir o controle efetivo de tais valores, permitindo que a Administração Tributária garanta uma correta apuração do IRPJ e da CSLL, consistindo mera obrigação acessória, cujo objetivo (demonstrar que as adições e exclusões pertinentes foram realizadas em valores adequados) se atingido, impede a tributação dos valores de AVJ. Afirma que, em que pese a ausência de controle em subconta nos moldes adotados pelas pessoas jurídicas (pois, no presente caso, se trata de um FII), há, sim, um controle do montante correspondente ao AVJ, o que foi reconhecido pela autoridade autuante quando afirma à fl. 39 do TVF, que, “nos períodos fiscalizados houve ajustes, ganhos, decorrentes de avaliação a valor justo”

Defende que a autuação por falta de controle do AVJ em subcontas implicaria a imposição da interpretação jurídica da autoridade fiscal acerca da sujeição do contribuinte aos tributos dos quais não é contribuinte por ser fundo de investimento imobiliário, sendo que a legislação que trata da equiparação dos FII a pessoas jurídicas assim o faz simplesmente para aplicação da tributação mais gravosa e não para impor o cumprimento de obrigações acessórias, tornando a exigência tributária uma sanção por divergência interpretativa.

**Sobre a Acusação Fiscal 03**, sustenta a impossibilidade de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Nessa linha, defende que:

- O artigo 1º, da Lei nº 8.668/1993, dispõe que os FII, caracterizados pela comunhão de recursos e destinados a aplicação em empreendimentos imobiliários, **não são dotados de personalidade jurídica**, razão pela qual "(...) os FII estão dispensados de apresentar as obrigações acessórias que foram requisitadas pela Autoridade Fiscal, respectivamente, a ECF, EFD-Contribuições, DCTF e ECD, de tal forma que as penalidades impostas ao Impugnante são insubsistentes."

- Por isso, as obrigações acessórias somente poderiam ser exigidas a partir da autuação fiscal, mas nunca retroativamente.

- De todo modo, não poderia ser exigidas tais multas como forma de coagir o contribuinte a adotar a interpretação da autoridade autuante acerca das regras tributárias.

#### **IMPOSSIBILIDADE DO *BIS IN IDEM* NAS PENALIDADES IMPOSTAS: EFD-CONTRIBUIÇÕES E ECD**

- Haveria *bis in idem* pois estariam sendo exigidas conjuntamente as multas por falta de cumprimento de obrigações acessórias relativas à ECD e à EFD CONTRIBUIÇÕES, pois a aplicação da penalidade prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218/1991 ocorre em razão da violação do artigo 11 do mesmo diploma legal. Seja em razão de não ter apresentado a EFD-Contribuições ou a ECD, trata-se de uma única violação ao artigo 11 e a penalidade prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218/1991 é aplicável ao contribuinte que deixe de apresentar uma ou mais obrigações acessórias, não existindo previsão para que a multa seja aplicada em cada uma das obrigações não apresentadas.

#### **IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 12, III, DA LEI Nº 8.218/1991: EFD-CONTRIBUIÇÕES E ECD**

- O fundamento empregado pela Autoridade Fiscal foi o artigo 12, inciso III, da Lei nº 8.218/1991, que visa punir os contribuintes que não apresentem os arquivos e registros fiscais. A multa que deveria ser aplicada pela não apresentação da EFD-Contribuições e da ECD é aquela prevista no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (MP nº 2.158-35/2001)

- Sendo certo que a EFD-Contribuições é obrigação acessória utilizada na escrituração do PIS e da COFINS e a FCD para transmissão de arquivos fiscais e previdenciários (isso é, abrangendo tributos administrados pela Receita Federal do Brasil) e a Autoridade Fiscal não citou qualquer outro ato legal que justifique a aplicação da penalidade prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, não se justifica a imposição de multa mais gravosa em substituição à multa prevista no artigo 57 da MP nº 2158-35/2001, sob pena de violação ao art. 112, I do CTN.

**INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO E AO FISCO: OFENSAS AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE**

- Não houve qualquer prejuízo ao trabalho da Autoridade Fiscal, na medida em que os procedimentos fiscalizatórios seguiram seu curso normal, sendo possível a identificação de todas as informações que se buscava. Por isso, não haveria proporcionalidade entre a pena aplicada e a infração cometida, verificando-se o efeito confiscatório da multa, violando-se também a razoabilidade e proporcionalidade.

**IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS EM CASO DE DÚVIDA****NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ABSORÇÃO/CONSUMÇÃO**

Afirma que já foi aplicada a multa de ofício, não se admitindo sua exigência concomitante com outras penalidades.

**Sobre a responsabilização solidária**, o BTG DTVM sustentou:

**Nulidade do termo de responsabilidade tributária por insuficiência na indicação do enquadramento legal**, pois o único dispositivo legal mencionado foi o art. 124, II do CTN, dispositivo cuja eficácia demanda outra lei que indique expressamente a solidariedade.

**Nulidade do termo de responsabilidade tributária por ausência de motivação**, pois a autoridade teria deixado de subsumir os fatos às normas, restringindo-se a transcrever dispositivos legais em sua fundamentação.

**Improcedência da responsabilização solidária por ausência de fundamento legal para a qualificação do impugnante como sujeito passivo solidário**, seja porque:

- (i) o art. 124, II do CTN é norma em branco, demandando outra que estabeleça a responsabilidade tributária;
- (ii) o art. 4º da lei nº 9.779/1999 é inaplicável ao caso, porque não dispõe sobre solidariedade tributária;
- (iii) 14 da lei nº 8.668/1993 é inaplicável ao caso, porque não dispõe sobre solidariedade tributária; e
- (iv) a equiparação do FII a pessoa jurídica deixa de subsistir a partir do momento em que se desconsidera a natureza do FII enquanto ente despersonalizado.

O Acórdão Recorrido, por maioria de votos, negou provimento às Impugnações, restando assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019, 2020

EQUIPARAÇÃO. PESSOA JURÍDICA. FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO-FII.

Equipara-se à pessoa jurídica, sujeitando-se à tributação a esta aplicável, o Fundo de Investimento Imobiliário que aplica recursos em empreendimento imobiliário, cujo quotista (sócio), ainda que indiretamente, detém mais de 25% das quotas do Fundo.

FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO. QUOTISTA COM MAIS DE 25% DAS QUOTAS. SÓCIO DO EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO. EMPRESAS SOB CONTROLE INDIRETO COMUM. CUMULAÇÃO DE POSIÇÕES JURÍDICAS. CONFIGURAÇÃO. ART. 2º DA LEI 9779/99. INCIDÊNCIA.

Se o quotista com mais de 25% das quotas de um Fundo de Investimento Imobiliário e o sócio do empreendimento imobiliário possui controle comum, ainda que indireto, por meio da interposição de outras entidades jurídicas (fundos ou pessoas jurídicas), tem-se por configurada a cumulação destas posições jurídicas, incidindo a regra prevista no art. 2º da Lei 9779/99, o que sujeita o fundo à tributação própria das pessoas jurídicas.

AJUSTE DE AVJ. NÃO TRIBUTAÇÃO CONDICIONADA À EVIDENCIAÇÃO EM SUBCONTA VINCULADA AO ATIVO OU PASSIVO.

O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratar de exigências decorrentes e realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) constitui prejulgado na decisão dos demais lançamentos: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); e Contribuição para o PIS/PASEP.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019, 2020

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade oriunda de uma suposta imprecisão do lançamento fiscal no procedimento de auditoria fiscal.

Por via de consequência, descabida a aplicação da hipótese de arbitramento na forma estipulada pelo art. 47 da Lei 8981/1995 defronte a constatação da inexistência de motivação determinante para tanto.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas não constituem normas complementares de Direito Tributário.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.

As decisões judiciais só produzem efeitos entre as partes, salvo se lei dispuser diferentemente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EQUIPARAÇÃO DO FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO À PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE DA INSTITUIÇÃO ADMINISTRADORA DO FUNDO.

Em caso de equiparação do fundo de investimento imobiliário à pessoa jurídica, correta a atribuição de responsabilidade da instituição administradora do fundo, com fulcro no inciso II do art. 124 do CTN combinado com o art. 4º da Lei 9779/1999, que prevê tal responsabilidade.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A votação contou com posicionamentos divergentes vencido dos julgadores Alberto Pinto Souza Junior, que encaminhava pela nulidade do lançamento em razão da apuração pelo regime Lucro Real em detrimento do Lucro Arbitrado e, no mérito, pela procedência da Impugnação e Matheus Ferreira Azevedo, que também encaminhava pela nulidade do lançamento em razão da apuração pelo regime Lucro Real em detrimento do Lucro Arbitrado.

Os Recursos Voluntários, por seu turno, reiteraram os tópicos de defesa estabelecendo diálogo com o Acórdão Recorrido.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, pugnano pela manutenção integral do acórdão recorrido.

Em relação às preliminares, a PGFN defendeu:

- **Rejeição da nulidade por ausência de liquidez e certeza:** Argumentou que o arbitramento do lucro é medida excepcional, aplicável apenas quando é impossível apurar o lucro real. No caso, a fiscalização conseguiu apurar os tributos com base nos dados registrados pelo próprio recorrente, como as Demonstrações Financeiras. Afirmou que o contribuinte não pode invocar a própria torpeza para requerer o arbitramento e que a opção pelo lucro presumido não pode ser exercida após o início do procedimento fiscal.
- **Rejeição da nulidade do termo de responsabilidade:** Sustentou que não houve insuficiência de fundamentação, pois o TVF indicou todo o arcabouço normativo que justifica a responsabilização, incluindo os artigos 113, 121 e 124 do CTN, o art. 14 da Lei nº 8.668/1993 e o art. 4º da Lei nº 9.779/1999. Afirmou que não houve prejuízo à defesa e que a motivação para a responsabilidade é o fato notório de que o BTG DTVM é o administrador do fundo.

No mérito, a PGFN sustentou:

- **Aplicação da regra de equiparação:** Defendeu uma interpretação teleológica do art. 2º da Lei nº 9.779/1999, cujo objetivo seria evitar a concorrência predatória.

Argumentou que o termo "sócio" deve ser interpretado de forma ampla para abranger pessoas com interesse econômico no negócio, como no caso, onde o FII PATEO adquiriu um empreendimento que pertencia à BR Properties, empresa ligada ao Sr. André Esteves, que por sua vez é o controlador e quotista relevante (indireto) do FII. Rejeitou a necessidade de concomitância estrita, afirmando que tal interpretação tornaria a norma antielisiva inócua e citou jurisprudência do CARF em casos envolvendo grupos econômicos.

- **Tributação do AVJ:** Afirmou que a legislação é cristalina ao determinar a tributação do ganho de AVJ caso não seja evidenciado em subconta, conforme o § 3º do art. 13 da Lei nº 12.973/2014. Salientou que não cabe ao CARF afastar a aplicação da lei por suposta inconstitucionalidade, em respeito à Súmula CARF nº 2.
- **Manutenção das multas por obrigações acessórias:** Sustentou que, uma vez enquadrado na regra de equiparação, o FII passa a ter a obrigação de apresentar as declarações, conforme o Ato Declaratório SRF nº 02/2000. Rechaçou a alegação de *bis in idem*, por se tratar de duas condutas distintas (não apresentar a ECD e não apresentar a EFD-Contribuições). Defendeu a inaplicabilidade do princípio da consunção, pois as multas de ofício e por descumprimento de obrigação acessória se referem a infrações distintas.
- **Manutenção da responsabilidade solidária:** Reiterou que o art. 4º da Lei nº 9.779/1999 atribui expressamente à instituição administradora a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias do fundo. Argumentou que a equiparação do FII à pessoa jurídica é apenas para fins fiscais e não altera sua natureza de ente despersonalizado, mantendo-se a responsabilidade do administrador.

É a síntese do essencial.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, relator.

## 1 ADMISSIBILIDADE

O Recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

## 2 PRELIMINARES

Suscitou-se as seguintes nulidades, que serão doravante referidas pela numeração abaixo dada:

- 1) Nulidade do Lançamento por ausência de liquidez e certeza, sob a alegação de que a fiscalização não teria verificado com precisão sua capacidade contributiva ao deixar de efetuar o arbitramento do lucro, já que, diante da ausência das obrigações acessórias (ECF, EFD-Contribuições e ECD), que inclusive justificou a não consideração de créditos de PIS e COFINS, deveria ter arbitrado o lucro, o que implica na adoção do regime cumulativo de PIS e COFINS.
- 2) Nulidade do Lançamento por ausência de liquidez e certeza, por não se ter verificado a possibilidade de efetuar a apuração com base no Lucro Presumido.
- 3) Nulidade do Lançamento por ausência de liquidez e certeza, por falta de consideração dos créditos de PIS e COFINS.
- 4) Nulidade do termo de responsabilidade tributária por insuficiência na indicação do enquadramento legal, pois o único dispositivo legal mencionado foi o art. 124, II do CTN, dispositivo cuja eficácia demanda outra lei que indique expressamente a solidariedade.
- 5) Nulidade do termo de responsabilidade tributária por ausência de motivação, pois a autoridade teria deixado de subsumir os fatos às normas, restringindo-se a transcrever dispositivos legais em sua fundamentação.

As nulidades 4 e 5 confundem-se com o mérito do recurso do responsável solidário, e com ele serão tratadas caso não prejudicadas.

A nulidade 3, igualmente, é questão de mérito pois implica, se confirmada, mero ajuste aritmético da autuação, e será com ele tratado caso também não prejudicada.

Já as nulidades 1 e 2 merecem atenção no capítulo das preliminares.

### 2.1 NULIDADE POR FALTA DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O Acórdão Recorrido afastou a nulidade em questão sob a assertiva de que o arbitramento seria medida extrema, somente justificável diante de alguma das hipóteses do artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, retratado nos incisos I a VII do art. 603 do RIR/2018, que transcreve:

“Art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou os registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real;

IV - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600;

V - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

VI - o comissário ou o representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior, observado o disposto no art. 468; e VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro-razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro diário.

O Acórdão Recorrido entendeu descabido o arbitramento, pois muito embora não tenham sido apresentadas a ECD, ECF e EFD-contribuições, a fiscalização teria obtido êxito em apurar o Lucro Real utilizando as informações constantes dos informes periódicos exigidos pela CVM (Docs. 009 a 016, fls. 98/254), das Demonstrações Financeiras Auditadas (Doc. 005 a 007, fls. 41/96) e balancete do FII PATEO (Doc. 008, fls. 97).

Vejamos o que diz o TVF:

“Embora o fiscalizado não tenha entregado a ECD, a ECF e a EFD-Contribuições, mesmo estando obrigado a tal, por se enquadrar na regra de 25%, foi possível apurar os valores dos tributos devidos.

A apuração foi realizada com base nos documentos entregues pela BTG DTVM, na qualidade de administradora do FII PATEO, em resposta aos itens 7, 8 e 9 do Termo de Início da Ação Fiscal – Termo de Intimação nº 01 endereçada à BTG DTVM (Doc. 002). Foram entregues Demonstrações Financeiras auditadas, referentes aos períodos de 2019 e 2020 (Doc. 005 a 007), os balancetes mensais e acumulados dos anos de 2019 e 2020 (Doc. 008) e os informes obrigatórios exigidos pela CVM - mensais, trimestrais e anuais - emitidos nos anos de 2019 e 2020 (Doc. 009 a 016).”

Restaram vencidos neste ponto os julgadores Alberto Pinto Souza Junior e Matheus Ferreira Azevedo, que encaminhava pela nulidade do lançamento em razão da apuração pelo regime Lucro Real em detrimento do Lucro Arbitrado.

Entendo acertada a decisão recorrida, pois, sendo o arbitramento medida extrema, a possibilidade de reconstituir a apuração do lucro real a partir de outros documentos do contribuinte o afasta. Essa é inclusive a defesa *de praxe* em todos os casos de arbitramento, como regra acatada por este Conselho quando comprovada a possibilidade. No caso, os informes periódicos exigidos pela CVM (Docs. 009 a 016, fls. 98/254), as Demonstrações Financeiras Auditadas (Doc. 005 a 007, fls. 41/96) e os documentos contábeis do FII PATEO (Doc. 008, fls. 97) continham as informações essenciais para evitar o arbitramento, acertando a autoridade autuante ao evitar a adoção desta medida extremada.

## 2.2 NULIDADE POR NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PELO LUCRO PRESUMIDO

Neste tópico, contudo, a tese do Recorrente mereceria provimento se acaso correspondesse aos fatos por ela narrados.

O Acórdão Recorrido afastou esta nulidade por entender que não haveria previsão legal para que o contribuinte autuado mediante equiparação às demais pessoas jurídicas pudesse optar pelo Lucro Presumido.

Vejamos suas palavras:

“De plano, não se acolhe a pretensão do Interessado/Impugnante, pois não há previsão legal para que contribuinte autuado mediante equiparação às demais pessoas jurídicas, por força do art. 2º da Lei 9779/99, possa optar pelo regime do lucro presumido durante procedimento fiscal.”

A regra de equiparação estabelece como consequência a atribuição ao FII do tratamento tributário ao qual se sujeitam as demais pessoas jurídicas, sem qualquer restrição.

“Art. 2º **Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas**, o fundo de investimento imobiliário de que trata a Lei no 8.668, de 1993, que aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo. (Vide Medida Provisória nº 1.303, de 2025) Produção de efeitos”

A falta de restrição demanda intimação do Contribuinte para que opte por um dentre os regimes de tributação aplicáveis, já que referida opção se dá mediante o recolhimento da primeira quota do IRPJ trimestral pelo regime, e não foi exercida por simples descabimento dada a condição de FII. Vejamos o que dispõe o RIR/2018.

"Art. 587. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, caput) .

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º) .

§ 2º Relativamente aos limites de que trata este artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada de acordo com o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º) .

§ 3º Somente a pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

**§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou da quota única do imposto sobre a renda devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário ( Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º )"**

Vale pontuar, muito embora a ECF contenha campo para indicação do regime de tributação escolhido pelo contribuinte e o contribuinte, no caso, não tenha apresentado a ECF mesmo quando intimado a tanto pela fiscalização, tal campo na Escrituração Contábil Fiscal é meramente informativo e não suplanta a necessidade de quitação da primeira guia do IRPJ, com vencimento em abril, para escolha formal pelo regime.

O contribuinte demonstrou, a partir da documentação usada pelo Fisco, que sua receita bruta no período não ultrapassava o limite legal se considerado que a maior parcela da base de cálculo em exigência nos autos de infração decorre da tributação sobre as receitas decorrentes de Avaliação a Valor Justo (AVJ), irrelevante na avaliação do cabimento do Lucro Presumido, pois a ausência de evidenciação do ganho de avaliação a valor justo em subconta vinculada ao ativo não é causa de tributação no lucro presumido, nos termos do artigo 217 da IN RFB nº 1.700/2017<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> "Art. 217. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrará as bases de cálculo do lucro presumido e do resultado presumido no período de apuração:

I - relativo à avaliação com base no valor justo, caso seja registrado diretamente em conta de receita; ou  
II - em que seja reclassificado como receita, caso seja inicialmente registrado em conta de patrimônio líquido.

§ 1º Na apuração dos ganhos a que se referem os incisos I e II do § 3º do art. 215, o aumento ou redução no valor do ativo registrado em contrapartida a ganho ou perda decorrente de sua avaliação com base no valor justo não será considerado como parte integrante do valor contábil.

§ 2º O disposto no § 1º não se aplica caso o ganho relativo ao aumento no valor do ativo tenha sido anteriormente computado na base de cálculo do tributo."

Desta maneira, a realização do lançamento pelo Lucro Real sem a consideração da possibilidade de se efetuar o lançamento pelo Lucro Presumido nem a intimação do contribuinte para optar por um dos regimes aplicáveis às pessoas jurídicas macularia o lançamento de nulidade, que deixo de pronunciar nos termos do art. 59, parágrafo 3º do Decreto nº 70.235/72.

Entretanto, verificamos na Intimação Fiscal de 791, em seu item 5 a intimação para que o Recorrente escolhesse um regime de tributação, confirmando a tese de defesa em abstrato, mas infirmo-a em concreto, pois a faculdade de opção lhe foi dada. Vejamos:

5. Informar o regime de tributação adotado pelo FII PATEO para o IRPJ e para a CSLL: lucro real ou presumido, e o período de apuração: anual ou trimestral.

E na resposta de fls. 794 fornecida pelo Recorrente, embora seja mencionado o item 5 do termo de intimação, ele deixa de ser respondido.

Desta forma, deixo de reconhecer a nulidade.

### 3 MÉRITO

#### 3.1 ACUSAÇÃO FISCAL 01 –A REGRA DE EQUIPARAÇÃO CONTIDA NO ARTIGO 2º DA LEI Nº 9.779/1999

##### 3.1.1 A NECESSIDADE DE QUE O COTISTA DO FUNDO SEJA SÓCIO DO EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO

A acusação fiscal promoveu a equiparação do FII a pessoa jurídica por entender que **(i) a BR Properties (não cotista do Recorrente)** teria ocupado a posição de “sócia” do empreendimento imobiliário Imóveis Pátio Malzoni antes da sua transferência para o FII Recorrente (em setembro/2013) e que **a BR Properties seria “pessoa ligada” ao (ii.1) Sr. André Esteves (não cotista do Recorrente)** ou às **(ii.2) empresas do grupo BTG (não cotistas do Recorrente)**, sendo que uma dessas partes ocuparia a posição de “cotista relevante” do Recorrente no período autuado (2019 e 2020).

O Acórdão Recorrido, como antecipado acima, manteve a acusação fiscal sob entendimento de que **o Sr. André Esteves, ou as empresas do grupo BTG, seriam o elo comum entre o sócio original (BR Properties) do empreendimento imobiliário e o Recorrente.** Confira-se:

“Observa-se que a BR Properties, que era a sócia do empreendimento imobiliário “Imóveis Pátio Malzoni”, é pessoa ligada ao quotista do FII PATEO, na espécie o Sr. André Esteves, ou as empresas do grupo BTG.

(...)Nos autos é incontroverso que o FII PATEO aplicou recursos em um empreendimento imobiliário denominado como “Imóveis Pátio Malzoni” que tinha como “sócio” (proprietário), até ser transferido para o FII PATEO, a empresa BR Properties, conforme informado pelo próprio administrador do FII PATEO, BTG

DTVM. E, por sua vez, a empresa BR Properties era controlada indiretamente pelo Sr. André Esteves, que também era quotista com 72,6000% do FII PATEO por meio do FIM CP Valbuena (único cotista).]”

O Acórdão Recorrido buscou não só desconsiderar o Recorrente, mas também o **FIM CP Valbuena** para chegar à conclusão de que **André Esteves** deveria ser considerado como sócio (mesmo que indireto) **do FII Pateo** e sócio do empreendimento imobiliário investido pelo FII.

“Na espécie, também ficou demonstrado nos autos que André Esteves é ao mesmo tempo quotista, ainda que indireto, de mais de 25% do Fundo autuado (único quotista do FIM CP Valbuena) e sócio do empreendimento imobiliário, pois aportou capital para a aquisição de patrimônio (quotas) e recebeu valores dos aluguéis dos imóveis por meio do FIM CP Valbuena (obtenção de resultado).

Outro fato é que o ente FIM CP Valbuena não possui personalidade jurídica, pois se trata de um Fundo constituído apenas para colocar a participação direta do Sr. André Esteves, este ora qualificado como sócio aparente do empreendimento imobiliário administrado pelo FII PATEO.

O Recurso Voluntário, por seu turno, defende ser necessário que a figura da “pessoa ligada” ao cotista do fundo (específica para a identificação do “cotista relevante” – 1º Requisito) não poderia ser utilizada para estabelecer uma relação entre um “cotista relevante” (1º Requisito) e uma outra pessoa não cotista que seja construtora, incorporadora, construtora ou sócia do empreendimento imobiliário (2º Requisito), **ou seja, a lei exige que o “sócio do empreendimento imobiliário” seja ao mesmo tempo quotista do FII.** Consequentemente, a eventual situação em que uma pessoa ligada ao quotista do FII seja sócia do empreendimento imobiliário não atrairia a regra do art. 2º da Lei nº 9.779/99.

O Recurso defende que, por isso, os pressupostos da regra de equiparação não teriam sido verificados.

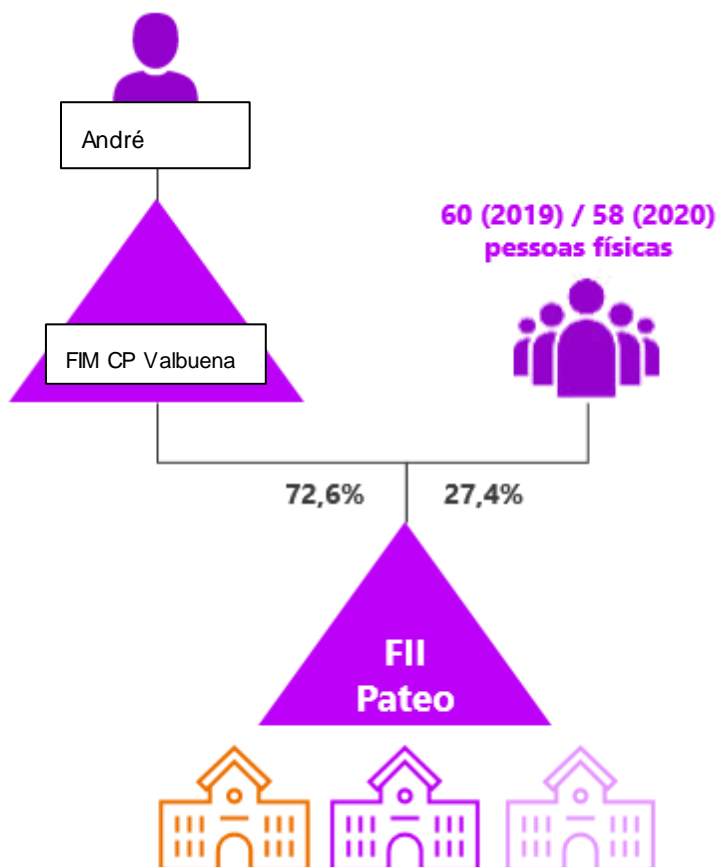
“não há qualquer indicação que nos autos que a BR Properties tenha detido quotas do Recorrente ao mesmo tempo que era proprietária do empreendimento imobiliário.

Também não há qualquer indício de que BR Properties e o FIM CP Valbuena tenham investido de forma simultânea, no Recorrente, ou mesmo tenham tido participação concomitante no empreendimento imobiliário.”

De fato, a Autoridade Fiscal indicou o **Sr. André Esteves** ou as **empresas do grupo BTG** para a posição de suposto(s) cotista(s) relevante(s); e a **BR Properties** para a posição de

suposta sócia do empreendimento imobiliário, mas a figura do cotista relevante do FII prevista na lei é apenas e tão somente a do cotista “direto”, ao passo que, no caso em tela, eram quotistas do Recorrente, o FII Pateo, o FIM CP Valbuena (fundo exclusivo de André Esteves) e pessoas físicas terceiras (60 pessoas físicas em 2019 e 58 em 2020).

Vejamos o organograma indicando as participações no FII.



A autoridade julgadora, a despeito de reconhecer que a BR Properties não era quotista do FII, sustenta uma suposta relação de controle indireto da BR Properties por André Esteves, entretanto, muito embora o grupo BTG fosse controlado por André Esteves e detivesse, direta e indiretamente, 27,4% do capital social da BR Properties, não tinha sequer participação suficiente para exercer o controle, dado que ainda figuravam como acionistas da BR Properties (i) a WTorre, pertencente ao grupo WTorre, com cerca de 8% de participação, e (ii) em especial os acionistas originários, pertencentes ao grupo BR Properties, os quais continuaram *com mais de 50% de participação na companhia*.

Dessa maneira, por mais que o controle societário seja uma situação de fato<sup>2</sup> que independe do percentual de participação detido pelo controlador, nada há na acusação a

<sup>2</sup> “Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

demonstrar o efetivo controle pelo BTG, ao passo que a detenção de mais da metade do capital social da BR Properties por seus acionistas originários infirma a suspeita não comprovada de que a elevada participação detida pelo BTG poderia gerar.

### 3.1.2 A NATUREZA DOS FUNDOS DE INVESTIMENTO E SEUS EFEITOS

A defesa do Contribuinte argumenta que embora os fundos de investimento não possuam personalidade jurídica, tal fato não autoriza a desconsideração de sua existência.

De fato, a ausência de personalidade jurídica retira dos fundos de investimento a capacidade jurídica para, por meio de seu administrador, praticar atos da vida negocial como firmar contratos e deter participações societárias, tornando-se sujeito de direitos e obrigações.

O Código Civil, adotando a classificação proposta por Fábio Konder Comparato<sup>3</sup>, define os fundos de investimento como condomínios de natureza especial, registrados perante a CVM, com a finalidade de direcionar recursos dos quotistas para a realização de investimentos, distinguindo-se dos condomínios em geral tratados pelos arts. 1.314 a 1.358-A do Código Civil.

“Art. 1.368-C. **O fundo de investimento é uma comunhão de recursos**, constituído sob a forma de **condomínio de natureza especial**, destinado à aplicação em ativos financeiros, bens e direitos de qualquer natureza. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Não se aplicam ao fundo de investimento as disposições constantes dos arts. 1.314 ao 1.358-A deste Código. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º Competirá à Comissão de Valores Mobiliários disciplinar o disposto no caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 3º O registro dos regulamentos dos fundos de investimentos na Comissão de Valores Mobiliários é condição suficiente para garantir a sua publicidade e a oponibilidade de efeitos em relação a terceiros. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)” (g.n.)

A distinção em relação aos condomínios em geral implica a impossibilidade de tratá-los como entidades "transparentes" que representam uma mera comunhão de bens dos seus quotistas, o que é confirmado pela possibilidade de estabelecimento de regime de responsabilidade limitada dos quotistas, à semelhança das sociedades limitadas.

“Art. 1.368-D. O regulamento do fundo de investimento poderá, observado o disposto na regulamentação a que se refere o § 2º do art. 1.368-C desta Lei, estabelecer: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

---

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e  
b) **usa efetivamente seu poder** para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.” (g.n.)

<sup>3</sup> COMPARATO, Fábio Konder. **Novos ensaios e pareceres de Direito Empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 162.

I - a limitação da responsabilidade de cada investidor ao valor de suas cotas; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)”

Também à semelhança das sociedades, a responsabilidade por obrigações legais e contratuais contraídas em nome do fundo é dele, e não dos quotistas

Art. 1.368-E. Os fundos de investimento respondem diretamente pelas obrigações legais e contratuais por eles assumidas, e os prestadores de serviço não respondem por essas obrigações, mas respondem pelos prejuízos que causarem quando procederem com dolo ou má-fé. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Esta classificação quanto à natureza dos fundos de investimento não era pacífica até a positivação promovida pela Lei nº 13.874, de 2019, ao alterar o Código Civil.

Os debates doutrinários acerca de sua natureza foram consolidados de maneira astuta no trabalho monográfico de Patrícia Martinuzzo<sup>4</sup>.

De um lado, parcela da Doutrina enxergava nos fundos de investimentos características que os aproximavam mais das sociedades. Nesse sentido, Rachel Sztajn<sup>5</sup> defendia que os FIs seriam semelhantes a sociedades por ações em algumas matérias, como a solução de conflito de interesses, responsabilidade dos administradores, exercício do direito a voto, avaliação dos ativos para a integralização ao capital subscrito e elaboração e divulgação das demonstrações financeiras.

De outro lado, rechaçando a natureza societária, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França<sup>6</sup> sustenta que, diferentemente do que ocorre nos fundos de investimento, na sociedade o patrimônio social assume a condição de instrumento para o exercício de uma atividade lucrativa, enquanto nos condomínios, assim como nos fundos de investimento, as atividades desempenhadas destinam-se à fruição dos próprios bens que constituem o patrimônio do fundo.

O Código Civil, ao fim e ao cabo, incorporou a corrente que vislumbrava nos fundos de investimento a natureza de condomínios especiais, ou *sui generis*, justamente por não assumirem todos os elementos de um condomínio, assim como neles não se enxergavam todas as características das sociedades.

Essa posição que assumia a natureza *sui generis*, especial, esposada por Fábio Konder Comparato, também era partilhada por Orlando Gomes<sup>7</sup>, para quem a natureza especial se

<sup>4</sup> MARTINUZZO, Patricia. **A tributação dos fundos de investimento imobiliário**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. doi:10.11606/D.2.2022.tde-15022023-195927. Acesso em: 2025-07-03.

<sup>5</sup> SZTAJN, Rachel. **Quotas de fundos imobiliários: novo valor mobiliário**. In: Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. São Paulo: jan/mar 1994, v. 33, pp. 104-108.

<sup>6</sup> FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. **Temas de Direito Societário, Falimentar e teoria da empresa: a natureza jurídica dos fundos de investimento. Conflito apurado pela própria assembleia de quotistas**. Quorum qualificado para destituição do administrador do fundo. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 189.

<sup>7</sup> GOMES, Orlando. **Direitos reais**. Rio de Janeiro: Forense, 19ª ed., 2007, p. 240 e ss.

justificava dado que os cotistas do fundo eram condôminos sobre as cotas do fundo, **mas diferentemente dos condomínios em geral, não seriam coproprietários de seus ativos subjacentes.**

Desse dilema, a solução encontrada por esta parcela da doutrina foi qualificar os fundos de investimento como condomínio *sui generis*, de natureza especial, pois prevaleceriam as características típicas dos condomínios em geral, mas em coexistência com características típicas da sociedade, da comunhão e da propriedade fiduciária.

Nessa linha de raciocínio, a simples titularidade de quotas em um fundo de investimento (FIM CP Valbuena) pelo Sr. André Esteves não o torna proprietário das quotas do FII Recorrente, quanto menos do empreendimento imobiliário detido pelo Recorrente. A legislação de regência, especificamente o artigo 2º da Lei nº 9.779/1999, é clara ao estabelecer os critérios para a equiparação tributária, e em nenhum momento autoriza a análise de investidores em níveis superiores ao do quotista "direto" do Fundo de Investimento Imobiliário (FII), passo que a fiscalização só poderia dar caso fosse comprovada a simulação, nos termos do art. 149, VII do CTN.

É de suma importância ressaltar que a própria autoridade fiscal, ao longo da autuação, não fundamentou a exigência em alegações de simulação ou fraude que pudessem macular a estrutura de investimento. A ausência de tal acusação é relevante, pois a desconsideração de estruturas, embora encontre amparo no CTN, é medida excepcional e demanda comprovação cabal.

Dessa forma, a decisão recorrida, ao invocar uma interpretação teleológica da norma, acabou por desconsiderar a estrutura de investimento validamente constituída sem fundamento suficiente para tanto.

Assim, muito embora seja fato incontroverso que o Sr. André Esteves fosse quotista exclusivo do FIM CP Valbuena, que por sua vez possuía a maioria das quotas do FII Recorrente, não se pode dizer que fosse proprietário direto dos Imóveis Pátio Malzoni detidos pelo FII Recorrente, o que afasta a regra de equiparação do art. 2º da Lei nº 9.779/99.

### 3.1.3 INCORPORADOR, CONSTRUTOR OU SÓCIO DO EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO.

O Recorrente ainda defende que mesmo superadas as premissas acima, não seria possível enxergar nas pessoas de André Esteves ou das empresas do grupo BTG a figura de incorporador ou construtor, pois os Imóveis Pátio Malzoni tiveram sua construção conduzida pelas empresas Brookfield, Brascan – ambas do **grupo Brookfield** – e Maragogipe – do **grupo Victor Malzoni** –, sendo iniciada em julho de 2008 e finalizada em agosto de 2012.

De fato, a defesa prova que os direitos e obrigações referentes à participação da Brookfield e Brascan nos Imóveis Pátio Malzoni foram adquiridos por: BTG Pactual (a partir de junho de 2010), One Properties (a partir de novembro de 2011) e BR Properties (a partir de março de 2012). Posteriormente, em junho de 2013, após quase um ano da finalização da construção do empreendimento, houve a venda dos Imóveis Pátio Malzoni pela Brookfield e Brascan para a BR

Properties. Por fim, em setembro de 2013, o FII Recorrente (comprador) adquiriu da BR Properties (vendedora) os Imóveis Pátio Malzoni.

Defende também que André Esteves ou as empresas do Grupo BTG não poderiam ser considerados sócias do empreendimento imobiliário, figura que não poderia ser confundida com a de coproprietário do imóvel acabado.

Vejamos:

“224. Por outro lado, como já destacado, também há quem entenda que a figura do sócio está intimamente ligada ao “empreendimento imobiliário”, ou seja, à exploração da atividade imobiliária em si. Nessa situação, a figura do “sócio do empreendimento imobiliário” teria como pressuposto a participação do cotista relevante em algum negócio jurídico associativo que pudesse se caracterizar como empreendimento imobiliário. Com base nesse entendimento, o termo “sócio” pressuporia a existência de uma sociedade por meio da qual a atividade imobiliária é exercida.

225. Entretanto, é evidente que os Imóveis Pátio Malzoni não se caracterizam como qualquer figura ou negócio jurídico associativo, de modo que se pudesse afirmar que a BR Properties seria “sócia” do empreendimento, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999. O mesmo se aplica ao Sr. André Esteves, que, apenas indiretamente, se beneficiou dos aluguéis recebidos por meio da participação no Recorrente através do FIM CP Valbuena. Jamais esteve associado, nesse sentido, ao empreendimento imobiliário.

À primeira vista, o termo sócio não me parece excluir a figura do coproprietário, já que o Código Civil reconhece o caráter societário das sociedades de fato, que dispensam a registro formal.

Também a expressão *empreendimento imobiliário* não me parece excluir a exploração empresarial, mediante locação ou alienação, de imóveis prontos, afinal, excluída a destinação para uso próprio, todo empreendimento imobiliário destina-se ao fim e ao cabo à alienação ou locação.

A CVM, na hoje revogada Instrução nº 205/94, chegou a definir “empreendimento imobiliário” de forma mais ampla ao tratar dos investimentos permitidos aos FIIs, abarcando a “construção de imóveis, aquisição de imóveis prontos, ou investimentos em projetos visando viabilizar o acesso a habitação e serviços urbanos, inclusive em áreas rurais, para posterior alienação, locação ou arrendamento<sup>8</sup>. Por esse conceito, empreendimento imobiliário englobaria também a mera aquisição de imóveis prontos para aluguel.

<sup>8</sup> Art. 2º - O Fundo de Investimento Imobiliário destinar-se-á ao desenvolvimento de empreendimentos imobiliários, tais como construção de imóveis, aquisição de imóveis prontos, ou investimentos em projetos visando viabilizar o acesso à habitação e serviços urbanos, inclusive em áreas rurais, para posterior alienação, locação ou arrendamento.

O art. 40 da Resolução CVM nº 175/22 inclusive prevê que a participação do FII em “empreendimentos imobiliários” pode ocorrer mediante a aquisição de ativos variados, dentre os quais se incluem imóveis prontos<sup>9</sup>.

Sob essas premissas, não assistiria razão a este argumento do Recorrente, ainda que sua análise não fosse sequer necessária para conferir provimento ao Recurso, como vimos nos tópicos antecedentes.

Contudo, a teleologia da norma, confirmada pelas sucessivas alterações de redação e pela exposição de motivos, leva a caminho distinto.

Da exposição de motivos da Medida Provisória nº 1788, convertida na Lei nº 9.779/99 extraímos que seu objetivo era evitar a concorrência predatória dos FIIs com as pessoas jurídicas que explorassem *as mesmas* atividades:

"Para evitar a concorrência predatória dos referidos fundos com as pessoas jurídicas que exploram as mesmas atividades, o art. 2º do Projeto determina que sejam os rendimentos do fundo tributados segundo as mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas, nas hipóteses em que este permitir participação superior ao limite de vinte e cinco por cento ao incorporador, construtor ou sócio do empreendimento imobiliário".

A exposição de motivos, ainda que vaga na definição do que seriam essas “mesmas atividades” se harmoniza com a tese defensiva, pois revela que a intenção era evitar que as construtoras, incorporadoras e demais empreendedoras imobiliárias mais estruturadas passassem a desempenhar sua atividade operacional por meio de um FII e, com isso, diferissem a tributação da venda das unidades ou da locação.

Mas mais do que a simples exposição de motivos da MP que veio a ser convertida na Lei nº 9.779/99, a alteração redacional com relação à medida provisória anterior confirma o escopo da restrição. O art. 19 da Medida Provisória nº 1.602/97 aplicava a regra de equiparação então existente se o fundo aplicasse recursos em empreendimento imobiliário de que participasse **como proprietário**, incorporador, construtor ou sócio”. Vejamos:

“Art. 19. A isenção do imposto de renda a que se refere o art. 16 da Lei no 8.668, de 25 de junho de 1993, somente se aplica ao fundo de investimento imobiliário que, além das previstas na referida Lei, atenda, cumulativamente, às seguintes condições:

I - seja composto por, no mínimo, cinqüenta quotistas;

II - nenhum de seus quotistas tenha participação que represente mais de cinco por cento do valor do patrimônio do fundo;

<sup>9</sup> Art. 40. A participação da classe de cotas em empreendimentos imobiliários pode se dar por meio da aquisição dos seguintes ativos:

I – quaisquer direitos reais sobre bens imóveis;

III - não aplique seus recursos em empreendimento imobiliário de que participe, **como proprietário**, incorporador, construtor ou sócio, qualquer de seus quotistas, a instituição que o administre ou pessoa ligada à quotista ou à administradora.” (g.n.)

A condição de proprietário foi retirada da redação da MP 1788/98, exclusão mantida na redação final do art. 2º da lei nº 9.779/99.

Assim, se por um lado é plausível admitir que o proprietário ou coproprietário enquadre-se em um conceito mais amplo de “sócio do empreendimento imobiliário”, parece-me cega a interpretação que entenda neutra a subtração consciente da condição de “proprietário” do rol de relações vedadas ao quotista do FII com os investimentos do fundo.

Neste sentido caminha a jurisprudência mais recente do CARF, conforme revela o Acórdão 1101-001.407, de outubro de 2024, de relatoria do Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, firmado por unanimidade de votos. Vejamos a ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021 FUNDO IMOBILIÁRIO. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. ART. 2º DA LEI 9.779/99. REQUISITOS NÃO CUMPRIDOS.

A análise da posição construtor, incorporador ou sócio, na condição de cotista, para fins de equiparação do Fundo à pessoa jurídica, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.779/1999, deve ser feita na data do fato gerador do tributo. É dizer, deve-se excluir fatos do passado para fins de aplicação do referido dispositivo legal. Com efeito, não importa se o FII possuía quotista que no passado teria sido incorporador, construtor ou sócio do empreendimento imobiliário, exceto no caso de dolo, fraude ou simulação.

A partir da data que o construtor, incorporador ou sócio alienar o empreendimento imobiliário ele está apto a ser quotista do respectivo FII sem atrair a regra de equiparação a pessoa jurídica. Afinal, o FII tem bens, direitos e patrimônios próprios; exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Quanto à participação indireta, a norma a ser extraída do art. 2º da Lei nº 9.779/1999, trata separadamente do sócio e da pessoa ligada. A pessoa ligada é utilizada para verificar a posição de cotista relevante. Assim, se o construtor, incorporador ou sócio possui, isoladamente ou em conjunto com pessoa ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do FII aplica-se a regra de equiparação.

Nessa mesma linha de raciocínio, a norma a ser extraída em relação à interpretação do termo sócio não abarca a pessoa ligada ou aquela faz parte de um mesmo grupo econômico, mas somente aquela pessoa que contribui para a formação do capital social com bens ou serviços, fazendo jus a parte do resultado da sociedade. É dizer não há falar-se na figura de sócio indireto ou participação indireta. Tal racional está em consonância com o utilizado pela Receita Federal na Solução de Consulta Cosit nº 182, de 2019, no sentido de que sócio é aquele que

contribui para a formação do capital social com bens ou serviços, fazendo jus a parte do resultado da sociedade.

Portanto, para fins de interpretação do art. 2ª da Lei nº 9.779/1999, sócio é aquele que detém participação no capital social. De igual forma, a figura do quotista exige participação direta e não indireta.

As interpretações acima devem ser afastadas pelo Fisco nos casos de dolo, fraude ou simulação. Ocasão em que o Fisco, nessas hipóteses, encontra amparo no art. 149, VII, do CTN.”

Também na câmara superior a tese do Recorrente encontra amparo, conforme evidencia o 9101-006.005, decidido em 2022 por maioria de votos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2005 FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA FIGURA DE “SÓCIO DO EMPREENDIMENTO”. EQUIPARAÇÃO TRIBUTÁRIA IMPROCEDENTE.

Considerando a inexistência da figura de sócio no empreendimento imobiliário explorado pelo FII Península, a sua equiparação à pessoa jurídica para fins tributários não se sustenta à luz do artigo 2º da Lei nº 9.779/99.

Portanto, por mais este fundamento assiste razão ao Recorrente, tornando-se prejudicados os demais tópicos dos Recursos caso vencida a posição ora proposta.

### 3.2 ACUSAÇÃO FISCAL 02 - NÃO TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS DE AJUSTE A VALOR JUSTO ("AVJ")

O debate aqui diz respeito à natureza da previsão contida no §3º do art. 13 da Lei 12.973/2014 que demanda evidenciação das variações positivas decorrentes de Avaliação a Valor Justo em subconta específica.

#### Seção V

#### Avaliação a Valor Justo

#### Subseção I

#### Ganho

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. (Vigência)

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros.

§ 6º No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o caput, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º.

**A Fazenda Nacional** defende que ao não evidenciar os ganhos de AVJ em subcontas vinculadas a cada ativo ou passivo, a neutralidade fiscal não foi preservada.

Afirma que a falta de evidenciação dos ganhos de AVJ em subcontas impossibilitaria a certificação de quais ativos obtiveram ganho e em que medida devem ter esse ganho oferecido à tributação, dado que cada ativo, individualmente, tem ganho e realização distinto, tornando impossível à Administração Tributária a determinação da quantia devida, pois não se sabe qual ativo se valorizou e qual seu estágio de realização em termos de depreciação ou amortização

**O Recorrente**, por seu turno, se escora em três argumentos principais.

O primeiro é o argumento de que o controle do AVJ em subcontas só seria devido retroativamente, caso o Recorrente concordasse com a autoridade fiscal sobre seu tratamento equiparado a pessoa jurídica que o obrigaria a tanto, vale dizer, se o Recorrente discorda da obrigatoriedade de tal registro por ser FII, não deveria de fato proceder à escrituração como pessoa jurídica, e exigir que desde sempre houvesse tal escrituração implicaria impor a visão fiscal ao contribuinte de maneira apriorística.

O segundo é o de que o art. 43 do CTN elege como fato gerador do Imposto de Renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza, renda esta que deve estar realizada e líquida para que possa sujeitar-se à tributação, o que inquestionavelmente não ocorre com a mera avaliação periódica a valor justo, que é demandada para fins de evidenciação societária e contábil, de maneira que também se permita às autoridades fiscais conhecerem a adequada base tributária sujeita à tributação e verificarem o acerto das adições e exclusões.

O terceiro, decorrente do segundo, é que para que o dispositivo supostamente violado seja interpretado de maneira conforme ao CTN, deve ser lido como um requisito formal, uma obrigação acessória cujo descumprimento não dispara a tributação, embora possa acarretar punição própria e independente da exigência principal.

### 3.2.1 IMPOSSIBILIDADE DE EXIGIR OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA COMO CONDIÇÃO PARA A NÃO TRIBUTAÇÃO

Ainda que se admitisse, para fins de argumentação, a equiparação do Recorrente a uma pessoa jurídica, a exigência tributária sobre os ganhos de Ajuste a Valor Justo (AVJ) não realizados, fundamentada exclusivamente na ausência de seu controle em subconta que individualizasse cada elemento do ativo sujeito a reavaliação, não merece prosperar. A autuação, nesse ponto, revela-se como uma tentativa de impor, por via transversa, a posição jurídica da autoridade fiscal, transformando o descumprimento de uma obrigação acessória em fato gerador de uma obrigação principal, o que se afigura inadmissível.

O ônus de evidenciar os ganhos de AVJ em subcontas, conforme previsto no art. 13 da Lei nº 12.973/2014, é uma obrigação instrumental atribuída às pessoas jurídicas sujeitas à apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro real. O Recorrente, contudo, fundamenta sua defesa na premissa de que, na qualidade de Fundo de Investimento Imobiliário (FII), não se subsume à regra de equiparação do art. 2º da Lei nº 9.779/1999 e, portanto, não estaria sujeito a tal obrigação acessória para os períodos de apuração em questão.

Nesse contexto, a ausência do registro em subconta não decorre de negligência ou omissão deliberada, mas sim de uma consequência direta e coerente com a posição jurídica que o contribuinte defende desde o início. Exigir que o Recorrente cumprisse com tal obrigação acessória seria o mesmo que forçá-lo a anuir com a tese fiscal que ora combate, qual seja, a de sua equiparação a uma pessoa jurídica mesmo antes da autuação. A partir do momento em que a autoridade fiscal, por meio do lançamento, modifica o critério jurídico aplicável a fatos pretéritos, não pode, retroativamente, exigir o cumprimento de deveres instrumentais que só fariam sentido sob a nova ótica imposta.

A tributação dos ganhos de AVJ, sob a justificativa da ausência do controle em subconta, assume, portanto, um caráter de verdadeira penalidade pela discordância do contribuinte quanto à interpretação jurídica da autoridade fiscal. Tal medida viola o art. 3º do Código Tributário Nacional, que veda a utilização do tributo como sanção por ato ilícito, e configura uma forma de coação para que o contribuinte adote o entendimento do Fisco.

Este Conselho já se manifestou no sentido de que a divergência de interpretação da legislação tributária entre o contribuinte e a fiscalização não pode ser considerada "incorreção" para fins de aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória. No Acórdão nº 1302-006.413, restou consignado que a penalidade não pode ser utilizada como forma de impor o entendimento do agente autuante, sob pena de se configurar uma "sanção política", o que é vedado em nosso ordenamento.

Ademais, a legislação que trata da equiparação dos FII a pessoas jurídicas o faz para fins de aplicação da tributação, ou seja, da obrigação principal, não para impor, de forma automática e irrestrita, o cumprimento de todas as obrigações acessórias aplicáveis a pessoas jurídicas, mormente quando os FII continuam sujeitos a suas próprias e específicas normas contábeis e regulatórias.

Por todo o exposto, conclui-se que a ausência do controle dos ganhos de AVJ em subconta desde o princípio decorre de uma fundamentada posição jurídica do Recorrente. Utilizar tal fato para tributar uma renda não realizada configura coação e aplicação de sanção por via oblíqua, o que torna a exigência fiscal, neste ponto, improcedente.

Entretanto, embora o Recorrente sustente que a tributação dos ganhos de Ajuste a Valor Justo (AVJ) configure uma coação para que adote a posição jurídica da autoridade fiscal, tal argumento não se sustenta diante das circunstâncias fáticas do processo. A análise dos autos revela que foi oportunizado ao contribuinte demonstrar o controle de tais valores na forma exigida pela legislação mediante a apresentação de sua escrituração, contudo, este ficou-se inerte.

No caso concreto, a autoridade fiscal, por meio do Termo de Início da Ação Fiscal, intimou o Recorrente a elaborar e transmitir sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e demais obrigações acessórias referentes aos períodos em questão, anunciando a equiparação a pessoa jurídica. Essa intimação representou uma oportunidade processual para que o Recorrente, ainda que sob protesto quanto à sua condição de pessoa jurídica, apresentasse sua escrita contábil e fiscal optando por uma das formas de apuração do resultado tributável, como prevê a legislação.

Ao optar por não apresentar a escrituração na forma solicitada, o Recorrente não apenas se firmou em sua posição jurídica, mas também se recusou a cumprir uma determinação processual que lhe permitiria demonstrar o controle exigido por lei. Não se pode, por isso, alegar que a tributação foi usada, no caso concreto, como "penalidade" ou "coação".

Contudo, isso não implica autorização para tributar ganhos potenciais não realizados, conforme veremos nos tópicos seguintes.

### 3.2.2 A AUSÊNCIA DE RENDA LÍQUIDA DISPONÍVEL ATÉ A ALIENAÇÃO DO BEM AVALIADO A VALOR JUSTO

A controvérsia, neste ponto, reside em determinar se a mera reavaliação de um ativo a seu valor justo (AVJ), sem a correspondente alienação ou baixa, constitui fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A resposta a essa questão perpassa o conceito fundamental de renda tributável, pilar do sistema tributário nacional.

O art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN) é cristalino ao definir o fato gerador do Imposto de Renda como "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica" de renda ou proventos. A norma exige, portanto, não apenas um acréscimo patrimonial, mas que este acréscimo se torne disponível para o contribuinte, seja pelo ingresso efetivo de recursos

(disponibilidade econômica) ou pela aquisição de um direito incondicional sobre eles (disponibilidade jurídica).

A avaliação a valor justo, por sua vez, é uma metodologia contábil introduzida no ordenamento pátrio com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade (IFRS), por meio da Lei nº 11.638/2007. Seu objetivo é conferir maior utilidade e relevância à informação contábil, refletindo o valor de mercado (e.g. credores e acionistas minoritários) de um ativo em determinado momento. Contudo, o ganho apurado por meio do AVJ é um "ganho de detenção", uma mera expectativa de resultado positivo que só se converterá em renda efetiva quando e se o ativo for realizado. Antes disso, trata-se de um acréscimo patrimonial meramente potencial, não disponível.

Como bem leciona Ricardo Mariz de Oliveira, "a incidência tributária pressupõe ganho real e realizado, isto é, ganho efetivamente auferido, ou, segundo o art. 43 do CTN, ganho cuja disponibilidade econômica ou jurídica tenha sido adquirida"<sup>10</sup>.

O próprio legislador, ao promover a harmonização entre as novas normas contábeis e a legislação tributária, demonstrou preocupação em manter a neutralidade fiscal e evitar a tributação de renda não realizada. Inicialmente com o Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941/2009, e posteriormente com a Lei nº 12.973/2014, que revogou o RTT, mas estabeleceu mecanismos específicos para neutralizar os efeitos do AVJ. A referida lei foi expressa ao determinar, em seus artigos 13, 25 e 27, que os ganhos decorrentes de AVJ não devem ser computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no momento de sua apuração contábil, postergando a tributação para o momento da realização do ativo correspondente, seja por alienação, baixa, depreciação ou amortização.

É relevante notar que, tratando-se de pessoa jurídica tributada pelo Lucro Presumido ou Arbitrado, a neutralidade não encontra exigência correlata à versada no art. 13 da mesma lei.

**Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:**

(...)**§ 1º** O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

**§ 2º** Para fins do disposto no § 1º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor

presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

<sup>10</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Incorporação de ações no direito tributário**: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 97 e 98.

**§ 3º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados.**

§ 4º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil.

§ 5º O disposto no § 4º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto. (g.n.)

**Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:**

(...)**§ 3º** O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 4º Para fins do disposto no § 3º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

**§ 5º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados.**

§ 6º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil.

§ 7º O disposto no § 6º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto. (g.n.)

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem, de forma consistente, reforçado essa visão. Em diversos precedentes, as Turmas Julgadoras têm afirmado que "o simples ajuste de valor contábil de determinado bem do ativo imobilizado para o valor de mercado, sem a verificação do efetivo evento econômico que disponibilize aquela nova riqueza ao contribuinte, não passa de mera expectativa e pertence somente ao universo contábil". Entendimento semelhante foi exarado no Acórdão nº 1401-003.873, no qual se decidiu que a avaliação a valor justo, por si só, não significa acréscimo patrimonial disponível. De forma ainda mais específica, o Acórdão nº 1402-003.589 consignou que "a ausência de criação de subconta não pode implicar automaticamente no acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda previsto no art. 43 do CTN".

Dessa forma, conclui-se que a tributação pretendida pela autoridade fiscal sobre os ganhos de AVJ apurados pelo Recorrente, antes de qualquer ato de realização, carece de fundamento material. A exigência viola diretamente o art. 43 do CTN, a intenção neutralizadora da

Lei nº 12.973/2014 e a jurisprudência consolidada deste Conselho. A cobrança, portanto, deve ser afastada por ausência de ocorrência do fato gerador, mediante interpretação sistemática e teleológica que concilia o art. 13 com os artigos 25 e 27 da Lei nº 12.973/14, ao mesmo tempo em que prestigia o conceito de renda do art. 43 do CTN.

**De todo modo, no caso em questão houve a evidenciação dos ganhos de ajuste de avaliação patrimonial em subconta, o que nos leva ao tópico seguinte.**

### 3.2.3 A SUFICIÊNCIA DO CONTROLE CONTÁBIL DO RECORRENTE PARA A NEUTRALIDADE DO AJUSTE A VALOR JUSTO

Superada a discussão acerca da ausência de fato gerador, cumpre analisar, sob outra ótica, a exigência fiscal. A autoridade fiscal e o acórdão recorrido sustentam que a tributação imediata do Ajuste a Valor Justo (AVJ) decorre, de forma automática, do descumprimento da obrigação acessória de evidenciar o ganho em subconta vinculada ao ativo. Contudo, tal formalismo não pode prevalecer sobre a essência do controle fiscal, que, no caso concreto, foi plenamente atendido pelo Recorrente mediante evidenciação em conta específica de Avaliação a Valor Justo.

A exigência de controle em subconta, prevista no art. 13 da Lei nº 12.973/2014, não é um fim em si mesma. Trata-se de uma norma instrumental, cujo objetivo precípua é garantir à Administração Tributária um mecanismo de rastreabilidade dos valores diferidos, assegurando sua tributação quando da efetiva realização do ativo, conforme defende a própria Fazenda Nacional em suas contrarrazões. A finalidade da norma é, portanto, o controle, e não a criação de uma penalidade tributária pelo descumprimento de um requisito formal.

No caso dos autos, **é incontroverso que o controle sobre os valores de AVJ existiu e foi transparente, ainda que não no formato de uma subconta vinculada.**

A prova mais contundente de que a finalidade da norma foi atingida é consolidada na própria autuação fiscal. A autoridade autuante foi capaz de identificar, com precisão, os exatos montantes dos ganhos decorrentes de avaliação a valor justo e adicioná-los à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Tal identificação só foi possível porque os valores estavam devidamente segregados e evidenciados nos informes trimestrais e nas demonstrações financeiras auditadas, documentos públicos apresentados à CVM e utilizados pelo Fisco para apurar o Lucro Real evitando o arbitramento. Não houve, portanto, qualquer embaraço ao bem jurídico protegido.

Ademais, frise-se uma particularidade fática ignorada pela decisão recorrida: para o ano-calendário de 2019, o Recorrente possuía **um único ativo classificado como "propriedade para investimento", qual seja, o empreendimento "Condomínio Pátio Malzoni".**, conforme indicado nas demonstrações financeiras apresentadas à CVM (fls. 41/77) e utilizadas pela autoridade fiscal para apurar o Lucro Real, conforme o seguinte excerto de fl. 55:

**7. Propriedades para investimento**

<b>Descrição do empreendimento</b>	<b>Valor justo de 2019</b>	<b>Valor justo de 2018</b>
(1) Correspondente a 100% dos andares 10º ao 14º, vagas de garagem e Casa Bandeirista localizada no térreo do empreendimento denominado Edifício Condomínio Pátio Malzoni, localizado na Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3477, Itaim Bibi, Cidade e Estado de São Paulo, construído sobre um terreno de 17.180,80 m2, objeto das matrículas nº 183547, 183615, 183648 à 183671 emitidas pelo 4º Cartório de Registro de Imóveis de São Paulo. (*)	548.068	503.525
	<u>548.068</u>	<u>503.525</u>

A movimentação ocorrida na conta propriedades para investimento está descrita a seguir:

<b>Saldo em 31 de dezembro de 2017</b>	<b>407.527</b>
Ajustes ao valor justo das propriedades para investimento	95.998
<b>Saldo em 31 de dezembro de 2018</b>	<b>503.525</b>
Ajustes ao valor justo das propriedades para investimento	44.543
<b>Saldo em 30 de junho de 2019</b>	<b>548.068</b>

Em 30 de junho de 2019 e 31 de dezembro de 2018, os valores de mercado correspondentes aos imóveis estão suportados por laudo de avaliação, para a data base de junho de 2019 e novembro de 2018, elaborado pela empresa Cushman & Wakefield, e emitido em junho de 2019 e dezembro de 2018, e formalmente aprovado pela administração em julho de 2019 e janeiro de 2019.

Nesse cenário, a alegação de que os ganhos de AVJ foram registrados "globalmente" ou sem vinculação ao ativo correspondente não corresponde aos fatos. Sendo um único o ativo, a vinculação do ajuste era inequívoca e singular, tornando a exigência de uma subconta individualizada mero apego ao formalismo.

A jurisprudência deste Conselho já se debruçou sobre situações análogas, firmando o entendimento de que a ausência do registro formal em subconta, por si só, não é capaz de ensejar a tributação de uma renda não realizada, especialmente quando o controle é demonstrado por outros meios. Conforme decidido no Acórdão nº 1401-003.873, "ainda que não houvesse a evidenciação da AVJ por meio de subconta na forma em que consta no lançamento fiscal, certo é que a simples ausência de subconta não é fato per si capaz de ensejar a tributação". No mesmo julgado, reconheceu-se que, se o controle está evidenciado na documentação contábil, ainda que não da forma esperada pela fiscalização, a finalidade da norma foi cumprida.

Portanto, tendo em vista que o objetivo da norma de controle foi plenamente alcançado, conforme demonstrado pela própria autoridade fiscal ao lavrar o auto de infração, e considerando a inequívoca vinculação do AVJ ao único ativo existente em 2019, a glosa fundamentada no mero descumprimento de uma formalidade não pode proceder.

### 3.3 ACUSAÇÃO FISCAL 03 – MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, EM RAZÃO DA NÃO APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL ("ECF"), ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL DAS CONTRIBUIÇÕES ("EFD-CONTRIBUIÇÕES") E ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL ("ECD")

O Recorrente defende a impossibilidade de manutenção da penalidade conforme os seguintes tópicos que serão abordados adiante:

**III.3. AD ARGUMENTANDUM – IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL 03 – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

**III.3.1. INEXISTÊNCIA DO DEVER DE APRESENTAÇÃO DA ECF, EFD-CONTRIBUIÇÕES E ECD**

**III.3.2. AD ARGUMENTANDUM – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DA EXIGÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

**III.3.3. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS COMO FORMA DE IMPOR A OPINIÃO JURÍDICA DA AUTORIDADE FISCAL**

**III.3.4. IMPOSSIBILIDADE DO BIS IN IDEM NAS PENALIDADES IMPOSTAS: EFD-CONTRIBUIÇÕES E ECD**

**III.3.5. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 12, III, DA LEI Nº 8.218/1991: EFD-CONTRIBUIÇÕES E ECD**

**III.3.6. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO E AO FISCO: OFENSAS AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE**

**III.4. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS EM CASO DE DÚVIDA**

**III.5. NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ABSORÇÃO/CONSUMÇÃO**

Abordaremos a defesa por partes:

**3.3.1 III.3.1. A III.3.3 - INEXISTÊNCIA DO DEVER DE APRESENTAÇÃO DA ECF, EFD-CONTRIBUIÇÕES E ECD; IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DA EXIGÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS COMO FORMA DE IMPOR A OPINIÃO JURÍDICA DA AUTORIDADE FISCAL**

Sustenta o Recorrente que, por sua natureza jurídica de Fundo de Investimento Imobiliário (FII), desprovido de personalidade jurídica conforme o art. 1º da Lei nº 8.668/1993, não estaria obrigado à apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), da EFD-Contribuições e da Escrituração Contábil Digital (ECD).

Afirma que, segundo a Solução de Consulta Disit nº 141/2002 e o "Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2022" da Receita Federal, apenas pessoas jurídicas estão sujeitas a tais obrigações, condição na qual os FII não se enquadram. Assim, conclui serem insubsistentes as penalidades aplicadas.

Caso se admita a sua equiparação a pessoa jurídica, o Recorrente defende que a exigência de entrega das obrigações acessórias só poderia ter efeitos a partir da autuação fiscal, não podendo retroagir.

Argumenta que a Autoridade Fiscal fundamentou a obrigatoriedade no Ato Declaratório SRF nº 02/2000, mas que tal ato não prevê a aplicação retroativa da exigência. Alega que, por entender indevida a sua equiparação, não havia razão para cumprir as obrigações acessórias correspondentes, e que a exigência retroativa violaria o artigo 146 do CTN, que veda a aplicação de novo critério jurídico a fatos geradores pretéritos.

Sustenta que o fato gerador da obrigação acessória, no caso, seria a própria autuação que o equiparou a pessoa jurídica, e antes dela, na qualidade de FII, estava desobrigado de tal apresentação.

O Recorrente ainda alega que as multas não poderiam ter sido utilizadas como forma de impor o entendimento jurídico da Autoridade Fiscal. A não entrega das declarações (ECD, ECF e EFD-Contribuições) foi resultado direto de seu entendimento de que não se enquadrava na regra de equiparação do art. 2º da Lei 9.779/1999.

Argumenta que a entrega de tais obrigações implicaria a aceitação forçada da tese fiscal. Defende que as penalidades não podem ser usadas como instrumento de coação para que o contribuinte adote a posição jurídica da fiscalização, citando em seu favor o Acórdão nº 1302-006.413, que trata da impossibilidade de penalizar o contribuinte por divergência na interpretação da legislação.

Conclui que a aplicação das multas no cenário de controvérsia sobre a própria sujeição passiva configura uma dupla sanção (pecuniária e política) para coagir o Recorrente a adotar a posição fiscal.

Entendo que a exigência retroativa do cumprimento de obrigações acessórias inexigíveis até que aplicada a regra de equiparação de fato implicaria coerção à adoção da posição fiscal em contrariedade às regras que regem a natureza jurídica do Recorrente, à luz do que já propus no tópico 3.2.1 deste voto.

Entretanto, assim, como lá expus, a autoridade fiscal, por meio do Termo de Início da Ação Fiscal, intimou o Recorrente a elaborar e transmitir sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e demais obrigações acessórias referentes aos períodos em questão, anunciando a equiparação a pessoa jurídica e utilizando este marco temporal para considerar inadimplida a obrigação contida na lei nº 8.218/91.

Ou seja, não se autuou o Recorrente por não ter transmitido a escrituração antes da equiparação, mas por não tê-la apresentado tão logo foi intimado para tanto e informado da equiparação. Essa intimação representou uma oportunidade processual para que o Recorrente, ainda que sob protesto quanto à sua condição de pessoa jurídica, apresentasse sua escrita contábil e fiscal atendendo a dever que foi entendido como violado pela autoridade fiscal, qual seja, o de apresentar sua escrita mediante intimação para tanto.

Ao optar por não apresentar a escrituração na forma solicitada, o Recorrente não apenas se firmou em sua posição jurídica, mas também se recusou a cumprir uma determinação

cujo descumprimento deu ensejo à aplicação da penalidade. Não se pode, por isso, alegar que a tributação foi usada, no caso concreto, como "penalidade" ou "coação".

### 3.3.2 III.3.4. IMPOSSIBILIDADE DO BIS IN IDEM NAS PENALIDADES IMPOSTAS: EFD-CONTRIBUIÇÕES E ECD

O Recorrente aponta a ocorrência de *bis in idem*, pois a Autoridade Fiscal aplicou a mesma penalidade, com base no mesmo dispositivo legal (art. 12, III, da Lei nº 8.218/1991), tanto para a falta de entrega da EFD-Contribuições quanto da ECD.

Argumenta que a infração é única – a inobservância ao art. 11 da Lei nº 8.218/1991, que obriga a manutenção dos "arquivos digitais" à disposição do Fisco. A seu ver, a redação da norma, ao utilizar o plural ("registros e respectivos arquivos"), indica que a penalidade é única, independentemente da quantidade de arquivos não apresentados.

Sustenta que, sendo a conduta punida e a base de cálculo as mesmas (receita bruta), a dupla penalização configura *bis in idem*, o que é vedado pelo ordenamento jurídico, conforme precedentes do CARF que cita (Acórdãos nº 1202-001.228 e nº 3202-000.936).

Entendo assistir razão ao Recorrente.

Da análise dos autos, verifica-se que a autoridade fiscal impôs em duplicidade a penalidade prevista no mesmo dispositivo legal: o artigo 12, inciso III, da Lei nº 8.218/1991. A primeira multa foi aplicada em razão da não apresentação do EFD-Contribuições, e a segunda, pela não apresentação da ECD, ambas incidindo à mesma alíquota, sobre a mesma base de cálculo (a receita bruta) e para o mesmo período de apuração.

A penalidade prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218/1991 decorre da "inobservância do disposto no artigo precedente", qual seja, o artigo 11. Este, por sua vez, estabelece a obrigação das pessoas jurídicas que "utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras" manter, à disposição da Secretaria da Receitas Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas".

A infração, portanto, é *única*: o descumprimento do dever de manter *os arquivos digitais* (no plural) à disposição da autoridade fiscal. O inciso III do artigo 12, utilizado pela fiscalização, corrobora essa interpretação ao definir a multa para "os que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação *dos registros e respectivos arquivos*", novamente utilizando o plural para se referir ao conjunto de obrigações.

Ademais, a penalidade em ambos os casos foi calculada sobre a mesma base de cálculo: a "receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração".

Configura-se, assim, o *bis in idem*, vedado em nosso ordenamento. Houve a aplicação de duas penalidades, fundamentadas no mesmo dispositivo legal (art. 12, III, da Lei nº

8.218/1991), sobre idêntica base de cálculo (receita bruta do período), em razão de uma única conduta infracional (o descumprimento da obrigação prevista no art. 11 da mesma lei).

Mais, ainda que possa se afirmar que as obrigações acessórias não mantidas à disposição” seriam as mesmas, é inarredável concluir que o bem jurídico protegido pelo dispositivo que prevê a sanção, a própria fiscalização, é um só, sendo que sua ofensa não comporta dupla punição.

Destarte, impõe-se o cancelamento de uma das multas aplicadas, mantendo-se a exigência apenas por uma das omissões (EFD-Contribuições ou ECD), afastando-se a duplicidade da sanção.

### 3.3.3 III.3.5. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 12, III, DA LEI Nº 8.218/1991: EFD-CONTRIBUIÇÕES E ECD

O Recorrente também defende que o enquadramento legal da multa estaria incorreto. Argumenta que, a se entender ter havido descumprimento de obrigação, em vez do art. 12, III, da Lei nº 8.218/1991, deveria ter sido aplicado o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que prevê penalidade específica e menos gravosa para o descumprimento de obrigações acessórias instituídas pela Receita Federal.

Alega também que, havendo duas penalidades possíveis para a mesma infração, deve-se aplicar a mais favorável ao acusado, em obediência ao art. 112, I, do CTN. A escolha da norma mais gravosa representaria um erro na fundamentação legal, configurando vício insanável do lançamento.

O questionamento do contribuinte nos remete ao brilhante voto do Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, proferido no Acórdão nº 1201-006.149, sobre as diferenças entre as penalidades de que tratam a lei 8.218/91 e o art. 57, inciso I, “b”, da MP nº 2.158-35, de 2001, Vejamos o voto:

#### **“Multa por falta/atraso na entrega de arquivos magnéticos**

2. Vejamos inicialmente a legislação sobre o tema.

3. Nos termos da Lei nº 8.218, de 1991, com alterações da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, as pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. Referida lei delegou à Receita Federal a expedição de atos regulamentares referentes à forma e ao prazo em que os arquivos digitais e sistemas devem ser apresentados.

4. A Receita Federal, por sua vez, por meio da IN SRF nº 86, de 2001<sup>11</sup>, estabeleceu que essas pessoas jurídicas, quando intimadas, deveriam apresentar, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, conforme orientações contidas no Ato Declaratório Cofis nº 15, de 2001.

5. No caso de inobservância quanto à manutenção dos arquivos digitais e sistemas à disposição da Receita Federal, a referida Lei nº 8.218, de 1991, estabelece três penalidades distintas de acordo com a conduta praticada:

i) multa de 0,5% do valor da receita bruta: não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

ii) multa de 5% sobre o valor da operação correspondente limitada a 1% por cento da receita bruta: omissão ou prestação incorreta da informação solicitada;

iii) multa equivalente a 0,02% por dia de atraso, sobre a receita bruta, limitada a 1% desta: não cumprir o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

**Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.**

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem **sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadal previsto na legislação tributária.** (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes **penalidades**:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Grifo nosso)

6. Como se vê, o art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, prevê para cada conduta – não atender à forma dos registros, omissão ou prestação incorreta e não cumprimento de prazo – uma penalidade distinta. Quisesse o legislador estabelecer penalidade única não teria feito tal divisão. Para melhor entendimento destas três condutas, analisemos de forma mais detida o Ato Declaratório Cofis nº 15, de 2001, que estabelece as regras para apresentação dos arquivos digitais.

7. No ponto, não se pode perder de vista que a formatação inadequada desses arquivos digitais inviabiliza o procedimento de auditoria fiscal. Nesse sentido, optou o legislador por estabelecer multas tendo como referencial a receita bruta ou operações

<sup>11</sup> IN SRF nº 86, de 2001. Art. 2º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1º, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

realizadas pelo sujeito passivo.

8. De acordo com o referido Ato Declaratório Cofis nº 15, de 2001, os arquivos devem obedecer regras de armazenamento e formatação específicas. Veja-se:

#### 1. Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos

Os arquivos digitais solicitados por AFRF deverão obedecer às regras de armazenamento estabelecidas neste Ato, e formatação

##### 1.1 Codificação de Dados e Organização dos Arquivos

<b>Codificação</b>	Texto codificado em ASCII - ISO 8859-1 (Latin-1). Não se aceitam campos compactados (packed decimal), zonados, binários, ponto flutuante (float point), etc., ou quaisquer outras codificações de texto, tais como EBCDIC.
<b>Organização</b>	Seqüencial.
<b>Tipo de registro</b>	LINHA terminando com os caracteres especiais CR/LF (carriage return / line feed = retorno do carro / alimentação de linha = hexa 0D0A).

##### 1.2 Regras de Formatação

Cada registro deve estar contido em uma linha e todas as linhas devem ter o mesmo tamanho.

TIPO DE CAMPO	CONTEÚDO	FORMATO	OBSERVAÇÕES
Númerico	Alinhado à direita, suprimidos vírgulas e pontos, com posições não significativas zeradas. Se comportar sinal, este deve estar em campo próprio e preenchido com "+" (hexa 2B) ou "-" (hexa 2D).	<b>N</b>	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com zeros (hexa 30).
Alfanumérico	Alinhado à esquerda, com posições não utilizadas preenchidas com brancos.	<b>C</b>	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com brancos (hexa 20).

9. Além da formatação, os registros devem ser apresentados em uma estrutura adequada. A título de exemplo, o arquivo de lançamentos contábeis deve ser considerado com partida simples; o arquivo de fornecedores deve indicar cada operação em um registro, distinto para fornecedores e clientes. Veja-se:

#### 4.1 Registros Contábeis

A estrutura deste arquivo deve ser utilizada para os lançamentos registrados no Livro Diário Geral e em Diários Auxiliares. Havendo escrituração de Diários Auxiliares, estes deverão ser apresentados em arquivos distintos.

Os arquivos deste sistema deverão ser acompanhados da Tabela de Plano de Contas (4.9.2) e da Tabela de Centro de Custo/Despesa (4.9.3).

##### 4.1.1 Arquivo de Lançamentos Contábeis

O registro no arquivo de lançamentos contábeis será considerado como partidas simples. Desta forma, tem-se:

- no caso de um lançamento com um débito e um crédito, utiliza-se um registro que represente o débito e um registro que represente o crédito. O campo "Código da Contrapartida" deve ser preenchido em ambos os registros;
- no caso de um lançamento com um débito e diversos créditos, utiliza-se um registro que represente o débito e tantos registros quantos sejam necessários para representar os créditos, deixando em branco o campo "Código da Contrapartida" no registro correspondente ao débito.

##### 4.1.2 Arquivo de Saldos Mensais

O arquivo de saldos mensais deve conter apenas registros que representem contas analíticas movimentadas ou que possuam saldo diferente de zero no período.

#### 4.2 Fornecedores e Clientes

Serão indicadas as operações efetuadas com clientes e fornecedores. Assim, cada operação será objeto de um registro, devendo ser fornecidos arquivos distintos para fornecedores e clientes. Desta forma, tem-se:

- o pagamento de um título com desconto será representado por um registro que informe o valor líquido no campo "Valor da Operação" e o valor sem desconto no campo "Valor Original do Título";
- a emissão de uma duplicata será representada por um registro que informe o valor da mesma nos campos "Valor da Operação" e "Valor Original do Título". Os arquivos deste sistema

deverão ser acompanhados do Arquivo de Cadastro de PJ/PF (4.9.1) e da Tabela de Plano de Contas (4.9.2).

10. Nesse contexto, o contribuinte pode não atender à forma em que os arquivos devem ser apresentados, conforme exposto acima (inciso I), bem como pode omitir ou prestar informação incorreta nos arquivos apresentados (inciso II). Por fim, é possível ainda que o contribuinte não atenda o prazo para apresentação desses arquivos, incorrendo na terceira infração (inciso III).”

(...)

#### “Retroatividade benigna

11. Postula a recorrente a aplicação da retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, ao argumento de que as penalidades impostas pelo art. 12, da Lei nº 8.218, de 1991 teriam sido revogadas tacitamente pelo artigo 57, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

12. A MP nº 2.158-35, de 2001, alterou os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, bem como estabeleceu em seu art. 57 penalidades por descumprimento de obrigações acessórias previstas na Lei nº 9.779, de 1999. Posteriormente, o referido art. 57 foi alterado pelas Leis nº 12.766, de 2012, e 12.873, de 2013.

13. O que interessa ao caso em análise é verificar se a multa prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei 12.766, de 2012, tem o mesmo pressuposto material dos art. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, de forma a atrair a retroatividade benigna.

14. A redação original do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, estabelecia multa de escopo genérico no caso de descumprimento de obrigações acessórias previstas no art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, para as “*peças jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados*” ou “*no caso de informação omitida, inexata ou incompleta*”.

#### MP nº 2.158-35, de 2001 (redação original)

Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que **deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados**;

II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de **informação omitida, inexata ou incompleta**. (Grifo nosso)

15. As obrigações acessórias previstas na Lei nº 9.779, de 1999, referem-se aos impostos e contribuições administrados pela Receita Federal, veja-se:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

16. Posteriormente, com a alteração promovida pela Lei nº 12.766, de 2012, a multa genérica pelo descumprimento de obrigação acessória passou a ser exigida no caso de o sujeito passivo “deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital” ou que “os apresentar com incorreções ou omissões”. Observe-se que esta nova redação tratou especificamente de arquivos digitais e reduziu o valor das multas.

#### MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro 2012

Art. 57. O sujeito passivo que **deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital** exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19

de janeiro de 1999, **ou que os apresentar com incorreções ou omissões** será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

**I - por apresentação extemporânea:**

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

**b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração**, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;

**II - por não atendimento à intimação** da Secretaria da Receita Federal do Brasil, **para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos**, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;

**III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas:** 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços. (Grifo nosso)

17. Ocorre que, conforme visto acima, a Lei nº 8.218, de 1991, estabelece que as pessoas jurídicas *“ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas”* e no caso de inobservância quanto à manutenção de tais arquivos e sistemas à disposição do Fisco, também estabelece multas para condutas semelhantes às previstas no art. 57 da MP nº 2.158, de 1991, redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, porém, mais gravosas. Veja-se:

**Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991**

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, **ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas**, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

Art. 12 - A **inobservância** do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que **não atenderem à forma** em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que **omitirem ou prestarem incorretamente as informações** solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que **não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas**. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Grifo nosso)

18. Instada a se manifestar sobre a convivência dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, com o art. 57 da MP nº 2.158, de 2001, com redação dada Lei nº 12.766, de 2012, a Administração Tributária manifestou-se inicialmente no Parecer Normativo RFB nº 3, de 2013.

19. Após analisar a regra matriz dos referidos mandamentos legais, assentou que a multa prevista na Lei nº 12.766, de 2012, abarca quaisquer sujeitos que **não apresentem** ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou **escrituração digital**. Eles **não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica**. Já a penalidade prevista na Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que **não escrituram e, concomitantemente, não mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da Receita Federal de maneira contínua**.

20. Ressalta que o aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser comprovado de forma inequívoca. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral, que se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012. Veja-se:

**Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2013**

4.4. Na literalidade do disposto na **Lei nº 12.766, de 2012**, a multa é para aqueles sujeitos, quaisquer que sejam, que **não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente** declaração, demonstrativo ou **escrituração digital. Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica. Já a Lei nº 8.218, de 1991**, é para aquelas pessoas jurídicas que **nem mantém os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua**. Objetivamente a infração ocorre (seu “fato gerador”) com a não apresentação, apresentação incorreta ou intempestiva, mas os elementos materiais são distintos.

4.5. Caso a Fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital **por não ter escriturado e, concomitantemente, não mantém os arquivos à disposição de maneira contínua à RFB**, tal conduta se amolda no aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Ressalte-se que a falta de existência de comprovação da falta de escrituração digital de maneira contínua quando seja obrigatória (caso da Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo) deve ser demonstrada e comprovada.

4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. **A simples não apresentação de documentos sem a comprovação de que faltou a escrituração não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral de que trata o novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei nº 12.766, de 2012**, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

[...]

10. Em conclusão:

a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, é **deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital**;

b) O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é **deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, motivo pelo qual continua em vigência**;

c) **A comprovação da ocorrência do aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser feita de forma inequívoca. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001**, em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN; (Grifo nosso)

21. Posteriormente, com o advento da Lei nº 12.873, de 2013, o art. 57 da MP nº 2.158, de 2001, retomou o escopo genérico da redação original ao estabelecer penalidades no caso de o contribuinte “*deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999*” ou as “*cumprir com incorreções ou omissões*”. Com efeito, suprimiu-se as infrações relativas à não apresentação de “*declaração, demonstrativo ou escrituração digital*”. Veja-se:

**MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.783, de 24 de outubro de 2013**

Art. 57. O sujeito passivo que **deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões** será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - ..... [por apresentação extemporânea]

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais **pessoas jurídicas**;

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas;

II - **por não cumprimento à intimação** da Secretaria da Receita Federal do Brasil **para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos** nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da **pessoa jurídica** ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de **informação omitida, inexata ou incompleta**;

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da **pessoa física** ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de **informação omitida, inexata ou incompleta**. (Grifo nosso)

22. Instada a se manifestar novamente sobre o mesmo tema ante a alteração promovida pela Lei nº 12.783, de 2013, que retomou o escopo genérico da norma originária, a Receita Federal, por meio do Parecer Normativo nº 3, de 2015, assentou que o aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, não mais encontra óbice no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, de modo que abarca, novamente (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Todavia, confirmou o entendimento fixado no PN nº 3, de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

#### **Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2015**

5. A novel alteração, desta feita pelo art. 57 da **Lei nº 12.783, de 2013**, ao reintroduzir no art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, **uma redação assemelhada à redação originária** ? eliminando as remissões a “declaração, demonstrativo ou escrituração digital” ?, **retomou o escopo genérico do dispositivo, a fim de ser aplicado a quaisquer situações que decorram do descumprimento de uma obrigação acessória, quando inexistir norma específica**. Também foi eliminado o texto que determinava que os prazos para a apresentação dos documentos não poderiam ser inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias da intimação, bem como foram tratadas situações que envolvam pessoas jurídicas de direito público e novo regramento de infração pautado no tipo do regime tributário aplicável ao contribuinte.

6. Dessa forma, **sem prejuízo da aplicação do entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013**, com observância do princípio “tempus regit actum” (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - Lindb), e sem olvidar a aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, **devem ser feitas as seguintes considerações em decorrência da nova redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001**, tendo-se em vista, ainda, a atualização de várias normas infralegais já adotadas pela Receita Federal do Brasil, em consonância com esta mais recente alteração legal:

a) **O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013, retomou o escopo genérico de sua redação originária**, e não contém mais, em seu aspecto material, as infrações relativas à não apresentação de “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”;

b) **O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, e não mais se encontra limitado pelo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, de modo a abarcar, novamente** (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), **a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital**;

b.1) Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, em nenhum momento foram revogados e, portanto, mantiveram sua vigência mesmo no período de vigência da redação dada ao art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.766, de 2012 ? conforme item 4.8. do Parecer Normativo Nº 3, de 2013 ?, o que implica **(observadas as considerações do contido nos itens 4.1. a 4.7. do Parecer Normativo nº 3, de 2013)** a validade, em tese, dos lançamentos efetuados com esse suporte legal no referido período;

[...]

7. Em conclusão:

a) **Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013**, observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível; (Grifo nosso)

23. Como se vê, a multa genérica por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 57 da MP nº 2.158, de 1991, tanto na sua redação original quanto na redação atual, dada pela Lei nº 12.783, de 2013, teve seu escopo alterado durante a vigência da Lei nº 12.766, de 2012, no período de **28.12.2012 até 24.10.2013**, ao estabelecer como pressuposto material específico a não apresentação de escrituração digital nos prazos fixados.

24. Por conseguinte, a não apresentação de arquivo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu, tal qual o caso dos autos, não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

25. Oportuno destacar que se trata de interpretação, com a qual concordo, dada pela própria Administração tributária que, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, conforme visto acima, detém a competência para dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições sob sua administração, bem como sobre a forma, prazo e condições para o seu cumprimento.

26. Visto que durante a vigência do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, a não apresentação de arquivos digitais estava sujeita à penalidade menos severa, esse dispositivo deve ser aplicado ao ato não definitivamente julgado em razão retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, nos seguintes termos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

27. Observe-se que se o contribuinte tivesse optado por efetuar o pagamento da multa ora lançada durante a vigência da Lei nº 12.766, de 2012, é inequívoco que poderia usufruir do benefício da retroatividade benigna. Assim, o fato de a legislação menos severa ter sido revogada por lei mais gravosa, não impede a aplicação daquela. É dizer, *“aplica-se a lei que, posterior à infração, seja mais benéfica, esteja ou não ainda em vigor por ocasião da aplicação”<sup>12</sup>*. Veja-se:

Superveniência de uma terceira lei mais gravosa.

Como regra, aplica-se à infração a lei vigente quando da sua ocorrência. **Quando lei posterior à infração com ine penalidade menos severa, torna-se aplicável ao caso, independentemente de sobrevir, ainda, uma terceira lei mais gravosa** antes da aplicação efetiva pela autoridade ou juiz. **Aplica-se a lei que, posterior à infração, seja mais benéfica, esteja ou não ainda em vigor por ocasião da aplicação.** (Grifo nosso)

28. No mesmo sentido já se posicionou o Carf nos julgados a seguir:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 12/03/2010

ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. ERROS E OMISSÕES.

O disposto no art. 57, inciso III, da MP 2.158-35/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12 prevalece em relação ao art. 12, I, da Lei 8.218/91, na hipótese em que o contribuinte entrega com erros ou omissões à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato leiaute definido por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

<sup>12</sup> PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 905.

Cabe refletir que não há que se distinguir, a conduta de “deixar de apresentar” e a conduta de “não manter os arquivos”, para fins de aplicação da retroatividade benigna, pois a tipificação dada pela Lei 12.783/13 é “deixar de cumprir as obrigações acessórias de forma regular e correta”, o que incluiu tanto a conduta de não apresentar os documentos, não manter os arquivos à disposição, bem como apresentar com omissões e incorreções.

Revogação tácita do art. 12 da Lei 8.212/91 pelo art.57 da MP 2.15835/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012.

Aplicação da retroatividade benigna em matéria apenatória art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

MULTA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA OU COM INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PENALIDADE. MENOS GRAVOSA.

A luz do art. 106 do CTN, às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica ao contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação. Assim, deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com redação atribuída pela Lei nº 12.766/2012, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.212/91, que comina pena mais severa ao Contribuinte que apresentou arquivo magnético com incorreção nas informações ou perdeu o prazo para apresentação dos mesmos. (Acórdão Carf nº 9303-008.133, de 21 de fevereiro de 2019)

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 30/09/2003

MULTA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA OU COM INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PENALIDADE. MENOS GRAVOSA.

A luz do art. 106 do CTN, às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica à contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação. Assim, deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.15835/01, com redação atribuída pela Lei nº 12.766/12, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.212/91, que comina pena mais severa ao Contribuinte que apresentou arquivo magnético com incorreção nas informações ou perdeu o prazo para apresentação dos mesmos. (Acórdão Carf nº 9303-006.872, de 12 de junho de 2018)

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DADOS ARMAZENADOS EM MEIO DIGITAL. OBRIGAÇÃO DE APRESENTÁ-LOS À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. INOBSERVÂNCIA. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em se tratando de ocorrências havidas antes da entrada em vigor da Lei nº 12.873/2013, no dia 24 de outubro de 2013, no caso de infração por falta de apresentação de dados armazenados em meio digital/magnético exigidos pela Secretaria da Receita Federal, em não havendo comprovação de que o sujeito passivo não cumpria o dever de escriturar tais dados, por força do disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional, a autoridade julgadora deverá aplicar a penalidade mais branda, que é a prevista na Lei nº 12.766/2012, e não a prevista no art.12 da Lei nº 8.218/91. (Acórdão Carf nº 9303-011.101, de 19 de janeiro de 2021)

29. Isso posto, em razão de o ato não se encontrar definitivamente julgado e da norma pretérita cominar penalidade menos severa, deve-se aplicar à espécie a multa prevista no art. 57, inciso I, “b”, da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, no valor de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, por apresentação extemporânea dos arquivos digitais.”

No caso em questão, portanto, o Parecer Normativo RFB nº 3, de 2013 leva à conclusão de estar equivocada a imposição da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91, pois o Recorrente inequivocamente mantinha escrituração que inclusive foi apresentada à CVM e usada para afastar o arbitramento do lucro, razão pela qual a conduta seria tão somente sua não apresentação, que atrai o art. 57 da MP nº 2.158-35/01 já que, nos termos do Parecer Normativo RFB nº 3, de 2013 esta abrange o contribuinte que **deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital, ou que apresentá-los com incorreções**, enquanto aquela aplicada pela autoridade autuante somente se aplicaria caso o contribuinte sequer mantivesse escrituração, constatação que seria incompatível com o afastamento do arbitramento.

De todo modo, ainda outra interpretação menos rebuscada do dispositivos legais em comento é possível, e parece-me mais acertada, levando-nos igualmente à procedência da tese recursal.

É que o art. 57 da MP nº 2.158-35/01 refere-se explicita e textualmente ao descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, que por sua vez atribui à Receita Federal a competência para instituir obrigações acessórias relativas aos tributos por ela administrados:

“Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

(...)

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Ora, o art. 16 refere-se justamente às obrigações descumpridas no caso em questão, enquanto a penalidade contida nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 trata da obrigação aplicável em situações específicas nas quais se impõe ao contribuinte a obrigação de manter arquivos à disposição da Receita Federal para que ela, querendo, os solicite mediante intimação própria, em formatos e layouts especificados para realização de auditoria fiscal, como previsto, por exemplo, no Manual Normativo de Arquivos Digitais - MANAD. Ou seja, os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 não tratam das obrigações de transmissão eletrônica periódica em datas certas e normativamente determinadas, das declarações e formas de escrituração digital que não foram entregues pelo contribuinte.

Assim, por mais essa vertente, que adoto, não procederia a autuação calcada nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91.

Pelo exposto, a tese recursal também merece acolhida.

### 3.3.4 III.3.6. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO E AO FISCO: OFENSAS AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE

O Recorrente sustenta que as penalidades devem ser canceladas por não ter havido qualquer prejuízo à fiscalização ou ao Erário, o que tornaria a punição desproporcional e irrazoável.

Destaca que a própria Autoridade Fiscal reconheceu no TVF ter sido possível apurar os tributos devidos com base nos documentos entregues pela administradora do Fundo (demonstrações financeiras, balancetes e informes à CVM), evidenciando a plena colaboração do contribuinte e a ausência de embaraço à fiscalização.

Afirma que, sendo o objetivo da norma punitiva coibir a omissão de informações que dificultem o controle fiscal ou visem à redução indevida de tributos, sua aplicação é ilógica no presente caso, onde tais situações não ocorreram. Cita jurisprudência do CARF (Acórdão nº 3402-002.358) e do STJ (REsp nº 660.682/PE) que teriam afastado multas em situações sem prejuízo ou dolo.

Conclui que a imposição das multas, nesse contexto, viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, previstos no art. 2º da Lei nº 9.430/1996, e assume caráter confiscatório.

O Recorrente defende que o artigo 2º da Lei nº 9.430/1996 seria taxativo ao afirmar que a Administração Pública deve se subordinar aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, mas não encontro na redação desse dispositivo o comando vislumbrado pelo Recorrente.<sup>13</sup>

Dessa forma, entendo tratar-se de tese cuja apreciação encontra óbice na Súmula CARF nº 2, dado o acolhimento implicaria afastar a aplicação de penalidade com base em princípios constitucionais como a razoabilidade e proporcionalidade, que em tese já comportaram sopesamento teórico na formulação das leis.

Pelo exposto, nego provimento ao pedido.

### 3.3.5 III.4. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS EM CASO DE DÚVIDA

O Recorrente argumenta que, caso a decisão do colegiado não seja unânime, restará caracterizada a dúvida quanto à ocorrência da infração, o que impõe o cancelamento da multa de ofício e das multas acessórias, com base no art. 112 do CTN. Menciona que a decisão do Acórdão Recorrido na DRJ não foi unânime, o que já demonstraria a existência de dúvida razoável.

Entendo que a ausência de unanimidade não pode ser vista como existência de dúvida razoável, até porque a definição de qual seria o standard de razoabilidade exigido encontraria dificuldade nos variados placentes possíveis em decisões de órgãos colegiados.

<sup>13</sup> Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Por outro lado, entendo que o voto de qualidade tal qual preconizado pelo art. 25, §9º do Decreto nº 70.235/72 e regrado pelo Art. 54 do antigo RICARF (portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015)<sup>14</sup> e art. 97 do atual<sup>15</sup> não deveria ser visto como a atribuição de peso dobrado ao posicionamento do presidente que seja desfavorável ao contribuinte, mas da atribuição ao presidente da turma julgadora do dever de proferir novo voto adicional (“além do voto ordinário” como diz o RICARF) provocando o desempate atendendo ao art. 112 do CTN diante da constatação de que, *em um cenário de empate nas votações*, objetiva-se a dúvida do colegiado acerca do adequado desfecho da matéria. Penso ser esta a interpretação conforme do RICARF e do Decreto nº 70.235/72 à luz do art. 112 do CTN.

Tal cenário de dúvida objetiva somente se concretiza, a meu ver, em caso de empate nas votações, já que a existência de divergência entre os julgadores que não resulte no empate é inerente aos julgamentos de órgãos colegiados, mas a ocorrência do empate que demanda a emissão de voto adicional (de qualidade) externaliza a polarização equilibrada entre seus componentes e, assim, a dúvida do órgão que só pode ser sanada por mecanismo de desempate destinado evitar o *non liquet*.

A tese foi encampada, e com isso foi ressuscitada na seara tributária, no julgamento de questão de ordem suscitada pelo Ministro Ayres Brito na Ação Penal n 470, em que o STF decidiu que o princípio do *in dubio pro reo* seria aplicável no caso de empate no julgamento.

Na ocasião, com a presença de apenas 10 membros compondo o colegiado, o Ministro Ayres Brito<sup>16</sup> suscitou a questão acolhida pelo colegiado:

“O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO (PRESIDENTE) - Senhores Ministros, agora, em continuidade de julgamento, alcançamos a fase da dosimetria e o que me cabe é passar a palavra, pela ordem, à Sua Excelência o Ministro-Relator Joaquim Barbosa.

Entretanto, a título de questão de ordem, eu gostaria de encaminhar a votação ou o entendimento de que, em caso de empate, prevalece a tese da absolvição do réu.

Prevalece a absolvição do réu, em caso de empate, porque ela exprime ou se revela como projeção do princípio constitucional da presunção de não culpabilidade, além disso seja porque o conceito do Plenário e do próprio Tribunal, como unidade decisória – o acórdão é do Colegiado -, quer o Tribunal estaticamente considerada na Constituição e nas leis, quer dinamicamente considerado, ele, Tribunal, há de permanecer uno. E o fato é que, diante do empate, o Tribunal se vê dividido, e não na posse da sua inteireza, da sua unidade; unidade que somente se obtém pela aplicação do princípio

<sup>14</sup> Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

<sup>15</sup> e art. 97 do atual

<sup>16</sup> Ação Penal nº 470/MG. STF. Tribunal Pleno. Rel. Joaquim Barbosa. Inteiro teor. fls. 57868/57869.

constitucional da majoritariedade, que é o princípio constitucional da maioria dos votos de cada julgador.

Portanto, eu resolvo a questão de ordem no sentido de que, em caso de empate, a proclamação do resultado é pela absolvição do réu.”

Muito embora tal ressuscitação tenha decorrido de decisão proferida pelo STF na seara penal, a mesma lógica é aplicável às multas tributárias de caráter punitivo em virtude do art. 112 do CTN, que positivou no Direito Tributário a regra do *in dubio pro reo*, assentando e delimitando sua aproximação com o direito penal, em matéria de penalidades. É o que nos ensina Roberto Codorniz Leite Pereira, em profunda pesquisa acerca das origens do art. 112 do CTN e sua interface com o regime do voto de qualidade no processo administrativo fiscal federal<sup>17</sup>

Assim, caso haja empate nas votações, penso ser o caso de afastar a aplicação das multas em questão por aplicação direta do art. 112 do CTN, já que há dúvida quando à capitulação dos fatos como infracionais à lei tributária da qual emana a aplicação da correspondente penalidade

Afinal, se metade dos membros do colegiado entendeu que a conduta praticada estava escorada na legislação tributária, não se poderia impor sobre o contribuinte de quem não seria exigível ter mais certezas do que teve a própria administração.

### 3.3.6 III.5. NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ABSORÇÃO/CONSUNÇÃO

O Recorrente defende a aplicação do princípio da consunção (ou absorção), para que as multas por descumprimento de obrigações acessórias sejam absorvidas pela multa de ofício já aplicada. Alega que a imposição concomitante das penalidades configuraria bis in idem.

Cita em seu favor precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdãos nº 9101-005.080 e 9101-001.809), que teriam reconhecido a impossibilidade de cumulação de multa de ofício, por entenderem que a primeira infração (descumprimento de dever instrumental) é mero ato preparatório para a infração final (falta de pagamento do tributo). Requer, assim, que as penalidades acessórias sejam canceladas.

A possibilidade de cumulação da multa de ofício com multas regulamentares incidentes no caso de transmissão da escrituração com omissões e inexatidões já foi por mim abordada e prevaleceu por voto de qualidade por ocasião da relatoria do Acórdão 1201-007.168 e do Acórdão nº 1401-006.303, de janeiro de 2023, este último assim ementado.

<sup>17</sup> PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. A controvertida aplicação do artigo 112 do CTN em julgamentos administrativos: o estudo do caso 'Petrobras'. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 237, p. 120-138, 2015.

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2012

MULTA POR TRANSMISSÃO DECLARAÇÕES COM OMISSÃO, INEXATIDÃO OU INCOMPLETUDE. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. UNIFICAÇÃO PUNITIVA. ART. 44, I DA LEI Nº 9430/96. CONSUNÇÃO.

O art. 44, I da Lei nº 9.430/96, com redação vigente à época dos fatos, prevê a unificação punitiva nas hipóteses em que a falta de declaração ou declaração inexata ocorram juntamente com a falta de recolhimento dos tributos decorrentes das falhas do cumprimento das obrigações acessórias correspondentes. A situação foi reconhecida pelo Parecer PGFN nº 433/2009, tornando a multa de ofício prevista no art. 44, I a única aplicável.

Ainda que não se entendesse haver unificação punitiva, verificado que a autoridade autuante qualificou a multa de ofício incidente em virtude da omissão de receitas (art. 44, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96), apontando como elemento revelador do dolo específico e meio pelo qual a sonegação e a fraude teriam ocorrido justamente a prática que, no processo ora em epígrafe, deu ensejo à aplicação da multa do artigo 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001, também a aplicação da sistemática da consunção justificaria o mesmo desfecho, devendo-se reconhecer a preponderância desta penalidade por aquela imposta sobre a conduta-fim, aplicando-se a consunção.”

Na ocasião, na qualidade de Relator, encampei o posicionamento pelo qual a multa regulamentar por transmissão de obrigação acessória com informações inexatas, incorretas, ou omitidas não poderia ser cumulada com a multa de ofício. O posicionamento foi vencedor por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/02, e a seguir o transcrevo:

“Divirjo do posicionamento da DRJ, muito embora entenda que ambas as penalidades possuem hipóteses legais abstratamente distintas e bases de cálculo tecnicamente diversas.

O posicionamento deste Relator parte do reconhecimento expresso contido no Termo de Verificação Fiscal e também no Acórdão proferido pela DRJ nos autos do Processo nº 15540.720358/2017-79 de que a qualificação da multa de ofício discutida naqueles autos teve como um de seus fundamentos a adoção da prática dolosa de, deliberadamente, deixar de transmitir declarações e transmitir sua escrituração digital com omissão e informações incompletas ou inexatas, para viabilizar e mascarar a omissão de receitas.

Vejamos o fundamento para a qualificação da multa, no seguinte excerto do TVF:

“Portanto, a qualificação da multa a que se refere o §1º somente se justifica quando presente o “evidente intuito de fraude”, o qual pode se manifestar sob

três aspectos específicos e não mutuamente excludentes, a saber: sonegação, fraude e conluio, definidos, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcritos:

(...)

Ao longo deste Termo de Verificação foi demonstrado que a empresa fiscalizada, em conjunto com as demais pessoas físicas e jurídicas envolvidas, além de omitir receitas, com a conseqüente supressão de tributos, agiu dolosamente omitindo informações, prestando declaração falsa às autoridades fazendárias, omitindo livros fiscais e contábeis, e agindo ostensivamente no intuito de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e suprimir o quantum de tributos devidos, conforme os fatos anteriormente relatados.

Observou-se, ainda, conduta, dolosa, de utilizar de interpostas pessoas e a transferência de patrimônio empresarial e particular dos reais proprietários, alocados em empresas cuja única e exclusiva finalidade era promover uma blindagem patrimonial, mediante um conluio entre todos os envolvidos, no intuito de evitar a cobrança de créditos tributários.”

E no excerto a seguir, o fundamento adotado para a imposição da multa prevista no art. 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001

Denota-se da tabela acima, que a entrega da ECD ocorreu, portanto, dentro do prazo de entrega. Entretanto, nesta escrituração, além de diversas inconsistências, houve a omissão das vendas efetuadas no período e, informado, sem apresentação da Demonstração de Resultados, na conta “2.4.2.03.002 – LUCRO OU PREJUÍZO DO EXERCÍCIO” o valor de R\$ 5.003.234,61.

Em razão destas inconsistências o contribuinte foi intimado a apresentar nova ECD a qual, uma vez entregue, apresentava receita com vendas no valor de R\$ 27.743.179,91 e, apesar destas receitas, omitidas na ECD inicial, prejuízos de R\$ 340.024,02, R\$ 362.393,91, R\$ 1.676.405,02 e R\$ 4.158.477,24 nos trimestres de JAN/MAR, ABR/JUN, JUL/SET e OUT/DEZ 2012.

Tal fato, conforme disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.783/2013, poderá caracterizar o cumprimento de obrigações acessórias com informações inexatas e sujeitando o contribuinte a multa de 3% (três por cento) do valor das transações comerciais omitidas, inexatas ou incompletas.

Assim, a autoridade atuante vislumbrou, como elemento revelador do dolo específico e meio pelo qual a sonegação e a fraude teriam ocorrido, justamente a prática que no processo ora em epígrafe foi fundamento para a aplicação da multa do artigo 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001. Vale a pena transcrever o dispositivo:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

Ocorreu, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção), sob pena de dupla punição pela mesma prática infracional.

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária, podemos mencionar vários julgados, como o Acórdão nº 1401-003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto:

“ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulada com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.”

(...)

“Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada

pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário. Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há

uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

(...)

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é de sabença geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.”

Mais recentemente o Acórdão 9101-005.080, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, representa o estado atual do debate no âmbito da CSRF, reconheceu a aplicação do princípio da consunção, sendo oportuna a transcrição dos seguintes excertos de seu voto:

“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 consunção, visando repe-ir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra .

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.”

Mutatis mutandis, no caso presente a transmissão da ECD com inexatidões, incompletude ou omissão pode ser vista como ato preparatório e diretamente vinculado à omissão de receitas, o que demanda a aplicação da técnica da consunção reconhecendo-se que a penalidade aplicada em virtude da omissão de receitas supera, e portanto absorve, a penalidade pela inadequação das declarações prestadas.

Refletindo sobre a hipótese no caso presente, penso que a aplicação da consunção como princípio orientador do exercício do poder punitivo estatal torna-se desnecessária, pois a Lei o positivou, e assim previu mecanismo próprio para evitar a cumulação de penalidades.

Isso porque a própria redação da Lei nº 9.430/96 adotou mecanismo distinto para evitar a dupla punição de que tratamos, pois prevê que a repressão da tanto da falta do pagamento dos tributos como da inexatidão ou ausência das declarações (por meio das quais a fiscalização poderia ter notado com maior prontidão e facilidade a ausência de pagamento), se reprime unicamente com a mesma multa (de ofício) univocamente aplicada. Vejamos a redação então vigente.

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A unificação punitiva na multa de ofício foi reconhecida pelo Parecer PGFN nº 433/2009.

Em tal parecer, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional afirma que a multa de ofício é única e visa a apenar de forma conjunta tanto o não pagamento do tributo, quando a não apresentação da declaração, pois somente haverá o lançamento de ofício se não houver sido constituído o crédito tributário por meio das correspondentes declarações constitutivas do crédito tributário. Transcrevamos:

“32 No entanto, não é essa a sistemática legal. A multa prevista no art. 44, inciso I, é única, no importe de 75%, e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

33 Com efeito, observa-se que somente haverá o lançamento de ofício, na forma do art. 44, inciso I, se ainda não houver sido constituído o crédito tributário, em outras palavras, se o tributo ainda não foi objeto de confissão de dívida por não ter sido apresentada a declaração, ou porque a declaração apresentada foi incompleta ou omissa. Sendo assim, as duas infrações, nesse

caso, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do art. 44, I, da Lei 9.430, de 1997.

34. Registre-se que tal multa, dirigida a punição de ambas as condutas, não deve ser cumulada com outra penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória decorrente da não entrega, ou da entrega inexata, da mesma declaração (a exemplo da multa do art. 32-A, II já referido), sob pena de inaceitável bis in idem.”

Não passa despercebido que o Parecer em questão trata especificamente das declaração com efeito constitutivo do crédito tributário, mas entendo que a redação legal não traz essa restrição, de maneira que a ausência de natureza constitutiva da Escrituração Contábil Digital-ECD do ano-calendário de 2012, ao art. 44, I da Lei nº 9.430/96 não desautoriza a adoção do posicionamento encampado pela PGFN.

Todas as condutas punidas decorrem, ao fim e ao cabo, de uma mesma infração maior, que culminou com a imputação da multa de ofício, de maneira que admitir a aplicação simultânea da multa de ofício e das demais penalidades veiculadas por meio do Auto de Infração em questão, resultaria em bis in idem tomando-se como referência a conduta causadora de toda a fiscalização, a omissão de receitas.

A mesma conduta imputada ao contribuinte foi causa também do desatendimento das obrigações acessórias e tanto como das principais, sendo que aquelas se prestam justamente à adequada fiscalização e constituição do crédito tributário principal exigido em auto de infração próprio, já com a multa de ofício, sendo este o bem jurídico preponderante tutelado.

Pelo exposto, julgo improcedente o lançamento tributário em questão.”

No caso ora sob julgamento cumula-se a mesma multa de ofício prevista pelo art. 44, I da Lei nº 9.430/96, sem a qualificação, com a multa por falta transmissão de obrigação acessória, embora com previsão não no art. 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001, mas sim no art. 12 da Lei nº 8.218/1991.

Tais diferenças não permitem tratamento distinto do que já firmei naquela outra ocasião, seja porque (i) a qualificação da penalidade, naquela ocasião, foi elemento adicional, mas não *sine qua non* de convicção, seja porque (ii) a multa regulamentar lá incide sobre a transmissão de obrigações acessórias com inexatidões, incorreções ou omissões, enquanto aqui pela falta de sua apresentação que também é mencionada no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, seja também porque (iii) a previsão que relaciona a multa de ofício à transmissão de declaração inexata se encontra no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, **de falta de declaração e nos de declaração inexata**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso)

Dessa maneira, não é pertinente o lançamento da multa regulamentar em comento concomitantemente à Multa de Ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, seja por existência de previsão expressa que exclua a multa regulamentar, seja pela aplicação da consunção, dado que a conduta-meio deve ser absorvidas pela conduta-fim, com a prevalência da multa incidente sobre esta, com previsão no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, razão pela qual a autuação merece ser cancelada a este respeito.

### 3.4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA AO ADMINISTRADOR DO FII PATEO BANDEIRANTES

A autoridade fiscal responsabilizou solidariamente o administrador do fundo com fundamento nos artigos 121, inciso II, e 124, inciso II, do CTN, bem como no artigo 14 da lei 8.668/1993 e no artigo 4º da lei nº 9.779/1999.

A responsabilidade solidária foi justificada no TVF às suas fls. 46 a 48, a seguir transcritas:

#### 9. Responsabilidade Tributária

O Código Tributário Nacional – CTN, nos artigos 113, 121 e 124, dispõe sobre as obrigações tributárias e sobre a responsabilidade quanto ao seu cumprimento:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (g.n.)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei. (g.n.) A lei que trata da regulamentação dos fundos imobiliários atribui à administradora a competência de representação de tais fundos.

O art. 14 da Lei 8.668/93 estabelece:

Art. 14. À instituição administradora do Fundo de Investimento Imobiliário compete:

I - representá-lo ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;

II - responder pessoalmente pela evicção de direito, no caso de alienação de imóveis pelo fundo.

A norma tributária, por sua vez, determinou, no art. 4º da Lei nº 9.779/99, suas obrigações perante o Fisco.

Art. 4º Ressalvada a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto sobre os rendimentos de que trata o art. 16 da Lei no 8.668, de 1993, com a redação dada por esta Lei, fica a instituição administradora do fundo de investimento imobiliário responsável pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do fundo. (g.n)

Assim, é possível concluir que, por disposição expressa no art. 4º da Lei nº 9.779/99, em consonância com as normas gerais previstas nos artigos do CTN acima transcritos, a administradora do fundo é responsável solidária pelas obrigações tributárias, principais e acessórias do fundo de investimento imobiliário que administra.

Ademais, no caso em tela constata-se que a administradora do fundo, BTG DTVM, detinha as informações necessárias e suficientes para concluir pela clara infringência da regra do estatuída no artigo 2º da Lei 9.779/99.

Desta forma, depreende-se que BTG DTVM responde solidariamente pelo crédito tributário, referente às obrigações tributárias principais e acessórias, constituído nesta ação fiscal.

A responsabilidade, portanto, foi justificada apenas nos três parágrafos que se lê imediatamente acima, sendo a maior parcela do tópico destinada a transcrever dispositivos legais.

A fundamentação, portanto, está formalmente presente, mas é insuficiente para justificar a responsabilização solidária.

Vê-se que os dispositivos do CTN mencionados para amparar a responsabilização fazem sempre a remissão a uma outra lei que atribua a responsabilidade tributária solidária. Entretanto, nem o art. 14 da Lei nº 8.668/93, nem mesmo o art. 4º da Lei nº 9.779/99 atribuem à

administradora do fundo a responsabilidade solidária, quanto menos quando fundada em divergência interpretativa amparada em julgado do CARF tomado por unanimidade de votos, como se verifica no Acórdão 1101-001.407.

O raciocínio consignado no TVF extrai da responsabilidade pela transmissão das obrigações acessórias que decorre da ausência de personalidade jurídica do fundo, a solidariedade na responsabilização de que trata os arts 121, II e 124, II do CTN, se equivocando por confundir responsabilidade tributária solidária com incumbência legal de atender perante o fisco, obrigações que um ente despersonalizado, por sua própria natureza, não poderia assumir, sendo portanto atribuídas ao administrador fiduciário.

Com base nos argumentos apresentados pela Recorrente, acolho a tese de que a atribuição de responsabilidade solidária carece de fundamento legal, devendo ser afastada. A análise dos dispositivos legais invocados pela autoridade fiscal demonstra sua inaplicabilidade para constituir o vínculo de solidariedade no presente caso.

#### 3.4.1.1 INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 4º DA LEI Nº 9.779/1999

O artigo 4º da Lei nº 9.779/1999 estabelece que a instituição administradora do fundo de investimento imobiliário é "responsável pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do fundo". O Acórdão Recorrido interpretou tal dispositivo como uma norma de atribuição de responsabilidade tributária solidária .

Contudo, tal interpretação não se sustenta. A norma em questão não trata de solidariedade tributária, mas sim da responsabilidade de *cumprimento*, ou seja, de operacionalização das obrigações do fundo. A figura do administrador fiduciário, enquanto prestador de serviços, existe justamente para suprir a ausência de personalidade jurídica do fundo de investimento. Compete a ele, portanto, praticar os atos necessários à administração do fundo, o que inclui, por óbvio, a operacionalização do pagamento dos tributos e da entrega das declarações *em nome do fundo e com os recursos deste*.

O dispositivo não estabelece que o administrador deva arcar com as obrigações tributárias do fundo em seu próprio nome ou com seu patrimônio. A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 1.788/1998, que deu origem à Lei nº 9.779/1999, corrobora essa tese ao afirmar que o objetivo do artigo 4º era "evitar a postergação do pagamento do imposto sobre os ganhos e rendimentos auferidos pelos referidos fundos" , atribuindo à administradora o dever de realizar a retenção e o recolhimento, sem, contudo, confundi-la com o devedor principal .

O art. 3º do Projeto permite que os lucros acumulados pelos Fundos de Investimento Imobiliário, até 31 de dezembro de 1998, sejam tributados pelo imposto de renda, incidente na fonte, à alíquota de vinte por cento, se distribuídos até 31 de janeiro de 1999, ou à alíquota de vinte e cinco por cento, se distribuídos após essa data.

O art. 4º estabelece como responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias, inclusive acessórias, dos Fundos de Investimento Imobiliário, a instituição administradora.

As novas normas têm por objetivo evitar a postergação do pagamento do imposto sobre os ganhos e rendimentos auferidos pelos referidos fundos, tendo em vista a previsão de distribuição de lucros e a consequente incidência do imposto de renda na fonte.

Ademais, vale ressaltar que a exposição de motivos não estabelece relação entre o regramento trazido no artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 (fundamento da autuação) e o artigo 4º da mesma lei, estabelecendo na realidade fundamentos independentes para a inclusão do artigo 2º na Medida Provisória que posteriormente seria convertida em lei. Vejamos:

Para evitar concorrência predatória dos referidos fundos com as pessoas jurídicas que exploram as mesmas atividades, o art. 2º do Projeto determina sejam os rendimentos do fundo tributados segundo as mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas, nas hipóteses em que este permitir participação superior ao limite de vinte e cinco por cento ao incorporador, construtor ou sócio do empreendimento objeto do fundo.

Por fim, o artigo 124, inciso II, do CTN exige que a solidariedade seja "expressamente designada por lei". O artigo 4º da Lei nº 9.779/1999 fala em "responsabilidade pelo cumprimento", e não em "responsabilidade solidária". A distinção é crucial, pois a solidariedade não se presume, devendo decorrer de previsão legal inequívoca, o que não ocorre na espécie.

#### 3.4.1.2 INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 14 DA LEI Nº 8.668/1993

De igual modo, a menção ao artigo 14 da Lei nº 8.668/1993 como fundamento para a responsabilidade solidária é equivocada. O referido dispositivo legal atribui à instituição administradora a competência para "representá-lo ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente" e "responder pessoalmente pela evicção de direito, no caso de alienação de imóveis pelo fundo".

Trata-se, portanto, de norma que estabelece a *representação* legal do fundo (que, por ser ente despersonalizado, não pode figurar em juízo por si só) e uma hipótese específica de

*responsabilidade civil* (evicção), sem qualquer conotação tributária. Pretender extrair de tal dispositivo uma regra de responsabilidade tributária solidária é conferir-lhe um alcance que ele patentemente não possui.

### 3.4.1.3 INCOMPATIBILIDADE DA SOLIDARIEDADE COM A EQUIPARAÇÃO DO FII À PESSOA JURÍDICA

Ainda que se pudessem superar os argumentos anteriores, a própria premissa da autuação – a equiparação do FII Pateo Bandeirantes a uma pessoa jurídica, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.779/1999 – torna a responsabilização solidária da administradora logicamente insustentável.

A figura do administrador como responsável pelo cumprimento das obrigações do fundo, como visto, decorre da natureza despersonalizada deste. A administradora age como representante de um ente que não possui capacidade jurídica para agir por si.

Ora, a partir do momento em que a própria autoridade fiscal, para fins tributários, equipara o Fundo a uma pessoa jurídica, este passa a ser, para a relação jurídico-tributária em questão, o sujeito passivo principal, dotado de aptidão para figurar no polo passivo da obrigação. Ao se atribuir ao fundo o *status* de pessoa jurídica para fins de cobrança do tributo, cessa a razão de ser da responsabilidade da administradora, que existe apenas para suprir a ausência de personalidade.

Manter a responsabilidade da administradora após equiparar o fundo a uma pessoa jurídica é uma contradição em termos. Se o fundo é tratado como pessoa jurídica para fins de tributação, ele próprio deve responder por seus débitos, desaparecendo a figura da responsabilidade de seu representante legal para tal finalidade.

Pelo exposto, conclui-se pela ausência de fundamento legal para a imputação de responsabilidade solidária à Recorrente, devendo o respectivo Termo de Responsabilidade Tributária ser cancelado, e a responsabilização afastada.

---

## 4 DISPOSITIVO

---

Pelo exposto, voto por conhecer dos Recursos Voluntários para rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar-lhes provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Lucas Issa Halah**

**VOTO VENCEDOR**

Marcelo Antonio Biancardi, redator designado.

Pedimos vênia para discordar do ilustre relator no que se refere aos itens “3.1 ACUSAÇÃO FISCAL 01 –A REGRA DE EQUIPARAÇÃO CONTIDA NO ARTIGO 2º DA LEI Nº 9.779/1999” e “3.3 ACUSAÇÃO FISCAL 03 – MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, EM RAZÃO DA NÃO APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL ("ECF"), ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL DAS CONTRIBUIÇÕES ("EFD-CONTRIBUIÇÕES") E ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL ("ECD")” de seu voto.

**1 EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA (ITEM 3.1)****1.1 FUNDAMENTAÇÃO**

A controvérsia cinge-se em verificar se o FII Pateo Bandeirantes deve ser equiparado a pessoa jurídica, sujeitando-se à tributação aplicável às empresas imobiliárias, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.779/1999, cujo texto dispõe:

Art. 2º. Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas, o fundo de investimento imobiliário de que trata a Lei nº 8.668, de 1993, que aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo.

O dispositivo busca coibir a utilização de fundos de investimento imobiliário como instrumentos de elisão fiscal, garantindo a isonomia concorrencial entre contribuintes que explorem atividades semelhantes no setor imobiliário.

**1.2 DO TRATAMENTO FISCAL DOS FUNDOS IMOBILIÁRIOS**

Os Fundos de Investimento Imobiliário – FII, instituídos pela Lei nº 8.668/1993 e regulamentados pela Instrução CVM nº 205/1994, devem ser constituídos sob a forma de condomínio fechado, podendo ter prazo de duração determinado ou indeterminado, e deter patrimônio próprio, sem, contudo, possuir personalidade jurídica.

Antes do advento da Lei nº 9.779/1999, Os FII's eram regidos pela Lei nº 8.668/93 a qual, no seu art. 16, determinava que os rendimentos e ganhos de capital daqueles fundos eram isentos de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOF), bem como do Imposto sobre a Renda (IR), o que terminou por estimular o uso do FII's como meio de planejamento tributário abusivo por empresas do setor imobiliário.

Visando corrigir essa distorção e evitar elisão e concorrência fiscal desleal, sobreveio a Lei nº 9.779/1999, cujo art. 2º, supratranscrito, passou a condicionar o regime de

isenção, sujeitando o FII à tributação própria das pessoas jurídicas quando verificada a coexistência das seguintes condições:

- o Fundo aplique recursos em empreendimento imobiliário; e
- quotista que detenha, direta ou indiretamente, mais de 25% das cotas figurem também como incorporador, construtor ou sócio do referido empreendimento.

Destarte, configurada tal hipótese, o fundo fica sujeito à tributação própria das pessoas jurídicas, inclusive quanto à incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme o regime aplicável.

No caso concreto, o Recorrente sustenta que a BR Properties jamais teria exercido as funções de incorporadora ou construtora, tampouco teria celebrado contrato de sociedade típico, razão pela qual a regra de equiparação não seria aplicável.

O argumento, contudo, parte de interpretação meramente literal e restritiva do dispositivo legal, afastando-se da finalidade teleológica da norma, cuja essência foi devidamente exposta pela Autoridade Fiscal e acolhida pela DRJ, como se demonstrará adiante.

### 1.3 DA FIGURA DO “SÓCIO” E DAS PESSOAS LIGADAS

O Recorrente sustenta que os Imóveis Pátio Malzoni não configuram empreendimento sujeito a relação associativa que permita reconhecer a existência de “sócio do empreendimento imobiliário”. Defende que a empresa BR Properties teria apenas adquirido os imóveis já concluídos, sem qualquer vínculo de natureza societária ou contratual, de modo que não poderia ser considerada incorporadora, construtora ou sócia nos termos do art. 2º da Lei nº 9.779/1999.

Argumenta ainda que o conceito de “pessoa ligada” previsto na legislação aplica-se apenas à relação entre o cotista relevante (aquele que possui mais de 25% das cotas) e outras pessoas a ele vinculadas, não podendo ser estendido para alcançar a relação entre esse cotista e o incorporador, construtor ou sócio do empreendimento.

Por fim, alega que o fato de o Sr. André Esteves ser cotista do FIM CP Valbuena (principal cotista do FII Pateo) não o tornaria sócio do empreendimento detido pelo fundo, razão pela qual não se configuraria a hipótese de equiparação.

O termo “sócio do empreendimento imobiliário” deve ser interpretado de forma ampla, conforme a exposição de motivos da Lei 9.779/99<sup>18</sup>, que buscou evitar a “concorrência predatória dos referidos fundos com as pessoas jurídicas que exploram as mesmas atividades”.

<sup>18</sup> “Para evitar concorrência predatória dos referidos fundos com as pessoas jurídicas que exploram as mesmas atividades, o art. 2º do Projeto determina sejam os rendimentos do fundo tributados segundo as mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas, nas hipóteses em que este permitir participação superior ao limite de vinte e cinco por cento ao incorporador, construtor ou sócio do empreendimento objeto do fundo.”

Assim, o conceito de “sócio” não se limita a uma sociedade formal, mas alcança qualquer pessoa física ou jurídica com interesse econômico substancial no empreendimento financiado pelo fundo.

A Instrução CVM nº 205/1994, que regulamenta a Lei nº 8.668/1993, em seu art. 2º, amplia a noção de empreendimento imobiliário ao abranger “a construção de imóveis, aquisição de imóveis prontos ou investimentos em projetos para posterior alienação, locação ou arrendamento”.

Nesse sentido, repise-se, a finalidade da norma é clara: impedir que empresas com atuação imobiliária utilizem fundos de investimento como instrumentos para fruir de tributação privilegiada. O modelo operacional identificado no presente caso reflete precisamente o tipo de estrutura que o art. 2º da Lei nº 9.779/1999 pretende coibir — a saber, empresa do ramo imobiliário que, por intermédio de um FII, busca usufruir de regime tributário mais benéfico.

Aplicando tal entendimento ao caso concreto, restou demonstrado que o FII Pateo adquiriu o empreendimento imobiliário Imóveis Pátio Malzoni, de titularidade da BR Properties, empresa ligada ao Sr. André Esteves — cotista indireto controlador do fundo, por meio do FIM CP Valbuena e do Grupo BTG Pactual.

Dessa forma, configurou-se a cumulação de posições jurídicas vedada pela Lei nº 9.779/1999, pois o mesmo grupo econômico — sob controle de André Esteves — figurava simultaneamente como proprietário do empreendimento e cotista majoritário do fundo investidor, situação expressamente alcançada pela regra de equiparação.

Assim, a interpretação teleológica e sistemática da norma conduz, portanto, à conclusão inequívoca de que o FII Pateo se enquadra na hipótese prevista no art. 2º da Lei nº 9.779/1999, estando, portanto, sujeito à tributação aplicável às pessoas jurídicas.

#### 1.4 DA CONCOMITÂNCIA TEMPORAL

A Recorrente alega que seria necessária a concomitância temporal entre a condição de cotista relevante e a de sócio ou incorporador do empreendimento.

Assevera que tal requisito não se verificou no caso concreto, uma vez que a BR Properties teria adquirido o empreendimento Imóveis Pátio Malzoni em 2013, ao passo que o Sr. André Esteves e as empresas do Grupo BTG Pactual somente teriam figurado como cotistas relevantes do FII Pateo nos anos de 2019 e 2020, inexistindo, portanto, a mencionada concomitância.

Todavia, a finalidade da norma é impedir a cumulação de interesses econômicos entre o cotista e o empreendimento, independentemente do momento. Exigir simultaneidade temporal “restringiria, sem qualquer justificativa, o alcance da norma em discussão”, bastando que a empresa transferisse a titularidade do empreendimento ao fundo em momento posterior à sua constituição para escapar integralmente à regra antielisiva, esvaziando o propósito normativo.

O intuito da Lei nº 9.779/1999 é impedir a cumulação das posições jurídicas de quotista relevante e incorporador, construtor ou sócio de empreendimento imobiliário, independentemente da fase ou momento da atividade (se anterior, concomitante ou posterior à construção). O que importa é o vínculo econômico-substancial, e não a coincidência temporal.

Em outras palavras, não há exigência legal de que o cotista e o sócio do empreendimento exerçam essas funções simultaneamente. Basta que, por meio de pessoas ligadas ou interpostas, as mesmas figuras participem de ambos os polos da relação econômica — como cotistas e como titulares do empreendimento imobiliário explorado pelo fundo.

No caso concreto, o FII Pateo Bandeirantes aplicou recursos em empreendimento pertencente à BR Properties, sociedade ligada ao Sr. André Esteves, controlador indireto do Grupo BTG Pactual, detentor de mais de 70% das cotas do fundo. Constata-se, assim, a comunhão de interesses e o controle comum entre o cotista relevante e o empreendimento, configurando a hipótese legal de equiparação.

#### 1.5 DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

A jurisprudência administrativa tem reiteradamente afirmado a aplicabilidade da regra de equiparação quando verificada a cumulação de posições jurídicas e o controle comum entre o cotista e o empreendimento imobiliário.

Consoante o Acórdão nº 9202-010.324 (CARF, 2023):

“Equipara-se à pessoa jurídica, sujeitando-se à tributação a esta aplicável, o Fundo de Investimento Imobiliário que aplica recursos em empreendimento imobiliário cujo quotista(sócio), ainda que indiretamente, detém mais de 25% das quotas do fundo.”

E, ainda, conforme o Acórdão nº 9101-004.211 (CARF, 2022):

“A interpretação teleológica do art. 2º da Lei nº 9.779/1999 conduz à conclusão de que o legislador pretendeu coibir a criação de fundos de investimento imobiliário com a finalidade de abrigar empreendimentos imobiliários de empresas ou pessoas a eles ligadas.”

Esses precedentes demonstram que a incidência da norma prescinde de coincidência temporal, bastando a comunhão de interesses e o controle comum, diretos ou indiretos, entre o cotista relevante e o empreendimento imobiliário.

#### 1.6 CONCLUSÃO

Comprovada a existência de vínculos econômicos e societários entre a BR Properties, o Grupo BTG Pactual e o FII Pateo Bandeirantes, restou configurada a cumulação de posições jurídicas vedada pelo art. 2º da Lei nº 9.779/1999.

Diante do exposto, voto pela manutenção da autuação fiscal, reconhecendo a incidência da equiparação do Fundo de Investimento Imobiliário Pateo Bandeirantes à pessoa jurídica, sujeitando-o à tributação aplicável às pessoas jurídicas.

## 2 MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS (ITEM 3.3)

Primeiramente cabe dizer que na análise da aplicação da multa de ofício por descumprimento de obrigações acessórias, o ilustre relator apresentou os argumentos abaixo no qual nos alinhamos:

- i. não reconheceu a nulidade por coação, pois o Recorrente foi intimado a apresentar a escrituração após ser informado da equiparação, o que constituiu uma oportunidade processual. Ao se recusar a apresentar a escrita após a intimação, o Recorrente deu ensejo à penalidade.
- ii. acolheu o argumento de *bis in idem*, concluindo que a infração é única – o descumprimento do dever de manter os arquivos digitais à disposição (Art. 11 da Lei nº 8.218/1991). Como as duas multas (ECD e EFD-Contribuições) foram impostas pelo mesmo dispositivo legal (Art. 12, III, da Lei nº 8.218/1991) e sobre a mesma base de cálculo (receita bruta do período), ele determinou o cancelamento de uma das multas.
- iii. fundamentou que a multa do Art. 12 da Lei nº 8.218/91 se aplica a quem não mantém escrituração, enquanto a multa do Art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, na redação vigente no período, se aplica a quem deixa de apresentar a escrituração digital. Como a fiscalização usou a escrituração do Recorrente (demonstrações financeiras e balancetes) para apurar o Lucro Real, ficou demonstrado que a escrituração existia, cabendo a multa do Art. 57 (mais branda).

Entretanto, acolheu o argumento do princípio da consunção, sustentando que a Lei nº 9.430/96 (Art. 44, I) prevê uma unificação punitiva, onde a multa de ofício (aplicada pela falta de pagamento e falta de declaração/declaração inexata) absorve a multa regulamentar pela falta de apresentação da obrigação acessória (conduta-meio). O lançamento concomitante da multa acessória e da multa de ofício configuraria *bis in idem*, devendo a autuação ser cancelada. Neste ponto divergimos pelo exposto a seguir.

Dispõe o art. 44, I da Lei 9.430/96:

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**; (Grifamos).

Como bem aclarado pelo relator, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no Parecer PGFN nº 433/2009, reconheceu que a multa de ofício (75%) é dirigida à punição de ambas as condutas, falta de pagamento e falta de declaração ou declaração inexata, e não deve ser cumulada com outra penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória decorrente da não entrega ou entrega inexata daquela declaração, sob pena de "inaceitável bis in idem".

Há que se ressaltar, entretanto, que o citado parecer é expresso em afirmar que seu entendimento se refere a declarações que tenham efeito constitutivo do crédito tributário.

Isto porque, no caso de se verificar omissão do contribuinte que implique em infração tributária que leva à supressão do crédito tributário, o lançamento decorre da ausência de prévia constituição daquele crédito, que neste caso só pode ocorrer com a ausência de declaração ou declaração inexata.

Assim, exemplificando para melhor compreensão, no caso de omissão de receita, o crédito tributário decorrente não constará da DCTF, de forma que a multa de ofício abarcará a omissão de receita em si e a decorrente falta daquela informação em DCTF, sendo descabido o lançamento de multa por informação inexata na declaração, o qual ocorrendo, configurar-se-ia em bis in idem.

Por outra volta, no caso de a omissão da informação constar de declaração que não constitui o crédito tributário, como no caso da ECD e ECF, a informação omitida não se vincula ao crédito, configurando-se em mera obrigação acessória que pode até influenciar na constituição daquele, mas com ele não se confunde, não havendo, portanto, que se falar em ausência de declaração ou declaração inexata prevista no art. 44, I da 9.430/96.

Destarte, não se vislumbra a consunção da multa por falta de entrega da ECD e ECF com aquela prevista no art. 44, I da Lei 9.430/96.

No que se refere a multa aplicável, nos alinhamos com o disposto no item 3.3.3 do voto do relator, cujos argumentos transformamos em nossos para julgar que deve ser mantida a exigência da multa, porém recalculada conforme regra prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001.

---

### 3 CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento aos recursos voluntários no sentido de manter as exigências relativas à equiparação à pessoa jurídica da Recorrente, incluída a multa por descumprimento por obrigação acessória, a ser recalculada conforme art. 57 da MP nº 2.158-35/2001.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Antonio Biancardi**

DOCUMENTO VALIDADO