



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721078/2018-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.373 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrente RADAR PROPRIEDADES AGRICOLAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

MUDANÇA REGIME APURAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO.

A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte "B" do LALUR.

Contudo, não é o caso nos autos, pois não houve receita diferida, e ajuste a valor justo de ativos, controlados contabilmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Carmen Ferreira Saraiva (Suplente convocada), Luciano Bernart, Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir José Dalle Lucca, Antônio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Evandro Correa Dias, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - MG, através do acórdão 09-71.004, que julgou IMPROCEDENTE a impugnação do contribuinte em epígrafe, doravante chamado de recorrente.

Da autuação fiscal:

Por bem descrever os termos da autuação fiscal, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Trata-se o presente processo de Auto de Infração a saber:

- IRPJ - Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica - no valor total (imposto, juros de mora e multa proporcional) R\$130.757.466,30; e
- CSLL - Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - no valor total (contribuição, juros de mora e multa proporcional) R\$47.072.687,84.

Totalizando as infrações num crédito tributário de R\$177.830.154,14. A alíquota da multa de ofício foi aplicada em 75%, sem nenhum agravamento.

A lavratura do auto de infração deu-se pela adição às bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, correspondentes ao primeiro período de apuração no qual a empresa optou pela tributação com base no lucro presumido (no caso, 1º trimestre de 2014), os saldos dos valores cuja tributação havia sido diferida.

Abaixo segue síntese do Termo de Verificação Fiscal - TVF, emitido pela autoridade lançadora:

A autoridade lançadora informa que no período de 2008 a 2013 a contribuinte era optante pelo Lucro Real Anual, conforme sua DIPJs (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica), tendo suas declarações inclusas os seguintes valores ajustados de RTT (Regime Tributário de Transição):

ANO-CALENDÁRIO	REGIME DE TRIBUTAÇÃO - DIPJ	AJUSTES RELATIVOS AO RTT (FICHA 09A - IRPJ)	AJUSTES RELATIVOS AO RTT (FICHA 17 - CSLL)
2008	LUCRO REAL	-	-
2009	LUCRO REAL	-21.176.214,89	-21.176.214,89
2010	LUCRO REAL	1.146.924,45	1.146.924,45
2011	LUCRO REAL	-96.344.882,58	-96.344.882,58
2012	LUCRO REAL	-68.540.598,01	-68.540.598,01
2013	LUCRO REAL	-68.412.108,62	-68.412.108,62
	TOTAL:	-253.326.879,65	-253.326.879,65

Em 2014 a contribuinte alterou sua opção de Lucro Real Anual para Lucro Presumido, sem no entanto terem sido adicionados na apuração do lucro os valores diferidos, diz a autoridade lançadora.

Diz no TVF:

10 - Conforme documentos apresentados e esclarecimentos prestados, mais de 92% desses valores decorre dos ajustes a valor justo de imóveis registrados no ativo imobilizado, ajustes estes ocorridos nos anos-calendários 2011 a 2013 (o restante

refere-se a gastos com emissão de ações, não computados na determinação do lucro real – art. 442 do RIR/99 e art. 520 do RIR/2018). Durante o período em que era optante pelo lucro real (até 2013), não houve realização desses imóveis e, portanto, não deveriam ser adicionados na apuração do lucro real. Assim, a fim de se manterem os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, os valores decorrentes dos ajustes a valor justo foram considerados no RTT como ajustes negativos.

Após dissertar sobre a legislação pertinente a autoridade lançadora diz que deve haver a adição às bases de cálculo do IRPJ correspondentes ao primeiro período de apuração no qual há opção pela tributação com base no lucro presumido, dos saldos dos valores cuja tributação tenha sido diferida, independentemente da necessidade de controle na parte B do LALUR, incluindo dentre estes valores, aqueles referentes à avaliação de ativos e passivos com base no valor justo.

Em virtude disto foi lavrado auto de infração.

Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

A contribuinte foi cientificada da autuação em 21/12/2018 e apresentou impugnação em 18/01/2019. Abaixo segue síntese.

Quando dos fatos a impugnante informa a origem dos ajustes:

Vale dizer, os valores em questão decorrem de ajustes a título de avaliação com base no valor justo efetuados sobre os imóveis registrados como propriedade para investimento no ativo não circulante da Impugnante, os quais durante o período em que era optante pelo Lucro Real (anos calendário de 2008 a 2013) foram, com base nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, considerados no RTT como ajustes negativos (fls. 05/06 do TVF).

Alega nulidade do lançamento na preliminar, em razão do vício de fundamentação legal dos autos de infração, vez que o crédito tributário foi constituído nos termos do art.54 da lei 9430/96 e a autoridade lançadora quando do lançamento não utilizou uma fundamentação legal que se aplicasse ao caso concreto.

Diz a impugnante:

Nesse respeito, cumpre destacar que as regras de adoção inicial da Lei n.º 12.973/14, previstas nos artigos 75 e 119, dispunham que, como regra geral, sua aplicação seria mandatória apenas a partir de janeiro de 2015. Vejamos:

(suprimido)

A despeito da vigência da Lei n.º 12.973/14 se iniciar em 01 janeiro de 2015, havia a possibilidade de antecipação dos seus efeitos para 01 de janeiro de 2014, especificamente para os contribuintes que se manifestassem neste sentido. Confira-se:

(suprimido)

Como se observa, apenas as pessoas jurídicas que facultativamente optassem pela antecipação dos efeitos da Lei n.º 12.973/14 para o ano calendário de 2014 estariam sujeitas às disposições contidas nos artigos 1o, 2o, 4o a 7o, incluindo-se, portanto, as alterações introduzidas pelo artigo 6o da Lei n.º 12.973/14 na redação do artigo 54 da Lei n.º 9.430/96.

A fim de regular a forma como os contribuintes deveriam indicar a opção pelos efeitos da aplicação das novas regras tributárias instituídas pela Lei n.º 12.973/14, a Receita Federal do Brasil ("RFB") editou a Instrução Normativa n.º 1.469, de 28 de maio de 2014, cuja orientação determinava pela indicação na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ("DCTF") referente aos fatos geradores ocorridos no mês de agosto do ano calendário de 2014. Confira-se:

(suprimido)

À luz da regulamentação acima indicada, a Impugnante não optou pela antecipação dos efeitos da Lei n.º 12.973/14, conforme se verifica nas DCTFs, original e retificadora, relativas ao mês de agosto do ano calendário de 2014, permanecendo em tal período sob amparo do RTT e sujeita às disposições legais não alteradas pela Lei n.º 12.973/14 (Doe. 2) (em especial, a redação original do artigo 54 da Lei n.º 9.430/96), conforme será detalhado adiante.

(...)

Contudo, a nova redação do artigo 54 da Lei n.º 9.430/96 trata de hipótese compreendida sob égide da Lei n.º 12.973/14, de modo que sua aplicação deve estar condicionada à vigência da aludida lei.

Com efeito, a eventual capitulação legal que poderia fundamentar os autos de infração em tela — o que se admite a título de argumento, pois, como se verá a seguir, a redação deste dispositivo também não se aplica ao caso concreto - seria a antiga redação do artigo 54 da Lei n.º 9.430/96, sem, portanto, referenciar os ajustes introduzidos pela Lei n.º 12.973/14. Confira-se:

(suprimido)

Importa pontuar que a Lei n.º 12.973/14 alterou significativamente a abrangência contida no comando legal a que se refere o artigo 54 da Lei n.º 9.430/96, por expressamente determinar que todos os saldos dos valores diferidos devem ser submetidos à tributação quando da migração para o regime do Lucro Presumido, independentemente de estarem controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real ("LALUR").

Confira-se, neste sentido, as alterações instituídas pela Lei n.º 12.973/14 no artigo 54 da Lei n.º 9.430/96:

Redação Antiga do artigo 54 da Lei n.º 9.430/96	Redação dada pela Lei n.º 12.973/14 no artigo 54 da Lei n.º 9.430/96
"Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR. " (g.n.)	Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8o do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. " (g.n.)

Corroborando o equívoco da Autoridade Fiscal na capitulação legal dos autos de infração em tela, no TVF são feitas referências às Instruções Normativas n.º 1.515, de 24 de novembro de 2014 e n.º 1.700, de 14 de março de 2017, as quais apresentam

regulamentação direcionada a regular os dispositivos da Lei n.º 12.973/14 (Fls. 06/07 do TVF). Verifica-se:

(SUPRIMIDO)

Sendo assim, resta evidente o erro de enquadramento legal das cometidas pela Impugnante com base em dispositivo atrelado à Lei n.º 12.973/14.

Afirma que o enquadramento legal é requisito intrínseco ao lançamento tributário e que o seu não cumprimento torna nulo o auto de infração correlato, cabendo a autoridade julgadora declará-lo de ofício.

No mérito faz um exame do contexto legislativo do advento da Lei n.º 12.973/14 desde a alteração das normas contábeis, passando pela criação do RTT e do FCONT, neste ponto diz:

Com efeito, nesse contexto de coexistência de regimes contábeis distintos, a RFB editou a Instrução Normativa n.º 949, de 16 de junho de 2009, posteriormente alterada pela Instrução Normativa n.º 1.139, de 28 de março de 2011, que disciplinou a forma como as pessoas jurídicas deveriam controlar eventuais diferenças existentes na determinação do lucro líquido contábil fiscal do societário.

Instituiu-se o Controle Fiscal Contábil de Transição ("FCONT") para fins de controle de eventuais diferenças entre os valores apurados na contabilidade societária e fiscal, cujos métodos e critérios contábeis aplicados seguiam a legislação tributária.

Assim, para o ano calendário de 2014, a Impugnante realizou o controle dos valores relativos aos ajustes negativos apurados pela aplicação do RTT por meio do FCONT, em conformidade com as disposições da Instrução Normativa n.º 949/09, quais sejam:

Artigo 3.º:

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

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

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

III - determinar a diferença entre os valores apurados nos incisos I e II;e

IV - ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III.

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

(...)." (g.n.)

Artigo 8.º:

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

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

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

(...)." (g.n.)

Artigo 8º:

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

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

Alega que as diferenças apuradas entre os métodos e critérios contábeis utilizados eram registrados no FCONT e não no LALUR, o que já é assente na doutrina devido a importância atribuída ao controle feito desta forma, via FCONT e não LALUR, citando estudiosos.

Continua:

Nesse contexto, os ajustes a título do RTT poderiam ser positivos ou negativos. Vale dizer, os ajustes entendidos como negativos ocorriam quando o valor do lucro líquido, apurado de acordo com as alterações introduzidas pela Lei n.º 11.638/07 eram superiores ao valor do lucro líquido apurado em conformidade com os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Assim sendo, os valores decorrentes dos ajustes a valor justo que, sob amparo do RTT, foram considerados como ajustes negativos, decorrem do fato de tais valores constituírem uma receita de avaliação a valor justo na contabilidade societária da Impugnante, que não seria reconhecida pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, a ser desconsiderada para fins tributários. Em vista disso, foram controlados pela Impugnante no FCONT relativo ao ano calendário de 2013, conforme tela ilustrativa abaixo:

(SUPRIMIDA)

Como visto, no entender da Autoridade Fiscal, os saldos dos ajustes relativos ao RTT da Impugnante deveriam ter sido tributados pelo IRPJ e pela CSLL, quando da migração para o regime do Lucro Presumido, por constituírem ganhos decorrentes da avaliação a valor justo, conforme disposto no inciso II do parágrafo único do artigo 219 da Instrução Normativa n.º 1.700/17, inclusive, em destaque no TVF.

Não obstante, as disposições contidas no artigo 219 da Instrução Normativa n.º 1.700/17 são relativas "aos valores controlados por meio de subcontas", tratamento imposto pela Lei n.º 12.973/14 e, portanto, inaplicáveis à Impugnante à época dos fatos (vez que sujeita ao RTT).

Ainda, cumpre enfatizar que o inciso I do parágrafo único do artigo 219 Instrução Normativa n.º 1.700/17 faz expressa referência às diferenças apuradas na "adoção inicial dos arts. Io, 2o e 4o a 71 da Lei n.º 12.973, de 2014", reconhecendo que, a tributação de tais valores somente seria exigível com a vigência da Lei n.º 12.973/14 - a qual a Impugnante não optou por antecipar os efeitos.

Nesse sentido, a previsão contida no artigo 219 da Instrução Normativa n.º 1.700/17 não é aplicável à situação da Impugnante, que controlava as diferenças decorrentes das novas regras contábeis por meio do FCONT, e não em subcontas, conforme exigência da Lei n.º 12.973/14.

Deste modo, resta evidente que o controle das diferenças entre a contabilidade societária e fiscal, no âmbito do RTT, difere do regime de controle em subcontas inaugurado pela Lei n.º 12.973/14, conforme será detalhado adiante.

(...)

A Lei n.º 12.973/14, dentre outras disposições, estabeleceu a extinção do RTT, com regras mandatoriamente aplicáveis a partir de janeiro de 2015, bem como conferiu a possibilidade de antecipação de seus efeitos, para o ano-calendário de 2014, apenas aos contribuintes que manifestassem na DCTF referente aos fatos geradores ocorridos no mês de agosto de 2014 o interesse de aplicar os dispositivos da Lei n.º 12.973/14.

Os dispositivos que regulam a vigência da Lei n.º 12.973/14, em especial o artigo 119, expressamente sinalizam que, como regra geral, seus efeitos seriam eficazes apenas a partir de janeiro de 2015, restringindo a antecipação àqueles que tiverem manifestado a opção para tanto. Vejamos:

(SUPRIMIDO)

Com efeito, não resta dúvida que a aplicação dos dispositivos da Lei n.º 12.973/14 seria iniciada somente em janeiro de 2015 e, em caráter de exceção, em janeiro de 2014 aos contribuintes que expressamente se manifestaram pela antecipação dos seus efeitos.

Assim sendo, não poderá prevalecer o entendimento da Autoridade Fiscal no que tange à aplicação do artigo 54 da Lei n.º 9.430/96, com redação da Lei n.º 12.973/14, vez que a Impugnante ainda estava sujeita ao RTT à época dos fatos, em decorrência da sua expressa manifestação pela não antecipação dos efeitos da Lei n.º 12.973/14 (Doc.2).

Entretanto, vale destacar que, na redação antiga do artigo 54 da Lei n.º 9.430/96, apenas os saldos dos valores diferidos que estivessem controlados na parte B do LALUR deveriam ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da migração para o regime do Lucro Presumido.

Neste tocante, conforme abordado anteriormente, os saldos dos valores dos ajustes a valor justo da Impugnante que, sob amparo do RTT, foram considerados como ajustes negativos, estavam registrados no FCONT e, portanto, fora do escopo a que faz referência o artigo 54 da Lei n.º 9.430/96.

Isso porque, os ajustes decorrentes da avaliação a valor justo representavam uma receita, no contexto das novas regras contábeis, e, portanto, compunham o resultado contábil societário. Não obstante, sob a ótica das regras contábeis vigentes até 31 de dezembro de 2007, aludidos ajustes eram excluídos, para fins fiscais, no LALUR, e controlados contabilmente no FCONT. Assim, os ajustes relacionados a avaliação a valor justo eram excluídos para fins da tributação, a despeito de representarem uma receita para fins societários.

Ainda, é de fundamental importância destacar que a Lei n.º 12.973/14 ampliou a extensão do artigo 54 da Lei n.º 9.430/96, ao incluir expressa indicação no sentido de estarem compreendidos todos os montantes que tenham sido diferidos "independentemente da necessidade de controle no livro".

Isto é, a nova redação conferida pela Lei n.º 12.973/14 alarga o escopo do comando legal contido no artigo 54 da Lei n.º 9.430/96, permitindo a tributação, quando da migração para o regime do Lucro Presumido, de quaisquer valores que tenham sido diferidos, independentemente da natureza contábil.

Vale dizer, até o advento da Lei n.º 12.973/14, o artigo 54 da Lei n.º 9.430/96 impunha a tributação dos valores diferidos que estivessem controlados na parte B do LALUR (como era o caso, por exemplo, das receitas relativas aos contratos de concessão de serviços públicos e valores diferidos relacionados à venda a prazo ou em prestações de unidades imobiliárias, cujos diferimentos eram controlados no LALUR e não no FCONT). Assim, eventual tributação estava restrita a tais montantes. Não obstante, com as alterações inauguradas com a Lei n.º 12.973/14, a orientação contida no artigo 54 da Lei n.º 9.430/96 passou a ser mais abrangente, deixando de se limitar aos montantes que estivessem controlados na parte B do LALUR.

De fato, o equívoco da Autoridade Fiscal na utilização de dispositivo referente à Lei n.º 12.973/14 se evidencia, ainda, ao se verificar que os autos de infração em questão também apresentam como fundamento legal o artigo 520 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 ("RIR/99"), o qual faz expressa indicação aos valores diferidos que estejam controlados no LALUR. Vejamos:

(SUPRIMIDO)

Como é possível inferir do dispositivo acima, em relação ao período autuado, a tributação de valores entendidos como ajustes a título do RTT, quando da migração para o regime do Lucro Presumido, é afeta aos montantes que estejam controlados na parte B do LALUR, fato que, como evidenciado no tópico acima, sequer ocorre com os valores objeto dos lançamentos em questão.

Não obstante o entendimento da Autoridade Fiscal, resta claro, portanto, que a Impugnante não deveria adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores dos ajustes a título de RTT, como preconiza o artigo 520 do RIR/99, vez que estava sujeita ao regime e correspondente forma de controle relativo ao período do RTT, cujos ajustes relativos às diferenças contábeis fiscais e societárias eram controlados exclusivamente no FCONT.

(...)

IV - DO PEDIDO

Ante o exposto, a Impugnante requer a esta Delegacia de Julgamento o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, para que seja reconhecida a nulidade dos autos de infração em epígrafe, em razão do erro na fundamentação legal.

Caso assim não se entenda, o que se alega a título de argumento, requer-se o provimento da presente defesa para que seja desconstituído o crédito tributário exigido, com o conseqüente cancelamento integral dos autos de infração originários do presente processo administrativo.

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, decidiu por NEGAR PROVIMENTO TOTAL à mesma, por unanimidade.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2014

LEI 12.973/14. VIGÊNCIA. OPÇÃO

A vigência da lei que extinguiu o RTT, para aqueles que não optaram nos termos de seu art.75, é a partir de 01/01/2015.

MUDANÇA REGIME APURAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. ADIÇÃO

A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte "B" do LALUR.

FCONT. LALUR.

A obrigatoriedade de manutenção dos dados contábeis no FCONT não desobriga a contribuinte ao controle dos saldos da apuração do lucro real no LALUR.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, transcreve-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes que foram utilizados para fundamentar a sua decisão final:

A impugnação é tempestiva e preenche todos os requisitos para sua admissibilidade, por isto dela toma-se conhecimento.

A autuação deu-se em virtude da não adição ao lucro do período de valores de tributação diferida quando da mudança no critério de apuração do lucro - De Lucro Real para Lucro Presumido.

As alegações da contribuinte prendem-se, exclusivamente, no art.54 da lei 9430/96, abaixo reproduzo o dispositivo antes e depois da edição da lei 12.973/14, retirado da impugnação apresentada:

Redação Antiga do artigo 54 da Lei nº 9.430/96	Redação dada pela Lei nº 12.973/14 no artigo 54 da Lei nº 9.430/96
"Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR. " (g.n.)	Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8o do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. " (g.n.)

A impugnante alega que o controle dos valores por ela efetuado dos ajustes negativos apurados pela aplicação do RTT foi feito por meio do FCONT e que a vigência da lei 12973/14, no seu caso, se dá a partir de 01/01/2015 e não 2014, estando incorreto o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Abaixo segue trecho do Acórdão nº1302-002.559, de 21/02/2018, do Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa da 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF, que contextualiza o RTT e a criação do FCONT, a saber:

Pois bem, o Regime Tributário de Transição - RTT foi criado em 2009 através do art. 15 da Lei nº 11.941, com o objetivo de neutralizar os efeitos tributários da adoção dos novos métodos e critérios contábeis instituídos pela Lei nº11.638/2007, até que se pudesse regular definitivamente o modo e a intensidade de integração da legislação tributária com os novos métodos e critérios internacionais de contabilidade.

As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, que modificam o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404/1976, não têm efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007, conforme Instrução Normativa RFB nº949/2009, art.2º.

Devemos atentar que as alterações ocorridas na legislação contábil brasileira tiveram a missão de equalizar a forma de registro contábil às formas utilizadas na economia internacional, mas que um de seus princípios é a "neutralidade tributária", ou seja, as alterações na escrituração contábil não poderiam redundar em aumento ou diminuição de tributação, em relação aos fatos anteriores à data de sua implantação.

Assim, as alterações na forma de registro contábil, que se deve lembrar não têm apenas a finalidade de subsidiar a tributação, servem, também, para uniformização dos demais usuários desta ciência. Já a tributação, esta deve manter-se fiel, com registros paralelos, aos métodos e critérios vigentes em 31/12/2007.

Dessa forma, para satisfazer os critérios fiscais vigentes até 31/12/2007 tornou-se necessário que a pessoa jurídica mantivesse, por assim dizer, duas contabilidades: uma societária e outra fiscal.

Para tanto, a RFB disponibilizou o FCONT, conforme disciplina a Instrução Normativa RFB nº949/2009, que é uma escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007 (destaques não originais):

Art.2ºAs alterações introduzidas pela Lei nº11.638, de 28 de dezembro de 2007,e pelos arts.37 e 38 da Lei nº11.941, de2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (...)

Do Controle Fiscal Contábil de Transição(FCont)

Art.7º Fica instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso lido §2º do art.8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.

Art. 8º O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art 2º. § 1º A utilização do FCONT é necessária à realização dos ajustes previstos no inciso IV do art 3º, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

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

§ 2º Para fins de escrituração do FCONT, poderá ser utilizado critério de atribuição de custos fixos e variáveis aos produtos acabados e em elaboração mediante rateio diverso daquele utilizado para fins societários, desde que esteja integrado e coordenado com o restante da escrituração, nos termos do art. 294 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

§ 3º O atendimento à condição prevista no § 2º impede a aplicação do disposto no art. 296 do Decreto nº 3.000, de 1999.

§ 4º A elaboração do FCONT é obrigatória, mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 139, de 28 de março de 2011).

Como visto a criação do RTT e FCONT foi uma forma de gerar uma neutralidade tributária com o fim precípua de não alterar a apuração dos impostos e contribuições conforme as legislações previam e foram extintos com a edição da lei 12.973/2014.

A impugnante afirma que a vigência da lei, no caso dela, deu-se somente a partir de 01/01/2015, tal alegação está correta visto que a vigência do ato normativo é o seguinte:

Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação.

§ 1º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 75, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 1º e 2º e 4º a 70; e

II - as revogações previstas nos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117.

§ 2º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 96, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 76 a 92; e

II - as revogações previstas nos incisos VII e IX do caput do art. 117.

(...)

Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014.(Vide artigo 119§1)

§ 1º A opção será irrevogável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X docaputdo art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

A contribuinte apresentou DCTF onde informa não ser optante nos termos da lei 12973/14, assim, a primeira argumentação da impugnante é válida vez que a vigência da lei 12973/14, em seu caso, passa a ser a partir de 01/01/2015.

Entretanto, a alegação de que este fato invalida o lançamento merece análise, vez que o auto de infração tem como enquadramento legal não só a lei 12.973/14, como pode ser visto abaixo:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/03/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 520 do RIR/99

Art. 54 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 12.973/14

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/03/2014:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 29 da Lei nº 9.430/96

Art. 22 da Lei nº 10.684/03

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Art. 54 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 12.973/14

A lei 9.430/96, antes do advento da lei 12.973/14, já previa, em seu art.54, a adição de valores diferidos à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração do lucro no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, bem como o RIR/99, em seu art.520, constante do enquadramento do auto, conforme abaixo:

Art.520. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte "B" do LALUR (Lei nº 9.430, de 1996, art. 54).

Assim, ainda que a lei 12.973/14 tenha sua vigência, em relação a autuada a partir de 2015, não há que se falar em erro de enquadramento legal, vez que a previsão não foi uma inovação de tal normativo mas uma alteração no que já existia, aí esbarramos na segunda alegação da contribuinte, os ajustes lançados no FCONT.

A impugnante alega que efetuava o controle dos ajustes, objeto da autuação, no FCONT, abaixo reproduzo novamente suas alegações:

Entretanto, vale destacar que, na redação antiga do artigo 54 da Lei nº 9.430/96, apenas os saldos dos valores diferidos que estivessem controlados na parte B do LALUR deveriam ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da migração para o regime do Lucro Presumido.

Neste tocante, conforme abordado anteriormente, os saldos dos valores dos ajustes a valor justo da Impugnante que, sob amparo do RTT, foram considerados como ajustes negativos, estavam registrados no FCONT e, portanto, fora do escopo a que faz referência o artigo 54 da Lei n.º 9.430/96.

Isso porque, os ajustes decorrentes da avaliação a valor justo representavam uma receita, no contexto das novas regras contábeis, e, portanto, compunham o resultado contábil societário. Não obstante, sob a ótica das regras contábeis vigentes até 31 de dezembro de 2007, aludidos ajustes eram excluídos, para fins fiscais, no LALUR, e controlados contabilmente no FCONT. Assim, os ajustes relacionados a avaliação a valor justo eram excluídos para fins da tributação, a despeito de representarem uma receita para fins societários.

Em outro trecho da impugnação, a contribuinte explica do que se trata o ajuste por ela efetuado:

Vale dizer, os valores em questão decorrem de ajustes a título de avaliação com base no valor justo efetuados sobre os imóveis registrados como propriedade para investimento no ativo não circulante da Impugnante, os quais durante o período em que era optante pelo Lucro Real (anos calendário de 2008 a 2013) foram, com base nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, considerados no RTT como ajustes negativos (fls. 05/06 do TVF).

A impugnante cita que com base nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, considerados no RTT tais são ajustes negativos, o que no meu entender trata-se de "tributos diferidos passivos", que são aqueles que surgem em algumas situações em que a empresa já tenha registrado anteriormente alguma receita ou ganho, seguindo o regime de competência, mas que para fins fiscais, essa receita somente será tributável futuramente, quando ela se realizar financeiramente ou for comprovada, ou ainda, quando a empresa possuir um incentivo que lhe permita a postergação do imposto dela proveniente, no caso em tela, a impugnante informou a autoridade lançadora que não houve realização destes imóveis, por isto não foram adicionados ao lucro real do período.

A adição, caso a empresa concordasse com ela, não seria aqui debatida, visto que a discordância se prende ao tempo em que foi efetuada a adição, há que se analisar se tais valores devem ou não compor o ajuste do período quando da mudança da forma de apuração do lucro do período, de lucro real para o lucro presumido, tal questionamento se prende no fato da impugnante afirmar que tais ajustes eram controlados no FCONT e não no LALUR, sendo assim, não seria obrigatória sua inclusão na apuração do imposto e da contribuição no ano de 2014, vez que a legislação, como vimos faz menção somente ao LALUR.

De acordo com a legislação que criou o FCONT, já reproduzida anteriormente, o Controle Fiscal Contábil de Transição é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, não é uma apuração facultativa, mas sim obrigatória.

O RTT, como também já anteriormente dito é o regime de apuração do lucro real que trata dos ajustes tributários decorrente dos novos métodos e critérios contábeis, tais ajustes no lucro real devem, e sempre foram necessários, ser controlados no LALUR.

O LALUR é o Livro de Apuração do Lucro Real, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto Lei n.º 1.598, de 1977, conforme previsão do § 2º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 1976, e alterações posteriores, e

destinado à apuração extracontábil do lucro real sujeito à tributação pelo imposto de renda em cada período de apuração, contendo, ainda, elementos que poderão afetar os resultados de períodos futuros.

Assim, pela legislação em vigência, o entendimento correto é a aplicação obrigatória do RTT, apurando os valores diferentes quando da aplicação de critérios diferentes através do uso obrigatório do FCONT, daí o uso de memória de cálculo, e tais ajustes, levados ao LALUR para controle, até que possam ser adicionados ou diminuídos do lucro do período, até porque o inciso IV, do art.3º da IN 949/09, já anteriormente descrita, menciona exatamente isto, ajusta-se o resultado no Lalur:

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

(...)

IV - ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III. (grifei)

Não há na legislação previsão de que o FCONT substitua o LALUR, o que há é a previsão de que os ajustes sejam apurados no FCONT sem qualquer possibilidade de substituição de qualquer outro meio de controle e o LUCRO REAL, bem como suas adições e exclusões, continuam sendo controlados no LALUR.

Em continuação ao voto anteriormente descrito o relator conclui:

Na sua impugnação, a interessada, reconhece não ter preenchido o FCONT com os devidos ajustes do RTT, alegando, no entanto, que, apesar disso, a devida escrituração do LALUR e a comprovação do SPED Contábil evidenciam o total cumprimento das obrigações acessórias dispostas na legislação fiscal brasileira.

A interessada equivocou-se nesse ponto, haja vista que a Instrução Normativa RFB 949/2009, por seu artigo 8º, §1º (já reproduzido), é taxativa quanto à não possibilidade de substituição dos ajustes no FCONT por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

Assim, pelo exposto entendo não caber razão a impugnante.

Desta forma, voto pela improcedência da impugnação e manutenção do crédito tributário.

Do Recurso Voluntário:

Tomando ciência da decisão *a quo* em 13/06/2019, a recorrente apresentou o recurso voluntário em 12/07/2019 (fls. 697 e segs.), ou seja tempestivamente.

No mesmo, em essência reforça os pontos já alegados na sua peça impugnatória, dos quais destaco abaixo:

- alega nulidade do acórdão recorrido;
- alega nulidade do lançamento tributário em razão do vício na fundamentação legal dos autos de infração;

- alega pela impossibilidade de ser exigido o IRPJ e CSLL sobre os ganhos decorrentes da avaliação com base no valor justo de ativos – inaplicabilidade do art. 54 da lei nº 9.430/1996;
- alega ausência de ocorrência do fato gerador do IRPJ e CSLL – violação ao art. 43 do CTN;
- alega, subsidiariamente, inaplicabilidade do artigo 52 da lei nº 9.430/1996 à CSLL.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges, Relator.

Conforme relatório que precede o presente voto, o recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos regimentais para a sua admissibilidade, pelo que o conheço.

Do recurso voluntário:

Considerando o exposto acima no relatório que precede o presente voto, os pontos/alegações a serem abordados na peça recursal são os seguintes:

a) preliminares:

- nulidade do acórdão recorrido;
- nulidade do lançamento tributário;

b) mérito:

- inaplicabilidade do art. 54 da lei nº 9.430/1996;
- violação ao art. 43 do CTN;

c) questões subsidiárias:

- inaplicabilidade do artigo 52 da lei nº 9.430/1996 à CSLL.

Por conseguinte, passo a analisar estes pontos no presente voto.

- nulidades suscitadas:

O contribuinte alega nulidade do acórdão recorrido, pois entende que o mesmo foi *proferido em dissonância com o que dispõe a legislação fiscal*. No seu entender, ao rebater a nulidade suscitada na impugnação (nulidade do lançamento tributário), a decisão recorrida

manteve o lançamento, apesar de que o mesmo foi com base em legislação inaplicável ao caso. E nas suas palavras, haveria utilizado fundamento inovador, ao se valer do art. 54 da lei n.º 9.430/1996 (que não servira de fundamento para o lançamento fiscal).

Em relação a tal aspecto, analisando a decisão recorrida, não vislumbrei a alegada nulidade, pois ao se valer do art. 54 da lei n.º 9.430/1996, estava apenas elencando os elementos e fundamentação legal do auto de infração, do qual foi suscitado na própria impugnação.

A fundamentação legal do auto de infração menciona explicitamente o art. 54 da lei n.º 9.430/1996, que teve sua redação alterada pela lei n.º 12.973/2014. Assim, a agora recorrente, na sua impugnação procura analisar as mudanças nesta redação, comparando o teor de ambos artigos, e a decisão recorrida trabalhou este aspecto, inclusive, verificando os controles necessários anteriormente e posteriormente à vigência. Assim, não vislumbrei nenhuma inovação de fundamento legal.

A outra nulidade alegada já fora suscitada na impugnação, e envolve o aspecto que haveria vício na fundamentação legal dos autos de infração. Em síntese, alega que as alterações promovidas pela lei n.º 12.973/14 que, como regra geral, sua aplicação seria *mandatória apenas a partir de janeiro de 2015*, e adicionalmente, informa que não optou pela antecipação dos efeitos da lei para o ano-calendário de 2014, como permitido pela lei. Como a mudança de regime ocorrera em 2014, entende não aplicável a fundamentação utilizada na autuação fiscal.

Contudo, a decisão *a quo* rebate com bastante detalhamento tal aspecto, enfatizando que o auto de infração tem como enquadramento legal não só a lei 12.973/12, como outros dispositivos legais, conforme imagem abaixo:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/03/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 520 do RIR/99

Art. 54 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 12.973/14

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/03/2014:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 29 da Lei nº 9.430/96

Art. 22 da Lei nº 10.684/03

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Art. 54 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 12.973/14

Nas palavras da decisão *a quo*:

A lei 9.430/96, antes do advento da lei 12.973/14, já previa, em seu art.54, a adição de valores diferidos à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração do lucro no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, bem como o RIR/99, em seu art.520, constante do enquadramento do auto, conforme abaixo:

Art.520. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto,

correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte "B" do LALUR (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 54).

Assim, ainda que a lei 12.973/14 tenha sua vigência, em relação a autuada a partir de 2015, não há que se falar em erro de enquadramento legal, vez que a previsão não foi uma inovação de tal normativo mas uma alteração no que já existia, aí esbarramos na segunda alegação da contribuinte, os ajustes lançados no FCONT.

A impugnante alega que efetuava o controle dos ajustes, objeto da autuação, no FCONT, abaixo reproduzo novamente suas alegações:

Entretanto, vale destacar que, na redação antiga do artigo 54 da Lei n.º 9.430/96, apenas os saldos dos valores diferidos que estivessem controlados na parte B do LALUR deveriam ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da migração para o regime do Lucro Presumido.

Neste tocante, conforme abordado anteriormente, os saldos dos valores dos ajustes a valor justo da Impugnante que, sob amparo do RTT, foram considerados como ajustes negativos, estavam registrados no FCONT e, portanto, fora do escopo a que faz referência o artigo 54 da Lei n.º 9.430/96.

Isso porque, os ajustes decorrentes da avaliação a valor justo representavam uma receita, no contexto das novas regras contábeis, e, portanto, compunham o resultado contábil societário. Não obstante, sob a ótica das regras contábeis vigentes até 31 de dezembro de 2007, aludidos ajustes eram excluídos, para fins fiscais, no LALUR, e controlados contabilmente no FCONT. Assim, os ajustes relacionados a avaliação a valor justo eram excluídos para fins da tributação, a despeito de representarem uma receita para fins societários.

Em outro trecho da impugnação, a contribuinte explica do que se trata o ajuste por ela efetuado:

*Vale dizer, os valores em questão decorrem de ajustes a título de **avaliação com base no valor justo efetuados sobre os imóveis registrados como propriedade para investimento no ativo não circulante** da Impugnante, os quais durante o período em que era optante pelo Lucro Real (anos calendário de 2008 a 2013) foram, com base nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, considerados no RTT como ajustes negativos (fls. 05/06 do TVF).*

A impugnante cita que com base nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, considerados no RTT tais são ajustes negativos, o que no meu entender trata-se de "tributos diferidos passivos", que são aqueles que surgem em algumas situações em que a empresa já tenha registrado anteriormente alguma receita ou ganho, seguindo o regime de competência, mas que para fins fiscais, essa receita somente será tributável futuramente, quando ela se realizar financeiramente ou for comprovada, ou ainda, quando a empresa possuir um incentivo que lhe permita a postergação do imposto dela proveniente, no caso em tela, a impugnante informou a autoridade lançadora que não houve realização destes imóveis, por isto não foram adicionados ao lucro real do período.

A adição, caso a empresa concordasse com ela, não seria aqui debatida, visto que a discordância se prende ao tempo em que foi efetuada a adição, há que se analisar se tais valores devem ou não compor o ajuste do período quando da mudança da forma de apuração do lucro do período, de lucro real para o lucro presumido, tal questionamento se prende no fato da impugnante afirmar que tais ajustes eram controlados no FCONT e não no LALUR, sendo assim, não seria

obrigatória sua inclusão na apuração do imposto e da contribuição no ano de 2014, vez que a legislação, como vimos faz menção somente ao LALUR.

De acordo com a legislação que criou o FCONT, já reproduzida anteriormente, o Controle Fiscal Contábil de Transição é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, não é uma apuração facultativa, mas sim obrigatória.

O RTT, como também já anteriormente dito é o regime de apuração do lucro real que trata dos ajustes tributários decorrente dos novos métodos e critérios contábeis, tais ajustes no lucro real devem, e sempre foram necessários, ser controlados no LALUR.

O LALUR é o Livro de Apuração do Lucro Real, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto Lei nº 1.598, de 1977, conforme previsão do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores, e destinado à apuração extracontábil do lucro real sujeito à tributação pelo imposto de renda em cada período de apuração, contendo, ainda, elementos que poderão afetar os resultados de períodos futuros.

Assim, pela legislação em vigência, o entendimento correto é a aplicação obrigatória do RTT, apurando os valores diferentes quando da aplicação de critérios diferentes através do uso obrigatório do FCONT, daí o uso de memória de cálculo, e tais ajustes, levados ao LALUR para controle, até que possam ser adicionados ou diminuídos do lucro do período, até porque o inciso IV, do art.3º da IN 949/09, já anteriormente descrita, menciona exatamente isto, ajusta-se o resultado no Lalur:

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

(...)

*IV - ajustar, **exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)**, o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III. (grifei)*

Não há na legislação previsão de que o FCONT substitua o LALUR, o que há é a previsão de que os ajustes sejam apurados no FCONT sem qualquer possibilidade de substituição de qualquer outro meio de controle e o LUCRO REAL, bem como suas adições e exclusões, continuam sendo controlados no LALUR.

Ou seja, antes da lei 12.973/12, já havia a previsão do art. 54, a adição de valores diferidos, quando houvesse a mudança para o lucro presumido – artigo incorporado ao RIR/99, no seu artigo 520:

Art.520. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte "B" do LALUR (Lei nº 9.430, de 1996, art. 54).

Então, o fato de em sua opção à lei 12.973/14, a partir de 2015 em nada descaracteriza os eventos e necessidades a serem feitas nos autos, pois havia o mesmo mandamento para o ano de 2014.

A questão evocada do Fcont, em que diz que efetuava os controles, desde 2007, sob o amparo do RTT, e não no Lalur, e assim, não haveria a obrigação de inclusão destes valores diferidos no ano de 2014 (a legislação mencionaria só o Lalur). Contudo, o Fcont (Controle Fiscal Contábil de Transição) que se comunica com o Lalur – o RTT é controlado pelo Fcont, e tais ajustes são levados ao Lalur para controle, até que possam ser adicionados ou diminuídos.

Não há na legislação previsão de que o FCONT substitua o LALUR, o que há é a previsão de que os ajustes sejam apurados no FCONT sem qualquer possibilidade de substituição de qualquer outro meio de controle e o LUCRO REAL, bem como suas adições e exclusões, continuam sendo controlados no LALUR.

Em continuação ao voto anteriormente descrito o relator conclui:

Na sua impugnação, a interessada, reconhece não ter preenchido o FCONT com os devidos ajustes do RTT, alegando, no entanto, que, apesar disso, a devida escrituração do LALUR e a comprovação do SPED Contábil evidenciam o total cumprimento das obrigações acessórias dispostas na legislação fiscal brasileira.

A interessada equivoca-se nesse ponto, haja vista que a Instrução Normativa RFB 949/2009, por seu artigo 8º, §1º (já reproduzido), é taxativa quanto à não possibilidade de substituição dos ajustes no FCONT por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

Assim, pelo exposto entendo não caber razão a impugnante.

Assim, entendo da mesma forma que a decisão recorrida, que não há na legislação previsão de que o FCONT substitua o Lalur, e este deveria ter sido utilizado no período.

Por conseguinte, REJEITO as nulidades suscitadas.

- no mérito:

Alega a recorrente pela inaplicabilidade do art. 54 da lei nº 9.430/1996 ao caso, no entendimento da impossibilidade de ser exigido o IRPJ e a CSLL sobre os ganhos decorrentes da avaliação com base no valor justo de ativos. Entende que o art.54 fala apenas em diferimentos controlados no Lalur, e no caso concreto, estes deveriam ser controlados no Fcont.

No presente caso, não há realização e nem efeitos financeiros a serem considerados.

Até o advento da Lei nº 12.973/14, o artigo 54 da Lei nº 9.430/96 impunha a tributação dos valores diferidos que estivessem controlados na parte B do LALUR (como era o caso, por exemplo, das receitas relativas aos contratos de concessão de serviços públicos e valores diferidos relacionados à venda a prazo ou em prestações de unidades imobiliárias, cujos diferimentos eram controlados no LALUR). Assim, eventual tributação estava restrita a tais montantes.

A base autuada envolve controle de ativos, pelo qual tais valores são os acréscimo meramente contábil. Assim, não há nenhuma receita a ser considerada, acarretando oferecimento indevido destes valores à tributação.

Por conseguinte, conforme entendimento já espelhando na jurisprudência regular deste CARF, não como se considerar receitas algo que nunca foi. Havia meramente um controle contábil, ao qual, naturalmente, deveria excluído para os efeitos fiscais.

Conclusão:

Considerando o exposto acima, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges