



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15940.720045/2014-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.362 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2023
Recorrente PROLUB RERREFINO DE LUBRIFICANTES - EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

PROVA PERICIAL. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO AOS REQUISITOS. SUFICIÊNCIA DOS DOCUMENTOS JUNTADOS PARA O DESLINDE DO FEITO. DESNECESSIDADE DE PROVA TÉCNICA.

Cabe ao Recorrente mencionar as diligências ou perícias que pretenda sejam efetuadas, expondo os motivos que as justifiquem, formulando os quesitos referentes aos exames desejados e, no caso de perícia, informando nome, endereço e qualificação profissional do seu perito, sob pena do indeferimento do pedido (art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72).

Ademais, incumbe à autoridade julgadora avaliar a necessidade da realização de prova pericial para o deslinde do feito e, caso a considere prescindível, possui plena discricionariedade para indeferi-la, desde que o faça de forma fundamentada. Súmula CARF nº 163.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRANSMISSÃO DE DIPJ APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A declaração que constitui o crédito tributário de IRPJ e CSLL é a DCTF - e não a DIPJ. Portanto, somente se configura denúncia espontânea, de forma a afastar a responsabilidade do contribuinte, quando há transmissão de DCTF retificadora, antes do início de qualquer procedimento ou medida de fiscalização, acompanhada do recolhimento de eventuais tributos devidos, acrescidos de juros de mora.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. NEUTRALIDADE FISCAL. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA AOS REQUISITOS LEGAIS.

A reavaliação dos ativos foi extinta das demonstrações financeiras em razão da alteração do §3º do art. 182 e revogação do §2º do art. 187 da Lei nº 6.404/76 pela Lei nº 11.638/07. Tal extinção, entretanto, não impactou os dispositivos da legislação tributária que versavam sobre a neutralidade reserva de reavaliação - até porque havia reservas constituídas anteriormente e que continuaram a produzir efeitos fiscais. Entretanto, a neutralidade, com relação ao lucro, da reavaliação do ativo imobilizado e da sua capitalização era condicionada ao atendimento de diversos requisitos relativos à contabilização dos bens reavaliados e da reserva de reavaliação, bem como à elaboração de laudo de avaliação nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404/76.

ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. APRESENTAÇÃO QUANDO DA IMPUGNAÇÃO. MANUTENÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 59.

A ausência de apresentação de livros e documentos da escrituração comercial e fiscal no curso da fiscalização é suficiente para a apuração do IRPJ pela sistemática do Lucro Arbitrado, nos termos do art. 530, II, do RIR/99.

Ainda, a apresentação dos livros faltantes após a lavratura do auto de infração não invalida a tributação pela sistemática do Lucro Arbitrado. Súmula CARF nº 59.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. CONFIGURAÇÃO.

Comprovada a ausência de recolhimento de IRPJ, correta está a aplicação da multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Tendo vista que o lançamento de CSLL decorreu dos mesmos fatos e das mesmas provas, as conclusões com relação ao IRPJ são igualmente aplicáveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de necessidade de realização de prova pericial e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Discute-se nos autos a exigência de IRPJ e CSLL, apurados na sistemática do lucro arbitrado, acrescidos de juros de mora e multa ofício de 75%, referentes ao ano-calendário de 2009, em razão da suposta omissão de receita com vendas, bem como da indevida incorporação ao patrimônio líquido dos valores escriturados em reserva de reavaliação.

Como se extrai do TVF, a omissão de receitas no montante de R\$ 2.866.526,20 decorre da diferença entre a receita de venda declarada pelo Recorrente no DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais e aquela oferecida à tributação pelo IRPJ e CSLL.

Já a indevida incorporação ao patrimônio líquido dos valores escriturados em reserva de reavaliação é assim explicada no TVF:

“O contribuinte mediante alteração do contrato social, datada de 01.10.2009, devidamente registrada junto à JUCESP, em 06.11.2009, sob número 422.454/09-6, procedeu a alteração do capital social, elevando de R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais) para R\$ 3.459.360,00 (três milhões e quatrocentos e cinquenta e nove mil e trezentos e sessenta reais).

Referida elevação ocorreu, segundo alegação da empresa, mediante utilização de reserva de reavaliação, supostamente contabilizadas até 31/12/2008. (...)

Pela opção tributária eleita pelo contribuinte, resta claro, pois, que, caso tenha ocorrido a reavaliação de bens que segundo o contribuinte inclusive estribou o aumento de capital social no ano de 2009, por inferência, ocorreu no ano calendário de 2008.

Ora, tal hipótese tornou-se impossível a partir de 2008; e, ademais, os saldos porventura existentes deveriam ser mantidos na conta até sua efetiva realização, ou estornado a crédito de bens reavaliados.

Destarte, o aumento de capital com reserva reavaliação está em desacordo com a Lei contábil 11.638/2007, bem como, também, não se coaduna com a Lei fiscal nº 11.941/2009.

Não se pode olvidar, que mesmo antes da vigência das Leis citadas no parágrafo anterior, já não assistia direito ao contribuinte o aproveitamento de reserva de reavaliação para aumento de capital, vez que a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1004, de 19/08/2004 (revogada pela Resolução CFC nº 1.177/2009), que aprovou a NBC T nº 19.6 afastava a integralização do capital social com reserva de reavaliação não realizadas, o que é o caso em apreço, senão vejamos os ditames da parte da referida Norma que trata do assunto: (...)

Cumprе acrescentar, ademais, que as sociedades Limitadas e as Sociedades Anônimas, nos termos da Resolução CFC nº 1.157/2009, estão proibidas de reavaliar espontaneamente bens do ativo, imóveis, por exemplo. (...)

127. A Lei nº 11.638/07 eliminou todas as menções à figura da reavaliação espontânea de ativos. Assim, prevalecem apenas as menções de que os ativos imobilizados, por exemplo, só podem ser registrados com base no seu efetivo custo de aquisição ou produção. (...)

132. Assim, a partir de 2008 estão vedadas para todas as sociedades brasileiras novas reavaliações espontâneas de ativos. (...)

Não bastassem os posicionamentos descritos, temos ainda que para dar suporte as reavaliações informadas o contribuinte se valeu de Laudos elaborados a destempo e com inobservância de preceitos normativos para tanto. Se não vejamos: (...)

Feitas essas considerações, resta claro que, não obstante o aumento de capital levado a efeito em 06/11/2009, também configura fato gerador do IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. Todavia, nota-se que no primeiro trimestre de 2009, há uma situação fática que se

enquadra em situação prevista em Lei, portanto, naquele momento ocorreu o fato gerador dos tributos preditos.

Assim sendo, como o valor considerado para o aumento de capital social está contido no saldo de reserva de reavaliações advindas de anos anteriores a 2008, o crédito tributário há ser reclamado somente no primeiro trimestre de 2009”.

Por fim, a Autoridade Fiscal justifica a apuração do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro arbitrado da seguinte forma:

“Cabe informar, de início, que o contribuinte foi intimado, mediante o Termo de Início de Procedimento Fiscal recebido pelo contribuinte em 09/04/2013, para apresentar diversos livros e documentos, dentre eles, o Livro Diário.

O contribuinte, por seu turno, simplesmente permaneceu inerte. Face ao quedar silente do intimado, lavramos o Termo de Reintimação Fiscal solicitando os mesmos elementos objetivados no Termo de Início do Procedimento Fiscal. Referida reintimação foi recebida pelo reintimado, em 08/05/2013. E, mais uma vez, vencido o prazo da reintimação, nada apresentou nem teceu qualquer consideração no tocante ao LIVRO DIÁRIO.

Estranhamente, na data de 17/02/2014, o contribuinte voluntariamente apresentou a escrituração contábil, encadernada trimestralmente, identificando os livros com números seqüenciais de 26, 27, 28 e 29.

Registre-se, no termo que acompanhou os referidos livros, o contribuinte epigrafou: "Ref. Termo de Reintimação Fiscal", fazendo referencia ao Termo recebido em 08/05/2013.

Em 30/04/2014, mediante termo enviado mediante o AR nº 180996616- BR, intimamos o contribuinte à apresentar Livro de Registro de Inventário, no qual restassem demonstrado os estoques existentes nas datas de 01/01/2009, 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009 e 31/12/2009. O contribuinte, mais uma vez preiteou a dilação de prazo de dez dias para atendimento da intimação. Contudo, transcorrido o prazo da dilação tacitamente concedida, viu-se corroborado o modo de agir do intimado, ou seja, mantendo-se indiferente à solicitação em comento.

Além da apresentação do Livro Diário após duas intimações e o transcurso de mais de 10 meses, bem como da ausência de apresentação de Livro de Registro de Inventário, a Autoridade Fiscal apontou a existência de vícios na escrituração contábil e no LALUR apresentados:

“Quanto às formalidades intrínsecas cabe destacar que:

- A escrituração contábil foi iniciada sem o registro do balanço de abertura;
- Diversas obrigações de 2008 vencíveis em 2009, não foram registradas na escrituração contábil, senão vejamos, exemplificativamente: a guia de recolhimento da previdência, referente ao mês 12/2008, recolhida em 21/01/2009, no valor de R\$ 8.973,49, não consta da escrituração contábil apresentada;
- Diversas outras guias recolhimento da previdência, referente os meses de 2009, também não foram lançadas nos Livro Diários em comento, quais sejam:

Guia de recolhimento, referente ao mês 01/2009, recolhida em 20/02/2009, no valor de R\$ 8.742,82;

Guia de recolhimento, referente ao mês 02/2009, recolhida em 20/03/2009, no valor de R\$ 8.250,63;

Guia de recolhimento, referente ao mês 03/2009, recolhida em 31/03/2009, no valor de R\$ 1.794,08;

Guia de recolhimento, referente ao mês 03/2009, recolhida em 17/04/2009, no valor de R\$ 8.258,80;

Guia de recolhimento, referente ao mês 04/2009, recolhida em 20/05/2009, no valor de R\$ 8.429,87;

• Consta às fls. 042 do Livro Diário 26, a devolução de mercadorias no valor de R\$ 68.752,77, referente a venda efetuada acobertada pela nota fiscal 13.257, todavia, referida nota fiscal venda não se encontra registrada na escrituração

contábil; e

• Em novembro de 2009, a empresa procedeu a alteração do contrato social junto à JUCESP, contudo nenhuma taxa e emolumento foi registrada na contabilidade apresentada pela empresa.

Enfim, resta claro que a escrituração contábil apresentada, absolutamente não registrou todos os fatos contábeis.

Quanto as formalidades extrínsecas, temos que:

• Os Livros Diários apresentados não foram registrados junto a JUCESP ou Cartório. (...)

O Livro de Apuração do lucro Real apresentado pelo contribuinte acompanhado do termo lavrado em 07/11/2013 (AR nº SX 02057628-7-BR) é absolutamente desprovido no atendimento da legislação que rege as formalidades do mesmo, senão vejamos:

• Não foi firmado por contabilista legalmente habilitado;

• Não consta número de ordem no Termo de Abertura e no Termo de Encerramento;

• Na parte A, registrou-se somente movimento de 2009, quando o correto seria a sequência de lançamentos até o esgotamento de uma das partes (A ou B); e

• Na parte B, nada registrou, nem mesmo as operações atinentes à suposta RESERVA DE REAValiaÇÃO, pois, que, em princípio, tal conta patrimonial constitui base de cálculo dos tributos IRPJ e da CSLL, ainda que com exigência diferida. Os tributos diferidos, dependendo de eventos futuros, poderão ser exigidos ou estornados”.

Cientificado acerca da lavratura do auto de infração, em 03.06.2014, o Recorrente apresentou impugnação, sustentando, em síntese, (i) a nulidade do auto de infração em razão da impropriedade dos meios de prova utilizados pela Autoridade Fiscal, tendo em vista que cabe ao Fisco comprovar a inidoneidade dos documentos e esclarecimentos apresentados pelo Recorrente; (ii) que a apuração dos tributos devidos deve se dar pela sistemática do Lucro Real, em conformidade com a DIPJ retificadora apresentada; (iii) que a reserva de reavaliação de anos anteriores, utilizada para aumentar o capital social em 2009, está fundamentada em laudo devidamente elaborado por perito credenciado; e (iv) o caráter excessivo e confiscatório da multa de 75% imposta. Além disso, o Recorrente anexou à impugnação cópia do Livro de Registro de Saídas de Mercadorias, dos Livros Diários devidamente registrados em cartório, do LALUR, dos Livros Razão e dos Livros de Registro de Inventário.

Sobreveio a decisão da DRJ, no qual se concluiu pela improcedência da impugnação, nos termos da ementa abaixo transcrita:

“PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS

LEGAIS.

Deve ser indeferido pedido genérico de diligência, sem a observância dos requisitos previstos no art. 16, inciso IV, do Decreto 70.235/72.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA ENTREGUE APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. SÚMULA CARF Nº 33.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

ARBITRAMENTO DE LUCRO

O imposto devido no decorrer do ano calendário será determinado com base no do lucro arbitrado, quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou apresentar escrituração em desacordo com a legislação.

MULTA DE 75%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

A DRJ não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Contra o referido acórdão, o Recorrente apresentou recurso voluntário, alegando, em síntese: preliminarmente, (i) estar sofrendo penosas dificuldades financeiras, donde se extrai a impossibilidade do auferimento de lucros no período, bem como (ii) a necessidade de realização de perícia contábil, para apurar a ausência de omissão de receitas no período, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, que se justifica pela vultuosidade dos documentos e informações acostados ao processo administrativo, bem como pelo valor dos débitos em discussão; e, no mérito, (iii) a regularidade da denúncia espontânea realizada pelo Recorrente, que apenas reforça a correção da apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real; (iv) que a tributação da reserva de reavaliação ocorreu em períodos anteriores e, em 2009, a integralização do saldo da conta deu-se em obediência ao disposto no art. 6º da Lei nº 11.638/2007; (v) a impossibilidade de arbitramento no caso concreto, tendo em vista que o Recorrente apresentou à Autoridade Fiscal os livros fiscais imprescindíveis para apuração dos tributos, deixando de apresentar, apenas, os Livros Razão e Livros de Inventários, tornando desmedida a sanção imposta; e (vi) que não deve prevalecer a multa de ofício de 75% aplicada, tendo em vista que não houve, no caso, falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata de tributo ou contribuição.

É relatório.

Voto

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic , Relator.

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic , Relator.

I - Admissibilidade

O Recorrente foi intimado do acórdão recorrido por carta em 23.06.2015 e interpôs o recurso voluntário ora analisado em 23.07.2015. Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recuso voluntário ora analisado.

O recurso voluntário cumpre com os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

II – Preliminares

Alega o Recorrente a necessidade de realização de perícia contábil, para apurar a ausência de omissão de receitas no período, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, o que se justifica pela vultuosidade dos documentos e informações acostados ao processo administrativo, bem como pelo valor dos débitos em discussão.

Nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, cabe ao Recorrente mencionar em impugnação as diligências ou perícias que pretenda sejam efetuadas, expondo os motivos que as justifiquem, formulando os quesitos referentes aos exames desejados e, no caso de perícia, informando nome, endereço e qualificação profissional do seu perito.

No presente caso, como bem constatou a decisão recorrida, tais requisitos não foram atendidos pelo Recorrente, que se limitou a justificar a necessidade de perícia na quantidade de documentos e informações acostados aos autos, bem como no valor em discussão.

Ademais, os documentos acostados aos autos são suficientes para a análise dos argumentos trazidos pelo Recorrente e exame da subsistência do lançamento subjacente, de forma que se faz desnecessária a realização de perícia contábil.

Cumprе ressaltar que incumbe à autoridade julgadora avaliar a necessidade da realização de prova pericial para o deslinde do feito e, caso a considere prescindível, possui plena discricionariedade para indeferi-la, desde que o faça de forma fundamentada (art. 18 e 28 do Decreto 70.235/72). Sobre o tema é a Súmula CARF nº 163, aprovada em 06.08.2021: “O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

Diante disso, rejeito o pedido de realização de perícia contábil formulado pelo Recorrente.

III – Mérito

a) Denúncia espontânea

Denúncia espontânea consiste no procedimento por meio do qual o contribuinte, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, efetua o pagamento de eventual tributo devido, acrescido de juros de mora e, em seguida, declara ao fisco o cometimento da infração, de forma a afastar a exigência de multas. Nesse sentido dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

No presente caso, o procedimento de fiscalização teve início em 02.04.2013 e, tanto o Recorrente foi devidamente cientificado, que apresentou diversos esclarecimentos e documentos no curso da fiscalização. Portanto, a partir da referida data, o Recorrente não mais dispunha da espontaneidade necessária ao afastamento da responsabilidade nos termos do art. 138 do CTN.

Ainda assim, em 10.02.2014, o Recorrente transmitiu DIPJ retificadora relativa ao ano-calendário de 2009, mantendo, entretanto, a DCTF transmitida para o período com os saldos de IRPJ e CSLL “zerados”. Diante disso, sustenta o Recorrente a regularidade da sua denúncia espontânea, eis que serviu para adequar a DIPJ ao que já havia sido declarado em LALUR e DACON.

Nesse ponto, cumpre ressaltar que a declaração que constitui o crédito tributário de IRPJ e CSLL é a DCTF. Portanto, somente haveria denúncia espontânea, de forma a afastar a responsabilidade do Recorrente, caso houvesse transmissão de DCTF retificadora, antes do início de qualquer procedimento ou medida de fiscalização, isto é, antes de 02.04.2013, acompanhada do recolhimento dos tributos devidos, acrescidos de juros de mora – o que não se verificou no presente caso.

Diante do exposto, afasto o argumento do Recorrente com relação à denúncia espontânea.

b) Reserva de reavaliação

A reserva de reavaliação era regulada no âmbito societário pelo art. 182, §3º da Lei nº 6.404/76, que determinava a classificação da contrapartida do aumento do valor de elementos do ativo, em virtude de novas avaliações, como reserva de reavaliação. O art. 187, §2º da Lei nº 6.404/76, por sua vez, estabelecia, expressamente, que o valor decorrente de tal avaliação somente seria computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos depois da sua realização.

Nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404/76, as avaliações, entretanto, deveriam ser realizadas com base em laudo, (i) elaborado por 3 peritos ou por empresa especializada, (ii) fundamentado com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação

adotados, (iii) instruído com os documentos relativos aos bens avaliados e (iv) aprovado pela assembleia-geral.

Isto é, do ponto de vista societário, desde que cumpridos os requisitos legais com relação ao laudo, a reserva de reavaliação era neutra com relação ao lucro até que houvesse a realização do ativo correspondente. Como explica Ricardo Mariz de Oliveira, “no momento da realização da reavaliação, havia crédito e débito ao lucro, em idêntico valor, o que significava neutralidade de efeitos da reavaliação sobre o lucro”¹.

A legislação tributária, da mesma forma, estabelecia que a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação, não seria computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 35 e art. 434 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – “RIR/99”).

Para tanto, o aumento do valor do bem deveria se basear em laudo, que atendesse ao disposto no art. 8.º da Lei nº 6.404/76, e indicasse os bens reavaliados pela conta em que escriturados e as datas da aquisição e das modificações no seu custo original (art. 434 do RIR/99). Além disso, contribuinte deveria discriminar, na reserva de reavaliação, os bens reavaliados que a originaram, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 35, §2º e art. 434 do RIR/99). Caso tais requisitos não fossem atendidos, a consequência seria a adição do valor da reavaliação ao lucro líquido do período de apuração, com a sua consequente tributação (art. 434 do RIR/99).

Com relação aos ativos em geral, a tributação dos valores registrados em conta de reserva de reavaliação, desde que atendidos os requisitos legais, deveria ocorrer, dentre outros, quando da utilização do valor da reserva para aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 35, 1 e art. 435 do RIR/99).

No que se refere especificamente aos bens imóveis e patentes, a incorporação ao capital da reserva de reavaliação não era computada na determinação do lucro real, desde que, além da observância aos demais requisitos, o valor da reavaliação fosse registrado em subconta distinta da que registra o valor do bem (Decreto-Lei nº 1.978/82, art. 3º, *caput* e §1º, “a”).

Assim, a tributação da reserva de reavaliação decorrente de bens imóveis e patentes ocorreria apenas em um dos seguintes eventos: (a) alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa do ativo reavaliado por perecimento; (b) alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários emitidos pela companhia; (c) recebimento pelo contribuinte de lucros, dividendos, juros ou participações correspondente à participação ou aos valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor dos bens do ativo; ou (d) integralização de capital de outra pessoa jurídica com os bens reavaliados (Decreto-Lei nº 1.978/82, art. 3º, §1º).

Em 2000, foi publicada a Lei nº 9.959/00, cujo art. 4º estabelecia que a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderia ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real quando ocorresse a efetiva realização do bem reavaliado. Ricardo Mariz de Oliveira explica que o art. 4º da Lei nº 9.959/00

¹ OLIVERIA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). Vol. II. São Paulo: IBDT, 2020, p. 1175.

revogou tacitamente os dispositivos que tratavam do momento de tributação da reserva de reavaliação decorrente de bens imóveis e patentes. Confira-se:

“Assim, face ao art. 4º, as diretrizes relativas à capitalização da reserva de reavaliação de imóveis, patentes e direitos de exploração de patentes, não somente teriam perdido seu caráter de excepcionalidade, como passado à corresponder à regra obrigatoriamente aplicável à reserva de reavaliação de outros bens quaisquer, além de se adequarem ao princípio constitucional da realização da renda”².

Diante disso, como complementa o autor, a reavaliação de bens imóveis e patentes passou a se sujeitar à regra geral de tributação apenas quando da efetiva alienação do bem reavaliado. Tal alteração visava adequar a lei tributária ao regramento societário, prestigiar o princípio da realização da renda e, ainda, impedir que o Fisco fosse prejudicado pelo uso indevido da reavaliação em favor dos contribuintes³.

Posteriormente, a reavaliação dos ativos foi extinta das demonstrações financeiras em razão da alteração do §3º do art. 182 e revogação do §2º do art. 187 da Lei nº 6.404/76 pela Lei nº 11.638/07. Tal extinção, entretanto, não impactou os dispositivos da legislação tributária que versavam sobre a neutralidade da reserva de reavaliação – até porque havia reservas constituídas anteriormente e que continuaram a produzir efeitos fiscais.

Reforçam a ausência de impactos fiscais da extinção da reserva de reavaliação (i) o fato de a Lei nº 11.638/07 e a Lei nº 11.941/09 serem neutras para fins tributários, nos termos dos artigos 177, §§2º e 7º, nas redações que lhes foram atribuídas pelas referidas leis, bem como (ii) a previsão expressa contida no art. 16 da Lei nº 11.941/09, de que as alterações introduzidas pela Lei 11.638/07 não terão efeitos na apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Nesse sentido já decidiu a 2ª Turma, da 4ª Câmara, da 1ª Seção:

“RESERVA DE REAVALIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NEUTRALIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

A reavaliação de bens do ativo, extinta após a edição da Lei nº 11.638/2007, possui neutralidade fiscal enquanto mantida em conta de reserva. Apenas com a verificação da efetiva realização do bem reavaliado este valor deverá ser computado em conta de resultado (Acórdão 1401-002.501, j. em 16.05.2017)”.

No presente caso, presumiu a Autoridade Fiscal que a reavaliação dos ativos imobilizados do Recorrente ocorreu no ano-calendário de 2008, tendo em vista que, nos anos-calendários de 2006 e 2007, o Recorrente optou pela tributação pela sistemática do Lucro Presumido. Assim, como a possibilidade de reavaliação de ativos foi extinta com a publicação da Lei nº 11.638/07, a capitalização da reserva de reavaliação ocorrida em 2009 foi considerada fato gerador do IRPJ e da CSLL.

² OLIVERIA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). Vol. II. São Paulo: IBDT, 2020, p. 1178.

³ OLIVERIA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). Vol. II. São Paulo: IBDT, 2020, p. 1178.-1187.

Além disso, de acordo com a Autoridade Fiscal, o Recorrente “se valeu de Laudos elaborados a destempo e com inobservância de preceitos normativos” para embasar os valores registrados em reserva de reavaliação (fl. 894).

De fato, em 2008 já não era possível reavaliar ativos e registrar a sua contrapartida em conta de reserva de reavaliação. No entanto, não há, nos autos, indícios suficientes de que a reavaliação dos ativos do Recorrente ocorreu no ano-calendário de 2008.

Por outro lado, caso os ativos imobilizados tenham sido reavaliados antes do ano-calendário de 2006, como alega o Recorrente, os saldos registrados como reserva de reavaliação e cuja tributação havia sido diferida deveriam ter sido adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2006, quando optou pela tributação com base no lucro presumido (Lei 9.430/96, art. 54). No entanto, como se extrai do Termo de Verificação e Conclusão Fiscal (fl. 889), a DIPJ referente ao referido período foi entregue “zerada”.

Disso se extrai que (i) ou a reserva de reavaliação foi constituída em 2008, como sustenta a Autoridade Fiscal ou (ii) a reserva de reavaliação foi constituída antes de 2006, como sustenta o Recorrente, e o e o seu saldo deixou de ser tributado quando da opção pela tributação do IRPJ e CSLL com base no Lucro Presumido – hipótese na qual teria decaído o direito do Fisco exigir os tributos correspondentes.

No entanto, independentemente da data em que os bens do ativo imobilizado foram efetivamente reavaliados pelo Recorrente, a neutralidade, com relação ao lucro, da reavaliação do ativo imobilizado e da sua capitalização era condicionada ao atendimento de diversos requisitos relativos à contabilização dos bens reavaliados e da reserva de reavaliação, bem como à elaboração de laudo de avaliação nos termos do art. 8.º da Lei nº 6.404/76.

No presente caso, os laudos apuraram o valor de mercado dos bens para a data base de novembro de 2012, portanto, os elementos de comparação adotados não se prestam à avaliar os imóveis na data da constituição da reserva de reavaliação – seja ela em 2008 ou anterior a 2006. Ademais, os laudos foram elaborados por um único perito e não foram instruídos com os documentos relativos aos bens avaliados. Tais irregularidades nos laudos apresentados pelo Recorrente prejudicam a essência das avaliações realizada e afastam a neutralidade da reavaliação de ativos com relação ao lucro.

Além disso, o Recorrente deixou de discriminar, na reserva de reavaliação, os bens reavaliados que a originaram, como exigiam o art. 35, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77 e o art. 434 do RIR/99, bem como não registrou o valor da reavaliação em subconta distinta da que registra o valor do bem, como determinava o art. 3º, caput e §1º, “a”, do Decreto-lei nº 1.978/82, especialmente com relação à incorporação ao capital da reserva de reavaliação relativa a bens imóveis. É o que se extrai dos balanços patrimoniais levantados ao longo do ano de 2009 e juntados pelo Recorrente às fls. 297, 346, 387, 420, 996 e 1167.

Portanto, ainda que a integralização do saldo da referida conta tenha se dado em obediência ao disposto no art. 6º da Lei nº 11.638/2007, como alega o Recorrente, não foram atendidos, no caso concreto, os requisitos fiscais para a neutralidade, com relação ao lucro, da reavaliação de ativos e da integralização da reserva de reavaliação ao capital social. Ademais, o Recorrente não comprovou a alegação de que a tributação da reserva de reavaliação teria ocorrido em períodos anteriores a 2009.

Diante do exposto, mantenho a decisão recorrida no que se refere à tributação da reserva de reavaliação capitalizada em 2009.

c) Arbitramento do lucro

Estabelecia o art. 530, III, do RIR/99, no qual se fundamentou o arbitramento realizado nos presentes autos:

"Art.530.O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

III- o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527"

Os artigos 258 e seguintes do RIR/99, vigentes à época dos fatos, dispunham acerca dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, exigindo para as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real, dentre outros, os seguintes:

- Livro Diário, contendo termo de abertura e de encerramento e submetido à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (art. 258);
- Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (art. 259);
- Livro para registro de inventário, registrado e autenticado pelo Departamento Nacional de Registro do Comércio, ou pelas Juntas Comerciais ou repartições encarregadas do registro de comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, pelo Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou pelo Cartório de Registro de Títulos e Documentos (art. 260);
- Livro para registro de entradas (compras) registrado e autenticado pelo Departamento Nacional de Registro do Comércio, ou pelas Juntas Comerciais ou repartições encarregadas do registro de comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, pelo Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou pelo Cartório de Registro de Títulos e Documentos (art. 260); e
- Livro de Apuração do Lucro Real – “LALUR” (art. 260).

No presente caso, como se extrai do Termo de Verificação e Conclusão Fiscal (fls.875-903), o Recorrente deixou de apresentar, no curso da fiscalização, Livro Razão e Livro de Registro de Inventário, apesar de ser intimado e reintimado para tanto, e apresentou o Livro Diário contendo diversos vícios apontados pela Autoridade Fiscal, dentre eles, a falta de escrituração de lançamentos e a ausência de autenticação no órgão competente do Registro do

Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos. A Autoridade Fiscal verificou, ainda, a existência de vícios no LALUR, tais como a falta de assinatura de contabilista habilitado, a ausência de escrituração da Parte B e a ausência de número de ordem nos termos de encerramento e abertura.

Posteriormente, quando da impugnação ao auto de infração, o Recorrente apresentou os livros faltantes, bem como o Livro Diário devidamente autenticado no cartório.

A ausência de apresentação do Livro Razão e do Livro de Registro de Inventário no curso da fiscalização, bem como a apresentação do LALUR contendo vícios justifica a apuração do IRPJ pela sistemática do Lucro Arbitrado, nos termos do art. 530, II, do RIR/99.

Ademais, a apresentação do Livro Razão e do Livro de Registro de Inventário, após a lavratura do auto de infração, não invalida a tributação do Recorrente pela sistemática do Lucro Arbitrado. Nesse sentido é a Súmula CARF nº 59, aprovada em 29.11.2010:

“A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal”. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, tendo em vista a subsunção da hipótese dos autos ao art. 530, III, do RIR/99, vigente à época, não procede o argumento do Recorrente de que o arbitramento, no presente caso, seria uma sanção desmedida, já que os livros fiscais imprescindíveis para a apuração dos tributos não foram apresentados à Autoridade Fiscal.

d) Multa de ofício

A multa de ofício imposta ao Recorrente teve por base o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”

Comprovada, nos presentes autos, a ausência de recolhimento de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2009, correta está a aplicação da referida penalidade.

IV – Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, afasto a preliminar de necessidade de realização de prova pericial e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**, mantendo a integralmente a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic