



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12571.000152/2007-00
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1102-000.861 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2013
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BUTURI TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO. FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL. BAIXAS POR ALIENAÇÃO, PERECIMENTO OU DEPRECIÇÃO DA PARCELA REAVALIADA. AUSÊNCIA DE DEDUÇÃO DO LUCRO REAL. DESCABIMENTO DO LANÇAMENTO.

Descabe o lançamento fundamentado na falta de adição, ao lucro real, da realização de reserva de reavaliação, se comprovada a concomitante ausência de dedução, do lucro real, das baixas por alienação, perecimento ou depreciação da parcela reavaliada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido no principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro José Sérgio Gomes, que dava provimento parcial para manter o lançamento das multas isoladas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé.

documento assinado digitalmente

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Presidente.

documento assinado digitalmente

JOSÉ SÉRGIO GOMES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araújo, Meigan Sack Rodrigues, José Sérgio Gomes, Francisco Alexandre dos Santos Linhares e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Em foco recurso de ofício previsto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, interposto pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba-PR, em face daquele Colegiado ter julgado improcedente o lançamento efetuado em 31/10/2007 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa-PR contra a pessoa jurídica de Buturi Transportes Rodoviários Ltda. com vistas à exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), multa isolada de 50% (cinquenta por cento) e juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC).

A ação fiscal consistiu na adição ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL, em 31 de dezembro dos anos-calendário de 2003 a 2005, dos valores das realizações de parcelas das reservas de reavaliação de bens do ativo permanente em vista dos encargos de depreciação e de alienações, bem assim, a imposição de multa isolada pela falta/insuficiência no recolhimento de estimativas mensais calculadas com base em balanços mensais de suspensão ou redução.

Impugnando o lançamento a contribuinte aduziu que o auditor-fiscal não levou em conta que o valor da depreciação e o valor da realização pela baixa do bem foram lançados contabilmente em conta própria do Patrimônio Líquido Reserva de Reavaliação (2432.00240), conforme livro “Razão”.

Aquela 1ª Turma de Julgamento admitiu a impugnação e decidiu, inicialmente, em vista dos documentos trazidos na peça impugnatória, pela conversão do julgamento em diligência, vindo aos autos o Relatório Conclusivo de fls. 1.647/1.649 que opina pela ineficácia dos lançamentos de exigência do IRPJ e CSLL e manutenção parcial da multa isolada por falta/insuficiência de estimativas.

Seguiu-se, então, o decisório estampado no Acórdão nº 06-22.442 a qual, por maioria de votos, entendeu ser improcedente a exigência. O acórdão foi assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2004, 2005, 2006

IRPJ. REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO. FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL. BAIXAS POR ALIENAÇÃO, PERECIMENTO OU DEPRECIÇÃO DA PARCELA REAVALIADA. AUSÊNCIA DE DEDUÇÃO DO LUCRO REAL. DESCABIMENTO DO LANÇAMENTO.

Descabe o lançamento fundamentado na falta de adição, ao lucro real, da realização de reserva de reavaliação, se comprovada a concomitante ausência de dedução, do lucro real, das baixas por alienação, perecimento ou depreciação da parcela reavaliada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 2004, 2005, 2006

CSLL.

Dada a identidade existente entre os fatos motivadores da exigência do IRPJ e aqueles relativos à da CSLL, e à míngua de argumentação específica, estende-se, a esta última, a decisão adotada naquela”

Ciente do decisório em 07 de julho de 2009, fl. 2.114, a interessada não se manifestou.

É o relatório, em apertada síntese.

Voto Vencido

Conselheiro José Sérgio Gomes, Relator

O valor exonerado de crédito tributário supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual se acolhe o recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância.

Para melhor compreensão, reproduzo os exatos termos das imputações fiscais:

“O procedimento fiscal em comento é proveniente de constatações verificadas junto às Declarações Integradas de Informações Econômico Fiscais (DIPJ's) do contribuinte sob análise (QUADRO 1) quanto ao expressivo aumento do ativo computado como Reserva de Reavaliação no ano-calendário 2002 e suas conseqüentes realizações nos anos-calendário subseqüentes (2003, 2004 e 2005 — período da ação fiscal), sem contudo computar as parcelas realizadas (como ADIÇÃO) na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (conforme prescrito no RIR/99, art. 435 e Lei nº 9.959/00, art. 4º).

*Paralelamente, em concordância com a comprovação da alienação dos elementos reavaliados apresentados efetuou-se o cálculo da realização da Reserva de Reavaliação por este critério em detrimento ao critério da depreciação. Resumindo: aos elementos reavaliados **não alienados** ao longo do período **fiscalizado, aplicou-se o critério da realização da Reserva de***

Reavaliação por Depreciação e quando da alienação desses, empregou-se o critério da realização da Reserva de Reavaliação por Alienação — utilizando o valor reavaliado remanescente (i.e. não atingido pela depreciação), conforme evidenciado no QUADRO 5B.

Porém, a própria autoridade lançadora, quando do aprofundamento dos exames requisitados pelo Colégio de julgamento de primeira instância, teceu as seguintes conclusões, fls. 1.646/1.649:

“Em obediência ao vosso Despacho nº 00006/2008, relativo à impugnação do interessado supracitado, intimou-se o mesmo (através do Termo nº 141/2008) - com respaldo oferecido pelo MPFDiligência 09.1.04.00-2008-00193-1 - a apresentar os seguintes elementos:

.....
Tal intimação se fez necessária porque, no decorrer da ação fiscal (MPF-Fiscalização 09.1.04.00-2007-00122-9), o interessado não entregou os Livros RAZÃO, mas sim o Livro DIÁRIO do período de 01/2003 a 12/2005 (em meio digital). Os lançamentos do Livro DIÁRIO eram fragmentados em diversas planilhas, não contendo a respectiva numeração de contas nem suas contrapartidas correlatas. Na ocasião, pressupôs-se que se utilizou a realização da Reserva de Reavaliação (através da alienação ou depreciação dos bens reavaliados) para dedução do Lucro Real (vide art. 434 do RIR/99 — confirmada pelo item 5.3 do PN nº 27/81).

Acreditou-se que o montante da reserva realizado nos períodos considerados transitou pela conta de resultados dos exercícios correspondentes, conforme prescreve o §2º do artigo 187 da Lei nº 6.404/76:

“§ 2º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrado como reserva de reavaliação (art. 182, §3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.”

.....
No entanto, tal fato não acontece na contabilidade do impugnante. Após verificação dos elementos apresentados face ao Termo nº 141/2008, constatou-se que o interessado adotou uma sistemática distinta, onde a reserva de reavaliação realizada transita à margem da conta de resultados e suas contrapartidas (valor contábil do bem alienado ou os encargos da depreciação — ambos referentes a bens reavaliados) não foram utilizadas como dedução (custo ou despesa operacional) do Lucro Real.

De fato, a empresa possui duas contas de depreciação:

- Conta 9313.09486: destinada à depreciação dos bens reavaliados (não transita na conta de resultados);*
- Conta 9313.09434: utilizada para a depreciação dos demais bens não reavaliados (computada na apuração do lucro líquido).*

Paralelamente, os bens reavaliados alienados, antes de serem vendidos são alocados em contas específicas de bens reavaliados (por exemplo, Reavaliação Veículos de Carga — conta 1522.00144) e após a alienação são transferidos e baixados na conta 2432.00240/Reserva de Reavaliação, sem serem classificados como custo dedutível na conta de resultado.

Em relação ao lançamento da multa isolada, essa mesma peça de diligência traz as seguintes ponderações:

“Importante salientar que, no ano-calendário 2003, houve registro incorreto de R\$ 757.778,52 (relativo a quantias mensais R\$ 63.577,03 - de jan/03 a out/03 -, R\$ 63.156,20 — de nov/03 — e R\$ 58.852,02 — de dez/03) na conta 9313.09434, pertencente à conta 9313.09486, mas tal erro foi sanado em 31/dez/03 com a transferência (e baixa subsequente) do montante na conta 2432.00240/Reserva de Reavaliação.

No entanto, apesar da correção dessas parcelas mensais no mês de dez/03, as mesmas foram incluídas no cálculo das estimativas mensais de jan/03 a nov/03. Isto posto, sobre as bases de cálculo mensais estimadas em função de balanços de suspensão ou redução (declaradas pelo contribuinte na Ficha 11 — IRPJ — e Ficha 16 — CSLL — e confirmadas no LALUR entregue) foram acrescentadas — de forma acumulada — as depreciações utilizadas indevidamente, resultando em lucro os meses de mar/03, ago/03, set/03, out/03 e nov/03 (ver Anexo I). Em seguida, aplicaram-se as seguintes alíquotas sobre as novas bases de cálculo (conforme Anexo II):

Finalmente, assim consignou a autoridade lançadora:

“Em face do exposto, declaro sem efeito os demais lançamentos efetuados do presente processo, (permanecendo as multas isoladas referentes às estimativas mensais do ano-calendário 2003: R\$ 75.742,55/IRPJ e R\$ 31.249,70/CSLL), tendo em vista que, apesar de não respeitar os princípios contábeis, o impugnante não transgrediu a legislação tributária referente à reserva de reavaliação.”

À vista dessas considerações da autoridade fiscal (lançadora) remanesce de toda acertada a decisão recorrida quando determina a improcedência do lançamento de exigência do IRPJ e CSLL.

Com efeito, verificada, em momento posterior ao ato administrativo constitutivo do crédito tributário, que a conta de resultados não fora impactada com o valor das depreciações e baixas por alienação, tem-se que o lucro líquido do exercício (lucro contábil) não sofreu diminuição e assim, conseqüentemente, não há falar na adição desses exatos valores no cômputo do lucro real, base que serve ao cálculo do IRPJ, bem assim na formação da base de cálculo da CSLL.

No que toca à multa isolada, contrariamente, parece-me sem razão o entendimento adotado por aquele douto Colégio, por votos de sua maioria.

O fundamento exteriorizado nesse decisório foi o de que teria havido mudança no critério jurídico do lançamento, já que originariamente alicerçado na falta de adição, ao lucro real e às bases de cálculo mensais de estimativas em função de balanços de suspensão ou redução, das quantias correlatas às realizações da reserva de reavaliação, ao passo que agora diversa seria a imputação fiscal, qual seja, dedução indevida desses mesmos valores.

A improcedência da exigência do principal – IRPJ e CSLL – foi reconhecida, como visto, ante o fato de que a contribuinte *adotou uma sistemática distinta, onde a reserva de reavaliação realizada transita à margem da conta de resultados e suas contrapartidas (valor contábil do bem alienado ou os encargos da depreciação — ambos referentes a bens reavaliados) não foram utilizadas como dedução (custo ou despesa operacional) do Lucro Real.*

Isso se fez verdadeiro em tema do resultado anual, porém, no que condiz às parcelas de estimativas mensalmente devidas viu-se que a contribuinte reduziu, sim, em seus balanços de suspensão ou redução dos meses de março e setembro a novembro de 2003, mediante o cômputo das realizações das reservas em conta de despesa (9313.09434). Enfim, embora o estorno contábil desses valores tenha sido efetuado a tempo, para fins do resultado apurado no balanço patrimonial de 31 de dezembro de 2003, a tanto não serviu para fins das obrigações mensais.

Tenho, pois, que não ocorreu alteração no fundamento do lançamento, ao contrário, confirmou-se, no particular, o não cumprimento da obrigação imposta ao contribuinte de adicionar, nas apurações mensais, os valores das realizações das reservas que, efetivamente, reduziram o lucro líquido nos meses de março, setembro, outubro e novembro de 2003, é dizer, sob qualquer ângulo que se encare a questão remanesce incólume a ocorrência de indevida redução, a título de despesa, da base legal dos tributos.

Por sua vez, a obrigação de se efetuar o recolhimento por estimativa nos prazos e condições estabelecidos na legislação tributária, independentemente do resultado anual (lucro ou prejuízo) apurado pelo sujeito passivo, deriva da livre opção levada a cabo pela contribuinte na apuração do lucro real anual, isto é, ao invés de apurar balanços trimestrais e pagar o IRPJ e a CSLL sobre o lucro destes períodos, consoante determinam os artigos 218 e 220 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, deslocou a apuração para o regime anual, comprometendo-se, em contrapartida, a efetuar antecipações mensais em bases estimadas.

Já a suspensão ou redução dos recolhimentos devidos em cada mês requisita a demonstração em balanços e balancetes mensais de que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive o adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, consoante art. 35 da Lei n.º 8.981, de 1995, matriz do artigo art. 230 do Regulamento do Imposto de Renda. Em suma: elaborado segundo as regras contábeis deve, ainda, submeter-se aos ajustes fiscais.

Ante todo o exposto, **VOTO** pelo provimento parcial do recurso de ofício para manter o lançamento das multas isoladas nos valores de R\$ 75.742,55 (IRPJ) e R\$ 31.249,70 (CSLL).

documento assinado digitalmente
José Sérgio Gomes

Voto Vencedor

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, Redator Designado.

Peço vênica ao eminente relator originário, para expor, sinteticamente, as razões que levaram o colegiado a discordar de seu bem fundamentado voto.

Entendeu o colegiado, assim como também o fizera a autoridade julgadora *a quo*, que houve sim alteração no critério jurídico utilizado na autuação.

Por ocasião do lançamento original, a acusação fiscal foi de falta de adição ao lucro real das parcelas de realização da reserva de reavaliação.

Cediço que a realização da reserva de reavaliação enseja, ordinariamente, a geração de uma receita, a qual deve ser reconhecida contabilmente em conta de resultado. Alternativamente, no caso de empresas que contabilizam o lançamento a crédito diretamente em conta de patrimônio líquido, exige-se a adição ao lucro líquido, por meio extra-contábil (via Lalur), da receita não reconhecida contabilmente em conta de resultado.

Esta foi precisamente a fundamentação utilizada no auto de infração, com base na qual foram exigidos os tributos devidos no ajuste anual, bem como as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas, nos anos de 2003, 2004, e 2005.

Contudo, quando da realização da diligência, a autoridade fiscal finalmente logrou compreender a sistemática contábil utilizada pela fiscalizada, a qual, embora atípica, do ponto de vista da boa técnica contábil, nenhum prejuízo causava ao fisco. Tanto é assim que registrou, conforme já ao norte transcreveu o relator, que a fiscalizada *“não transgrediu a legislação tributária referente à reserva de reavaliação.”*

Vale dizer, portanto, que desapareceu o substrato sobre o qual erigiu-se o lançamento.

Contudo, ao melhor analisar em minúcias o procedimento adotado pela fiscalizada para registro das operações envolvendo a realização dos bens reavaliados por depreciação, somente desvelado em sua integridade por ocasião da realização da diligência, concluiu a autoridade fiscal que teria havido o registro contábil indevido de despesas de depreciação (apenas para fins de cálculo das estimativas mensais, contudo, posto que estornadas ao final do ano).

Ou seja, pretendeu-se “converter” a autuação fiscal, que estava voltada ao não reconhecimento de receita, em lançamento de glosa de despesas ou de redução indevida do lucro real.

Apenas o tênue elo de ligação entre as duas acusações, que tem como “pano de fundo” a reavaliação de bens do ativo da fiscalizada, não é suficiente a ensejar a *“permanência”* das multas isoladas em alguns meses do ano de 2003, conforme proposto pela

Processo nº 12571.000152/2007-00
Acórdão n.º **1102-000.861**

S1-C1T2
Fl. 2.145

autoridade fiscal, uma vez que o fundamento que embasava o lançamento das multas isoladas (em 2003, 2004, e 2005) na autuação original é completamente distinto do fundamento que embasou a “revisão” proposta.

Em vista do exposto, e não sendo admissível que o fisco altere, no curso do processo administrativo fiscal, o critério jurídico utilizado na autuação, deve o lançamento ser integralmente cancelado.

documento assinado digitalmente

João Otávio Oppermann Thomé - Redator Designado