



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.722138/2014-80
ACÓRDÃO	2002-009.947 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BENNUR INACIO PALAORO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

CONHECIMENTO. OFENSA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula Carf nº 2.)

GUARDA DE LIVROS E DOCUMENTOS. PRAZO. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO

De acordo com a Súmula CARF nº 4, A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. E, conforme Súmula CARF nº 108, Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades e violação e princípios constitucionais. Na parte conhecida, por rejeitar as preliminares de nulidade, afastar a decadência e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 342/345, em fiscalização empreendida junto ao contribuinte acima identificado, constatou-se infração à legislação tributária, relativa ao não recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) sobre ganho de capital na alienação de bens e direitos.

Cientificado do lançamento em 10/10/2014 (fl. 345), o contribuinte apresentou, em 11/11/20014, a impugnação de fls. 348/384.

A 5ª Turma da DRJ/SPO por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO.

RESERVAS DE REAVALIAÇÃO E DE CAPITAL. INEXISTÊNCIA.

AUMENTO FICTÍCIO DO CAPITAL SOCIAL.

Conforme decidido nos processos relativos à pessoa jurídica (1) os créditos presumidos de ICMS representam subvenções para custeio, que devem ser computadas na determinação do lucro operacional, não podendo ser contabilizadas como reserva; e (2) são inexistentes as Reservas de Reavaliação e de Capital.

Dessa forma, há que se desconsiderar o aumento de capital realizado na pessoa jurídica, mediante a incorporação irregular de reservas, apurandose, na pessoa física, ganho de capital, em valor coincidente com as incorporações das reservas. Exigência mantida.

MULTA DE OFÍCIO.

A aplicação da multa de ofício tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou constitucionalidade de normas jurídicas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, esta autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 05/05/2017, o sujeito passivo interpôs, em 31/05/2017, Recurso Voluntário, onde pede a improcedência do lançamento, alegando em síntese que:

- 1) O lançamento é nulo por ausência de fundamentação legal e, por consequência, falta de observância da forma prescrita em lei para sua constituição;
- 2) O lançamento é nulo por preterimento do seu direito de defesa em razão da inaplicabilidade dos dispositivos fiscais utilizados como sua fundamentação;
- 3) A decisão de piso é nula por não ter enfrentado esse preliminar devidamente;
- 4) A ausência de registro dos livros Diários nºs 04/2005 e 08/2009 não desqualifica a prova da realização da Reserva de Reavaliação e da Reserva de Capital antes de 2005.
- 5) O registro nestes livros é corroborado pelo feito nos livros Diários nºs 05/2006, 06/2007 e 07/2008, que comprovam a continuidade do saldo da Reserva de Reavaliação e da Reserva de Capital.
- 6) Comprovou-se antes que a Reserva de Reavaliação (no valor de R\$ 2.953.938,50) e a Reserva de Capital (no valor de R\$ 407.000,00) foram realizadas e registradas no ano de 2004.
- 7) O impugnante tomou ciência do início do procedimento fiscal em 2014, conforme Termo de Início da Ação Fiscal.
- 8) Assim, decorrido o prazo decadencial (de 5 anos, nos termos do artigo 173 do CTN) entre a realização das Reservas de Reavaliação e de Capital e o início do procedimento fiscal, o impugnante não tem o dever legal de guarda da documentação comprobatória dos registros contábeis, de modo que não pode a fiscalização exigir esta obrigação, e mais, lançar crédito tributário como consequência da falta de apresentação dos documentos.

- 9) Diante da comprovação da regularidade da Reserva de Reavaliação e da Reserva de Capital, e da irregularidade do lançamento de ofício, deve ser acolhido seu recurso com a extinção do crédito tributário lançado.
- 10) Há que se destacar a ilegalidade e inconstitucionalidade do percentual de 75% aplicado a título de multa, ocorrendo verdadeiro confisco, vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal (CF/88).
- 11) Diante do exposto, requer-se a aplicação de multa no percentual de 20%, a qual se mostra compatível com a CF/88.
- 12) Deve a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício ser excluída, em face de sua ilegalidade, ou, na eventualidade da sua manutenção, ter a sua incidência somente após decisão definitiva administrativa.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Entretanto, dele não conheço em relação às arguições de inconstitucionalidade e violação de princípio constitucionais quanto à multa exigida em razão da aplicação da Súmula CARF n. 2, segundo a qual:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O litígio versa sobre o não recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) sobre ganho de capital na alienação de bens e direitos.

Em sede de preliminar alega o Recorrente a nulidade do lançamento por ausência de fundamentação legal e, por consequência, pela falta de observância da forma prescrita em lei para sua constituição causando preterimento do seu direito de defesa em razão da inaplicabilidade dos dispositivos fiscais utilizados como sua fundamentação.

Alega ainda que a decisão de piso seria nula por não enfrentar tais argumentos.

Entretanto, razão não assiste ao Recorrente.

Na decisão de piso restou consignado:

O impugnante alega, preliminarmente, nulidade do Auto de Infração, por preterimento do direito de defesa - em vista da inaplicabilidade dos dispositivos

legais utilizados em sua fundamentação - e por inobservância da forma prescrita em lei (artigo 10 do Decreto nº 70.235/72) para sua válida constituição.

As hipóteses de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os Autos de Infração, estão perfeitamente definidas nos incisos I e II, do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, que trata do Processo Administrativo Fiscal (PAF), com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93, in verbis:

“Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (...)” Os Autos de Infração foram lavrados por pessoa competente, sendo que a hipótese do inciso II, quanto ao cerceamento de defesa, não se aplica a Autos de Infração mas apenas a despachos e decisões.

Eventual erro no enquadramento legal, por si só, não acarreta a nulidade do Auto de Infração, sendo esse o entendimento da jurisprudência administrativa, conforme podemos observar, por exemplo, pelos acórdãos a seguir transcritos:

“AUTO DE INFRAÇÃO – DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa”. (Acórdão n.º 103-13.567, DOU de 28/05/1995).

“IRPJ – CSLL - ERRO NA MENÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL -NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INOCORRÊNCIA - A simples ocorrência de erro no enquadramento legal da infração não é bastante, por si só, para acarretar a nulidade do Auto de Infração, quando a descrição dos fatos, que dele é parte integrante, e os cálculos efetuados pelo fisco para encontrar a matéria tributável permitem ao autuado o conhecimento por inteiro do ilícito que lhe é imputado”. (Acórdão n.º 107-06998, sessão de 27/02/2003) Além do acima exposto, deve-se observar que o alegado cerceamento ao direito de defesa deve ser analisado in concreto, ou seja, se os atos e fatos ocorridos efetivamente prejudicaram o direito à ampla defesa do contribuinte.

A prova mais cabal de que não houve cerceamento do direito de defesa é a própria impugnação do contribuinte, na qual o interessado demonstra ter total conhecimento das imputações que lhe foram feitas.

Rejeita-se, dessa forma, a preliminar de nulidade do Auto de Infração, arguida pelo contribuinte.

Inicialmente, do trecho acima transcrito, observa-se que a decisão de piso apreciou as preliminares suscitadas e ao entender que ainda que houvesse erro na capitulação legal, tal fato não ensejaria a nulidade do lançamento, quando o contribuinte entendeu a imputação fiscal e dela se defendeu.

Portanto, não há de se falar em nulidade da decisão que se manifestou sobre os argumentos do contribuinte.

No que se refere às preliminares suscitadas, razão no assiste ao contribuinte.

Como já destacado na decisão de piso, prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

Art. 59 - São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

Cabe salientar que em relação especificamente ao suposto erro no enquadramento legal, é pacífico o entendimento deste Colegiado no sentido de que o mero erro no enquadramento legal não é suficiente para inquinar o auto de infração quando os fatos estão suficientemente bem descritos, permitindo plenamente o livre exercício do direito de defesa, como efetivamente aconteceu.

Nesse sentido:

PRELIMINAR - ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL - NULIDADE -inexiste nulidade em virtude de erro na capitulação legal, quando o fato está devidamente descrito na autuação. (I o Conselho de Contribuintes, I a Câmara, acórdão 101-95881, sessão de 10/11/2006)NULIDADE - erro ou omissão no enquadramento legal não dá causa à nulidade do lançamento se dele não decorrer concretamente cerceamento do direito de defesa e do contraditório, em especial, se a descrição fática trazer todos os aspectos relevantes para fins de incidência da regra-matriz tributária. (I o Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-23256, sessão de 07/11/2007)

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Pacífica a jurisprudência deste Conselho no entendimento de que a correta descrição dos fatos prevalece sobre eventual omissão ou erro na indicação do enquadramento legal, ainda mais quando a autuada rebate adequadamente os termos da acusação, indicados na descrição dos fatos. (1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, acórdão 102-47742, sessão de 26/07/2006)

Ressalte-se ademais, que no Auto de Infração foram citados no campo de Enquadramento Legal o art. 21 da Lei 8.981/95 e o art. 117 do RIR/99 que disponham em suas redações vigentes à época dos fatos que:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda à alíquota de 15%.

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza

Somente, estes dispositivos já seriam suficientes para sustentara atuação fiscal, mormente quando analisado em conjunto com TVF que acompanha o Auto de Infração.

Mas além deles foram citados os artigos 118, 120, 121 Parágrafo 20, 122, 125, 128, 129, 131, 132,133 parágrafo único, 134, 136, 138 a 141 do RIR/99 e os artigos 23 e 24 da Lei 9.250/95 e 38 a 40 da Lei 11.1196/05.

Portanto, não há de se falar em erro no enquadramento legal no presente lançamento.

Assim rejeito as preliminares.

Alega ainda o Recorrente que teria decorrido o prazo decadencial (de 5 anos, nos termos do artigo 173 do CTN) entre a realização das Reservas de Reavaliação e de Capital (2004) e o início do procedimento fiscal (2014), não existindo o dever legal de guarda da documentação comprobatória dos registros contábeis, de modo que não poderia a fiscalização exigir esta obrigação, e mais, lançar crédito tributário como consequência da falta de apresentação dos documentos.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Como bem consignado na decisão de piso:

Não procede tal alegação, em face do disposto no artigo 264 do RIR/99, in verbis:

“Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º). (...)”

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37)” (grifei).

Assim, nos termos do artigo 264 do RIR/99 (em especial o seu § 3º), a contribuinte tem o dever de conservar os documentos que deram origem à suposta constituição da Reserva de Reavaliação (que teria ocorrido em 2004) e ao aumento de capital realizado em 26/10/2010, na 6ª Alteração de Contrato Social.

Não há na legislação tributária disposição que mencione esse prazo de cinco anos, impropriamente adotado em função dos prazos prescricional e decadencial do crédito tributário.

O Código Tributário Nacional, ao tratar da conservação de livros e comprovantes comerciais e fiscais estabelece:

Art. 195. (...)Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Claramente esse dispositivo estabelece como prazo de guarda de documentos fiscais o prazo prescricional, ou seja, enquanto o crédito tributário puder ser cobrado pela Fazenda Nacional. Uma vez constituído definitivamente o crédito tributário, esse prazo é de cinco anos da data dessa constituição definitiva (art. 174 do CTN), daí possivelmente a confusão acerca do tema. Por outro lado, se o crédito ainda não tiver sido constituído, o prazo que corre contra a Fazenda Nacional é o de decadência, e esse será, a priori, o prazo de conservação da referida documentação.

Correto, portanto, a decisão de piso, não havendo de se falar em decadência no presente caso.

Os lançamentos de ofício da multa de 75% e dos juros foram devidamente capitulados no inciso I do art. 44 e § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, em pleno vigor na data da autuação. Ademais, as cobranças encontram respaldo nas seguintes Súmulas CARF:

“Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”

Quanto ao mérito, tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

DO AUMENTO DE CAPITAL DA EMPRESA LATICÍNIOS SANTA LÚCIA LTDA. E DAS AUTUAÇÕES NA PESSOA JURÍDICA Na Sexta Alteração Contratual da empresa

Laticínios Santa Lúcia Ltda., formalizado em 26/10/2010, o seu capital social foi elevado de R\$ 100.000,00 para R\$ 4.279.400,00, mediante a incorporação das seguintes reservas:

a) Reservas de Reavaliação, no montante de R\$ 2.950.000,00; b) Reservas de Incentivos Fiscais, no montante de R\$ 822.400,00; e c) Reservas de Capital no montante de R\$ 407.000,00.

Nos autos do processo nº 10935.724003/2014-59, houve autuação da empresa decorrente da análise das Reservas de Incentivos Fiscais.

No referido processo observa-se que a contribuinte tratou os créditos presumidos de ICMS como subvenções para investimento e, assim, classificou-os como Reservas, sem passar por contas de resultados.

No entanto, conforme entendimento da fiscalização, ratificado por decisão desta Delegacia de Julgamento (DRJ/SP), os créditos presumidos de ICMS representam subvenções para custeio, tributáveis nos termos do artigo 392, inciso I, do RIR/99, devendo ser computadas na determinação do lucro operacional, não podendo ser contabilizadas como reserva.

E nos autos do processo nº 10935.724004/2014-01, houve autuação da empresa decorrente da análise das Reservas de Reavaliação e de Capital.

No referido processo, a DRJ/SP decidiu serem inexistentes as supracitadas Reservas, as quais teriam servido apenas para aumentar artificialmente o valor do Patrimônio Líquido (Capital Social), de forma a tentar fugir à tributação do ganho de capital na pessoa física.

Transcreve-se a seguir parte do voto condutor das referidas decisões da DRJ/SP que interessam ao presente processo.

DO PROCESSO Nº 10935.724003/2014-59 Nos autos do processo nº 10935.724003/2014-59, decidiu-se o seguinte:

Conforme relatado, o RIR/99, distingue claramente dois tipos de subvenções:

para custeio/operação (artigo 392, inciso I) e para investimento (artigo 443). Os citados artigos do RIR/99 dispõem que:

“Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV); (...).”

“Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou (...)"

Conforme a legislação supra transcrita, as subvenções para custeio são tributáveis (são computadas no lucro operacional, não podendo ser contabilizadas como reserva), ao passo que as subvenções para investimento não são computadas na determinação do lucro real, devendo ser registradas como Reserva de Capital, utilizadas unicamente para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

No caso em tela, a contribuinte tratou os créditos presumidos de ICMS, concedidos pela Lei nº 13.332/2001 e pelo Decreto nº 3.015/2008, como subvenções para investimento e, assim, classificou-os como Reservas, sem passar por contas de resultados.

A fiscalização, no entanto, entendeu que tratava-se de subvenções para custeio, e, assim, tributou, a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, os valores contabilizados como Reservas, nos anos de 2009 e 2010.

A contribuinte não contesta a desqualificação feita pela fiscalização (de subvenções para investimentos, para subvenções para custeio). Ao contrário, até admite tratar-se de subvenções para custeio. (...)

Quanto ao IRPJ e à CSLL, a contribuinte apenas alega, em sua impugnação, que tributar as subvenções para custeio, nos termos do artigo 392, inciso I, do RIR/99 (cuja base legal é o artigo 44 da Lei nº 4.506/64), é ilegal (pois viola o artigo 43 do CTN) e inconstitucional (pois viola os artigos 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea "c", da CF/88, e os princípios federativo e da capacidade contributiva). Para subsidiar seus argumentos traz, às fls. 1100, 1101, 1102, 1104 e 1106, decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4).

Ocorre que não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou constitucionalidade de normas jurídicas (no caso, o artigo 392, inciso I, do RIR/99).

Quanto às decisões judiciais citada pela contribuinte (TRF4), há que se ressaltar que as decisões judiciais proferidas no exercício do controle difuso têm validade somente inter partes e não vinculam terceiros, como esta Delegacia de Julgamento.

Dessa forma, há que se considerar que os créditos presumidos de ICMS representam subvenções para custeio (conforme argumenta a fiscalização e aceita a contribuinte), são tributáveis nos termos do artigo 392, inciso I, do RIR/99 (cuja base legal é o artigo 44 da Lei nº 4.506/64), devendo ser computadas na determinação do lucro operacional, não podendo ser contabilizadas como reserva.

DO PROCESSO Nº 10935.724004/2014-01 Nos autos do processo nº 10935.724004/2014-01, decidiu-se o seguinte:

Conforme relatado, a contribuinte informou à fiscalização que a Reserva de Reavaliação foi realizada no ano de 2004 e a Reserva de Capital foi realizada no período de 2000 a 2004, conforme Balancete Analítico do mês de 01/2005, transcrito no Livro Diário nº 04, que registra o valor como saldo anterior.

Observa a contribuinte que os valores da Reserva de Reavaliação e da Reserva de Capital permaneceram registrados nos Balanços Patrimoniais de 31/12/2005, 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009 e Balancete Analítico de 30/06/2010, registrados nos livros Diários nº 04/2005, nº 05/2006, nº 06/2007, nº 07/2008, nº 08/2009 e nº 09/2010 (fls.567/601).

Ocorre que a contribuinte não comprova a data efetiva em que foram constituídas essas Reservas e muito menos a sua veracidade, conforme a seguir detalhado.

Da Reserva de Reavaliação Como bem observa a fiscalização, o único documento apresentado, capaz de demonstrar que a reavaliação é anterior a 2005 - mas incapaz de identificar o valor da reavaliação de cada conta -, é o livro Diário número 04, referente ao ano de 2005.

Dispõe o artigo 923 do RIR/99 que “A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (grifado pela fiscalização).

No entanto, a escrituração apresentada pela contribuinte não observa as disposições legais e, portanto, não serve como prova a seu favor, visto que:

a) O referido livro Diário número 04, referente ao ano de 2005, que demonstraria que a Reserva de Reavaliação já existia em sua abertura, não foi registrado na Junta Comercial e, assim, não tem valor legal, nem pode fazer prova a favor da contribuinte.

b) O mesmo acontece com o livro Diário número 08, referente ao ano de 2009.

c) Os livros Diário números 05, referente ao ano de 2006, 06, referente ao ano de 2007 e 07, referente ao ano de 2008, que também mostram a existência da Reserva de Reavaliação, foram todos registrados na Junta Comercial na mesma data: 10 de janeiro de 2011, o que demonstra que foram todos feitos bem depois dos períodos a que se referem, e depois da utilização da Reserva de Reavaliação para o aumento do capital.

Em síntese, houve ausência de registro dos livros Diários nºs 04/2005 e 08/2009 na Junta Comercial e destempe no registro dos livros Diários nºs 05/2006, 06/2007 e 07/2008.

Alega a impugnante que o artigo 12 da IN DNRC nº 12/2006 dispõe que os livros contábeis poderão ser registrados antes ou depois de efetuada a escrituração, sem fixar prazo.

Ocorre que um dos motivos, se não o principal, do registro dos livros é demonstrar a tempestividade das operações. Diante da ausência de registro dos livros Diários nºs 04/2005 e 08/2009 e do registro dos demais livros Diários (nºs 05/2006, 06/2007 e 07/2008) apenas em 10 de janeiro de 2011, não há qualquer prova de que a Reserva de Reavaliação foi constituída em 2004.

Como bem observa a fiscalização, a falta de registro ou o registro intempestivo dos livros Diário até poderia ser relevada, se as informações constantes destes livros houvessem constado de DIPJs apresentadas tempestivamente pela contribuinte, o que não ocorreu.

Com relação às informações prestadas à Receita Federal, entre os exercícios de 2006 a 2010, anos-calendário 2005 a 2009, a contribuinte sempre deixou de informar, nas DIPJs apresentadas, a existência de qualquer bem reavaliado ou de qualquer reserva que pudesse vir a ser utilizada para incorporação ao capital. Somente em 12/11/2010, depois da Sexta Alteração Contratual, elaborada em 26/10/2010, a contribuinte retificou as DIPJs dos anos-calendário 2006, 2007, 2008 e 2009, para informar a existência de Reservas de Reavaliação - assim como de outras reservas - passíveis de incorporação ao capital social.

Assim, há que concordar com a conclusão da fiscalização, de que o registro dos livros Diário dos anos de 2006, 2007 e 2008 - e muito provavelmente a sua própria confecção - assim como a retificação das DIPJs dos anos-calendário de 2006 a 2009 tiveram como objetivo justificar o aumento de capital feito na Sexta Alteração Contratual, como forma de tentar elevar artificialmente o valor do investimento dos então sócios da empresa e evitar a incidência de Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido na venda da participação societária.

Em outras palavras, não ficou demonstrado, em momento algum antes da decisão da venda do controle societário da empresa, que tenha havido qualquer reavaliação do seu Ativo Permanente. Somente quando foi acertada a venda da empresa é que os seus livros contábeis foram registrados na Junta Comercial e as suas DIPJs foram refeitas, para aumentar artificialmente o valor do Ativo Permanente e, por consequência, do Patrimônio Líquido (Capital Social), de forma a tentar fugir à tributação do ganho de capital na pessoa física.

Além do mais, não foi apresentado o Laudo de Avaliação que teria embasado esta reavaliação, nem qualquer documento ou demonstrativo que permitisse identificar como esta reavaliação foi distribuída entre as contas a seguir (conforme informação, sem comprovação, da contribuinte):

- 131.001.0001 - Construções • 131.003.0001 - Máquinas e Equipamentos • 131.006.0001 - Veículos • 131.007.0001 - Terrenos • 131.012.0001 - Câmaras Frigoríficas • 131.013.0001 - Prateleiras de Inox • 131.014.0001 - Tanques para Salga • 131.015.0001 - Tubulações de Inox • 131.016.0001 - Caldeira Industrial

Quanto à ausência de apresentação do referido Laudo de Avaliação, a contribuinte, alega, em sua impugnação, que não estava sujeita a sua guarda e apresentação ao tempo do procedimento fiscal, pois teria sido superado o prazo

decadencial de 5 anos entre a (suposta) constituição da Reserva de Reavaliação (que teria ocorrido em 2004) e a ação fiscal / autuação.

Não procede tal alegação, em face do disposto no artigo 264 do RIR/99, in verbis:

“Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º). (...)”

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37) (grifei).

Assim, nos termos do artigo 264 do RIR/99 (em especial o seu § 3º), a contribuinte tem o dever de conservar os documentos que deram origem à suposta constituição da Reserva de Reavaliação (que teria ocorrido em 2004) e ao aumento de capital realizado em 26/10/2010, na 6ª Alteração de Contrato Social.

Por fim, cabe salientar que a fiscalização demonstra, à fl. 768 (itens 31 a 35 do Termo de Verificação Fiscal), que a suposta reavaliação de bens é inverossímil, entre outros, pelos seguintes motivos:

- Admitindo que a reavaliação tenha ocorrido ao final do ano de 2004, bens cujo valor residual original totalizava R\$ 420.708,30, foram reavaliados para R\$ 3.374.646,80, com um acréscimo de nada menos que 702%. Este aumento ocorreu pouco mais de 4 anos a contar da constituição da empresa, ou 3 anos a contar do efetivo início de sua atividade (em novembro de 2001). E em relação ao capital social até então integralizado pelos sócios (R\$ 100.000,00), a reavaliação de R\$ 2.953.935,50 representou quase 30 vezes.
- Se o percentual de aumento do valor dos bens do Ativo Permanente é surpreendente, pelo pouco tempo decorrido entre a constituição da empresa e a efetivação da reavaliação, muito mais surpreendente é o fato de mais de 40% do valor reavaliado ser representado por Máquinas e Equipamentos, itens que só perdem o valor com o tempo, seja pelo desgaste, seja pela obsolescência.

Assim, por todo o exposto, há que se concluir pela inexistência da Reserva de Reavaliação.

Da Reserva de Capital Também quanto à Reserva de Capital, valem as considerações feitas, na análise da Reserva de Reavaliação, quanto à falta de comprovação de que ela teria sido constituída no período de 2000 a 2004, visto que:

- Houve ausência de registro dos livros Diários nºs 04/2005 e 08/2009 na Junta Comercial e destempo no registro dos livros Diários nºs 05/2006, 06/2007 e 07/2008.
- Um dos motivos, se não o principal, do registro dos livros é demonstrar a tempestividade das operações. Diante da ausência de registro dos livros Diários nºs 04/2005 e 08/2009 e do registro dos demais livros Diários (nºs 05/2006, 06/2007 e 07/2008) apenas em 10 de janeiro de 2011, não há qualquer prova de que a Reserva de Capital foi constituída no período de 2000 a 2004.
- A falta de registro ou o registro intempestivo dos livros Diário até poderia ser relevada, se as informações constantes destes livros houvessem constado de DIPJs apresentadas tempestivamente pela contribuinte, o que não ocorreu.
- Nos termos do artigo 264 do RIR/99 (em especial o seu § 3º), a contribuinte tem o dever de conservar os documentos que deram origem à suposta constituição da Reserva de Capital (que teria ocorrido no período de 2000 a 2004) e ao aumento de capital realizado em 26/10/2010, na 6ª Alteração de Contrato Social.

Em outras palavras, não ficou demonstrado, em momento algum antes da decisão da venda do controle societário da empresa, que tenha havido a constituição da Reserva de Capital. Somente quando foi acertada a venda da empresa é que os seus livros contábeis foram registrados na Junta Comercial e as suas DIPJs foram refeitas, para aumentar artificialmente o valor do Patrimônio Líquido (Capital Social), de forma a tentar fugir à tributação do ganho de capital na pessoa física.

Por fim, cabe salientar que a fiscalização demonstra, às fls. 774/776 (itens 53 a 62 do Termo de Verificação Fiscal), que a suposta existência de uma Reserva de Capital é inverossímil, entre outros, pelos seguinte motivos.

Analisando-se o que determinava o artigo 182 da Lei nº 6.404/76, com a redação vigente em 01/01/2005, com relação à conta capital social, pode-se afirmar que:

a) Não consta no Contrato Social e em nenhuma das Alterações Contratuais que tenha havido qualquer integralização de capital por valor superior ao valor nominal das ações e nem que tenha havido alienação de partes beneficiárias ou bônus de subscrição, de forma que as hipóteses previstas no §1º, alíneas "a" e "b", do artigo 182 estão descartadas para justificar a origem da Reserva de Capital; b) A emissão de debêntures só pode ser feita por Sociedades por Ações (de capital aberto ou fechado), de forma que fica descartada também a hipótese prevista no §1º, alínea "c", do artigo 182; c) Não consta que a empresa tenha recebido, entre a sua constituição e 31/12/2004, qualquer doação ou subvenção para investimento, de forma que fica também descartada a hipótese prevista no § 1º, alínea "d"; e d) Finalmente, como o instituto da correção monetária de balanço já havia sido extinta quando a empresa foi constituída, fica também descartada a hipótese prevista no §2º do artigo 182.

Descartadas todas as possibilidades para a origem destas reservas e, embora fosse obrigação da contribuinte demonstrar a sua origem, de forma a comprovar

que sua incorporação ao capital estaria isenta de tributação, não se pode esquecer que, na prática, muitas empresas acabam transferindo, indevidamente, seus lucros para contas de Reservas de Capital, em vez de Reservas de Lucros ou Lucros Acumulados, como seria correto.

Mas também resta descartada essa possibilidade, conforme demonstrado pela fiscalização às fls. 775/776 (itens 56 a 62 do Termo de Verificação Fiscal).

Assim, por todo o exposto, há que se concluir pela inexistência da Reserva de Capital.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades e violação e princípios constitucionais. Na parte conhecida, por rejeitar as preliminares de nulidade, afastar a decadência e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura