



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.730390/2017-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-003.873 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente MCL EMPREENDIMENTOS E NEGOCIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL.

Após transcorridos mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador, decaído, portanto o lançamento conforme a regra do art. 173 do CTN, já que o recolhimento a menor acusado, foi pago com base em valor diferente, nos moldes do art. 225 do RIR.

NEUTRALIDADE FISCAL. LEI 12.973/2014. AVALIAÇÃO DE VALOR JUSTO. CONCEITO DE RENDA.

A ausência de criação de subconta não pode implicar automaticamente no acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda previsto no art.43 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos reconhecer a decadência do lançamento relativo ao ganho de capital. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Carlos André Soares Nogueira, Wilson Kazumi Nakayama e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Apresentará declaração de voto o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo

Zanin, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Leticia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão 15-44.972 - 5ª Turma da DRJ/SDR, que por unanimidade de votos afastou a preliminar de decadência e julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário, acrescido das multas de ofício (75,00%), multa isolada (50,00%) e dos juros moratórios.

O lançamentos em questão dizem respeito à IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de mora, de ofício e isolada, relativamente aos anos calendários 2011 a 2015, apurados pela autoridade fiscal, diante da acusação de não ter a Recorrente adicionado à apuração do Lucro Real do IRPJ e a base de cálculo da CSLL a:

- 1- Diferença positiva, oriunda de avaliação a valor justo, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei 6.404/76 e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, sem o devido controle por subconta dessa diferença, no ano calendário de 2015.
- 2- Ganho de capital na venda de bens do ativo imobilizado.

Como relatado pela autoridade fiscal:

1) Regime de Tributação.

Relata a Autoridade Tributária que, nos termos das informações prestadas por meio da DIPJ e da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), o sujeito passivo optou pelo lucro real anual como forma de tributação do IRPJ e da CSLL, nos anos-calendário de 2011 e 2015 (Anexo 4 - ECF e FCONT e Anexo 3 - Declarações e Registro de Imóveis).

2) Tributação de IRPJ e CSLL.

2.1) Adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Durante o procedimento de fiscalização, constatou-se que no ano calendário de 2015 o sujeito passivo não controlou em subcontas os ajustes decorrentes de avaliação a valor justo (AVJ) realizados até a data de 31/12/2014 em diversos ativos (fls. 1713 a 1720).

Informa a Autoridade Tributária lançadora que esses ajustes, contrariamente ao que determinava as disposições do Regime Tributário de Transição (RTT) – que disciplinou os ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n.º 11.638, 28/12/2007, e pelos arts. 36 e 37 da Medida Provisória n.º 449, de 3/12/2008, convertidos nos arts. 37 e 38 da Lei n.º 11.941, de 27/5/2009 –, não foram controlados por meio da FCONT (Controle Fiscal Contábil de Transição), instituído pela Instrução Normativa RFB n.º 949, de 16/6/2009, pois esses ativos avaliados a valor justo possuem os mesmos saldos no Balancete Contábil Societário e no Balancete Contábil Fiscal escriturados na FCONT dos anos-calendário de 2010, 2011, 2013 e 2014 (Anexo 2 - Lançamentos e Balancetes; e Anexo 4 - ECF e FCONT).

O sujeito passivo, conforme declarado na DCTF de dezembro de 2014, não fez a opção antecipada (não optante) da aplicação das disposições contidas na Lei nº 12.973, de 13/5/2014, facultada no art. 75 da citada lei, no ano-calendário de 2014 (Anexo 3 - Declarações).

A Autoridade Tributária apurou uma diferença positiva no montante de R\$ 89.583.187,07 (34.866.153,28 + 54.717.033,79), verificada em 31/12/2014, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da legislação societária (Lei nº 6.404, de 15/12/1976) e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31/12/2007, tendo, então, adicionado ex officio a diferença positiva apurada para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2015, em razão da inexistência do controle por subconta, no ano-calendário de 2015.

Em vista da ausência de controle por subcontas, a Autoridade Tributária procedeu à discriminação das diferenças encontradas em dois grupos de contas: a) 1.3.3.31.000001 - Ajuste de Avaliação Patrimonial Rurais (Grupo Imobilizações Rurais); e b) 1.3.2.01.000022 - Ajuste de Avaliação Patrimonial (Grupo Imobilizado), nos seguintes termos:

a) Ajuste de Avaliação Patrimonial Rurais (Grupo Imobilizações Rurais):

Relata a Autoridade Tributária que, em 2010, o sujeito passivo efetuou a avaliação a valor justo no valor de R\$ 62.880.790,84 sem a devida discriminação em subcontas relativas aos ativos ajustados, conforme lançamentos na conta 1.3.3.31.000001 - Ajuste de Avaliação Patrimonial Rurais contida no Grupo Imobilizações Rurais.

Nesse grupo de contas (Imobilizações Rurais), havia contas referentes à terra nua, benfeitorias e culturas permanentes. Não houve uma discriminação dos bens avaliados. No histórico, havia a citação da propriedade avaliada, mas sem especificação (terra nua, benfeitoria ou cultura permanente) do que sofreu a avaliação.

No período de 2011/2012, o sujeito passivo efetuou baixas de R\$ 4.965.937,68, R\$ 18.140.320,35 e R\$ 4.908.379,53 relativas aos ajustes do AVJ dos ativos que compunham a conta 1.3.3.31.000001 - Ajuste de Avaliação Patrimonial Rurais, mas sem a devida redução da conta 2.3.2.01.000003 - Ajustes de Avaliação Patrimonial Imobilizado, no ano-calendário de 2011, a saber:

1.3.3.31.000001 - Ajuste de Avaliação Patrimonial Rurais	
Saldo Inicial 2011	62.880.790,84
Baixa I - 2011	4.965.937,68
Baixa II - 2011	18.140.320,35
Baixa III - 2012	4.908.379,53
Saldo Final 2012	34.866.153,28

Em 2013, o fiscalizado encerrou a conta 1.3.3.31.000001 - Ajuste de Avaliação Patrimonial Rurais, com seu saldo de R\$ 34.866.153,28 transferido para a conta 1203020001 - Terras. Dessa forma, os ganhos decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo foram considerados como parte integrante do valor contábil.

Em 31/12/2014, havia R\$ 59.293.421,83 na conta 1203020001 - Terras, dos quais R\$ 34.866.153,28 foram originados de avaliações a valor justo de outros ativos, porém, no ano-calendário de 2015, estes ajustes de R\$ 34.866.153,28 não foram

devidamente escriturados societária (ECD) nem fiscalmente (ECF) em subcontas vinculadas aos ativos geradores dos citados AVJ.

b) Ajuste de Avaliação Patrimonial (Grupo Imobilizado):

Relata a Autoridade Tributária que, também em 2010, o sujeito passivo efetuou a avaliação a valor justo no montante de R\$ 54.717.033,79, sem a devida discriminação de quais ativos foram ajustados, conforme lançamentos na conta 1.3.2.01.000022 - Ajuste de Avaliação Patrimonial contida no Grupo Imobilizado.

Nesse grupo de contas (Imobilizado), havia bens (ou grupo de bens) com natureza e usos diferentes: Aeronave, Oeste Plaza Shopping, Condomínio Oeste Plaza Residencial, Veículos de Uso, Moveis e Utensílios, Barracão Marlin, Residência J.A 1694, Equipamentos e Acessórios e Informática, Construções de Uso, Instalações Escrit., Maquinas e Equipamentos, Business Center, Terrenos de Uso, Equipamentos de Comunicação; não obstante, não havia na escrituração contábil nenhuma discriminação quanto a que bens tinham sido avaliados a valor justo.

Além disso, nesse mesmo ano de 2010, o sujeito passivo transferiu R\$ 6.258.187,47 da conta 1.3.2.01.000022 - Ajuste de Avaliação Patrimonial (conta do grupo Imobilizado) para a conta 1.3.1.01.000005 - Ajuste de Avaliação Patrimonial (conta do grupo Investimento).

Em 2013, o sujeito passivo encerrou as contas 1.3.2.01.000022 - Ajuste de Avaliação Patrimonial e 1.3.1.01.000005 - Ajuste de Avaliação Patrimonial, com seus respectivos saldos de R\$ 48.458.846,32 e de R\$ 6.258.187,47 transferidos para outras contas da seguinte forma:

a) Em 31/12/2014, havia R\$ 15.763.108,90 conjuntamente nas contas (grupo investimento) 1202030002 - Condomínio Oeste Plaza Residencial, 1202030001 - Terrenos, 1202030003 - Prédios Comerciais e 1202030004 - Prédios Residenciais, dos quais R\$ 11.466.204,54 (5.208.017,07 + 388.000,00 + 952.973,96 + 4.917.213,51) foram originados de avaliações a valor justo de outros ativos.

b) Em 31/12/2014, havia R\$ 75.938.118,60 conjuntamente nas contas (grupo imobilizado) 1203010003 - Edifícios e Construções, 1203010011 - Terrenos para uso, dos quais R\$ 43.250.829,25 (43.056.129,25 + 194.700,00) foram originados de avaliações a valor justo de outros ativos.

Todavia, para esse grupo de ativos, também no ano-calendário de 2015, os ajustes de R\$ 54.717.033,79 (11.466.204,54 + 43.250.829,25) não foram devidamente escriturados societária (ECD) nem fiscalmente (ECF) em subcontas vinculadas aos ativos geradores dos citados AVJ.

2.2) Ganho de capital.

Durante o procedimento de fiscalização, a Autoridade Tributária constatou que, no ano-calendário de 2011, o sujeito passivo alienou ativos, os quais não havia subconta para controlar suas realizações, sem a devida apuração de ganho de capital conforme detalhado na tabela abaixo (fls. 1718 a 1720):

O sujeito passivo não manteve na subconta de investimento, que registrou a parcela da participação societária na Eucalipto do Brasil Ltda e na Rio Pombo Agropastoril Ltda, o montante correspondente aos ajustes de avaliação a valor justo dos bens que serviram para a integralização de capital nas sociedades em tela.

Esses ajustes, originados dos custos atribuídos escriturados, por meio de avaliação a valor justo, quando da adoção inicial pelo sujeito passivo do CPC 27, para fins tributários, não poderiam compor o custo no momento da alienação dos ativos.

Portanto, os citados ganhos de capital foram adicionados de ofício na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 2011, respectivamente.

3) Multa Isolada sobre Redução Indevida das Estimativas Mensais.

Em consequência da apuração da diferença positiva no montante de R\$ 89.583.187,07, conforme descrito no item precedente (2.1 Adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL), foi também constituído crédito tributário relativo à multa isolada incidente sobre as reduções indevidas das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2015 (Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 11.488/07, art. 44, inciso II, alínea “b”). Os cálculos da multa isolada com valores declarados na ECF do ano-calendário de 2015, encontram-se demonstrados às fl. 1723.

4) Multa de Ofício Aplicada.

A multa de ofício aplicada foi a estabelecida no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15/06/2007.

Acervo probatório juntado pela Autoridade Tributária às fls. 02 a 1705, incluindo anexo contendo arquivos digitais não pagináveis, relativos a Escrituração Contábil Digital (ECD-Sped), Escrituração Contábil Fiscal (ECF-Sped) e Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT-Sped), conforme termos de anexação de fls. 1621 e 1622.

A Recorrente impugnou o lançamento argumentando que:

- i- Falta justificativa para tributar valor de avaliação a valor justo (AVJ), tendo em vista a manutenção da neutralidade fiscal pela Recorrente mediante controle contábil e tributário das avaliações;
- ii- Impossibilidade de tributação sobre AVJ não realizado, uma vez que não houve alienação/venda dos bens representativos do saldo da AAP que compõe as avaliações a valor justo;
- iii- Existência de regime especial de tributação na alienação de imóveis rurais que não foi observado e que influencia na apuração de ganho de capital na tributação de AVJ;
- iv- Decadência do ganho de capital do período de 01/01/2011 a 31/12/2011;
- v- Impossibilidade de concomitância de multa por falta de recolhimento e multa de ofício, por *bis in idem*;
- vi- Inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício.

Apreciados os argumentos da impugnação, o lançamento foi mantido à unanimidade, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2015

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. REGRA DO ART. 173 DO CTN.

Nos casos de lançamento por homologação, em havendo pagamento, o direito de proceder ao lançamento do crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do §4º do art.150 do CTN. Ausente o pagamento, a contagem rege-se pelo inciso I do art.173 do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2015

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. ADOÇÃO INICIAL DA LEI Nº 12.973, DE 13/05/2014. AUSÊNCIA DE SUBCONTA DE CONTROLE REPRESENTATIVA DA AVJ.

Cabível a adição ex officio para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da diferença positiva apurada entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da legislação societária (Lei nº 6.404, de 15/12/1976) e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31/12/2007, em razão da inexistência do controle por subconta, no ano-calendário de 2015.

GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DO ATIVO PERMANENTE. IMÓVEL RURAL. LUCRO REAL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Na alienação de imóvel rural por pessoa jurídica, a determinação do ganho de capital obedece o regime de tributação utilizado pela empresa no período de apuração em que ocorre a alienação. Se tributada pelo lucro real, a determinação do ganho de capital obedecerá ao disposto no Decreto nº 3.000, de 1999, art. 418 §1º. A alienação de ativos submetidos previamente a avaliação a valor justo, sem manutenção de subconta analítica de controle, justifica a imputação de ganho de capital.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A multa isolada, devida pela insuficiência de recolhimento da estimativa mensal do imposto, e a multa de ofício regulamentar, devida pela insuficiência de recolhimento do imposto apurado na data do fato gerador, têm hipóteses de incidência distintas. Cabível o lançamento concomitante das penalidades.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros de mora sobre a multa de ofício.

Autos de Infração Decorrentes

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IRPJ.
MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.**

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com o resultado do julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário pretendo a reforma do julgado para o reconhecimento da improcedência integral da autuação, reiterando as razões já expostas em impugnação e pleiteado a possibilidade da juntada de documentos e realização de diligência.

Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, por isso, dele conheço.

Preliminar de decadência.

Conforme informado na acusação fiscal, considerou-se ocorrido o ganho de capital quando da alienação dos imóveis em 07 de abril de 2011 e 25 de abril 2011, datas estas que foram adotadas para efeito de ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL em cobrança.

Contudo temos que o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 23 de outubro de 2017, ou seja, após transcorridos mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador, decaído, portanto o lançamento conforme a regra do art. 173 do CTN, já que o recolhimento a menor acusado, foi pago com base em valor diferente, nos moldes do art. 225 do RIR.

Isto porque, o ganho de capital já poderia ser lançado na data da alienação, uma vez que se o contribuinte não pagar no momento da alienação, o fisco não precisa esperar até 31 de dezembro para realizar o lançamento e a respectiva cobrança, é diferente da estimativa que será apurada somente no final do ano.

Assim voto no sentido de reconhecer a decadência em relação apenas à infração relacionada ao ganho de capital.

Mérito:

1- Da diferença positiva, oriunda de avaliação a valor justo, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei 6.404/76 e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, sem o devido controle por subconta dessa diferença, no ano calendário de 2015.

Discute-se neste processo a verificação da subsunção da reavaliação a valor justo (AVJ) o conceito de renda tributável adotado pelo legislador brasileiro.

Afirma a Recorrente que a reavaliação (avaliação a valor justo) do ativo, por si só, não significa acréscimo patrimonial disponível (renda), a permitir a caracterização direta e imediata de efeitos tributários, antes mesmo da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, para tanto ela defende que falta justificativa para tributação do valor de avaliação a valor justo e a impossibilidade de tributação sobre AVJ não realizado.

Esclarece a Recorrente que o fundamento utilizado pela d. Fiscalização para a tributação da Avaliação a Valor Justo (AVJ) no presente caso é a alegação de falta de subconta para controle dos ajustes do AVJ.

Contudo, se verifica a inexistência de justificativa para a tributação da AVJ sob o argumento supra, tendo em vista o fato de que os efeitos tributários sobre a AVJ amparada em laudos de avaliação desprezados pela autoridade fiscal sempre foi controlado pela Recorrente em sua contabilidade, de modo a preservar a neutralidade fiscal a que a norma se refere.

Nas fls. 1009, 1022, 1026, 1070, 1040, 1077, 1049 e 1053 encontram-se informações de parte do passivo dos balanços patrimoniais dos períodos encerrados em dezembro de 2010 a 2016, donde é possível verificar que no grupo da conta de RESERVA DE CAPITAL sempre existiu a subconta de Ajuste de Avaliação Patrimonial Imobilizado com o valor de R\$ 77.614.584,27 em 2010 e 2011 e com o valor de R\$ 74.375.033,78 repetido em todos os anos de 2012 a 2016.

O controle da AVJ por meio de subcontas que a d. Fiscalização alega inexistir, conforme apresentado, não se mostra verdade, uma vez que o controle foi mantido pela Recorrente, o que é corroborado pelo diferimento da tributação sobre o AVJ que sempre foi mantido em contabilidade.

O que o comando normativo essencialmente visa é a neutralidade fiscal, mediante o diferimento da tributação para que a mesma ocorra à medida em que forem ocorrendo as realizações do ativo componente da AVJ.

A Recorrente demonstrou dentre as obrigações constantes do passivo do seu balanço patrimonial, em obrigações de longo prazo, o valor do Imposto de Renda e da Contribuição Social deferidos calculados sobre a AVJ. O valor de tal provisão é possível ser verificado em transcrições contidas na peça recursal, bem como às fls. 1010, 1020, 1025, 1069, 1040, 1076, 1049 e 1050.

A Recorrente solicitou laudo de especialista independente sobre a questão apresentada, de modo a verificar o procedimento adotado por ela e pela d. Fiscalização (fls. 2166/2192).

Após análise de documentação contábil e extra contábil, concluiu referida auditoria que, ao contrário do que constou das razões que levaram aos lançamentos de ofício sobre a AVJ, “foi possível identificar: (i) o custo de aquisição de cada bem; (ii) o valor justo atribuído; (iii) o valor contábil após a escrituração de AVJ; e (iv) a contabilização do IRPJ e CSLL diferidos no patrimônio líquido sobre a AVJ” .

A corroborar a isenção do laudo de auditoria, este ainda verificou ao analisar a “realização por depreciação” que “eventual prejuízo ao erário seria correspondente a uma base fiscal de R\$ 5.321.469,48”, mas nunca sobre todo o valor de AVJ na forma em que ocorreu na espécie. A Recorrente esclareceu que a referida “realização por depreciação” não foi objeto dos autos infração.

O que se verifica comprovado é que sempre esteve evidenciado o controle da AVJ pela Recorrente. Talvez o controle não tenha sido da forma esperada pela d. Fiscalização, mas fato é que se mostra evidenciado o controle da AVJ na documentação contábil e extra contábil da Recorrente.

Ademais, ainda que não houvesse a evidenciação da AVJ por meio de subconta na forma em que consta do lançamento fiscal, certo é que a simples ausência de subconta não é fato per si capaz de ensejar a tributação.

Nesse sentido, recente julgado da C. 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, da 1ª Seção, no qual assim se manifestou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano calendário: 2010

(...)

NEUTRALIDADE FISCAL. LEI 12.973/2014. AVALIAÇÃO DE VALOR JUSTO. CONCEITO DE RENDA.

A ausência de criação de subconta não pode implicar automaticamente no acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda previsto no art. 43 do CTN.

(Proc. 10166.729363/2017-48. Acórdão nº 1402-003.589. Julgado em 21/11/2018)

Neste sentido, destaca-se também o Acórdão 1402-002501 de Relatoria do D. Conselheiro Caio Quintella no qual fundamentou acertado entendimento no sentido de que o evento contábil de reavaliação de ativos não corresponde ao conceito de renda do art. 43, CTN, vejamos:

Ainda que se tenha debatido nos autos a possibilidade ou não de uma empresa, optante pelo regime de apuração pelo Lucro Presumido, proceder à reavaliação de bens do seu ativo não circulante, é fato incontroverso que, em 2010 e 2012, por força da vigência da Lei nº 11.638/2007 a partir de 1º de janeiro de 2008, tal manobra contábil foi extinta.

Posto isso, resta avaliar se o procedimento contábil da Recorrida, independentemente de estar respaldado em normas vigentes, implicaria e exigiria o oferecimento do montante da reserva de reavaliação procedida à tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Nesse sentido, confira-se a definição e as lições de Paulo Viceconti e Silvério das Neves:

Até a entrada em vigor da Lei nº 11.638/2007, ou seja, 31/12/2007, a legislação societária permitia a reavaliação dos bens de seu custo de aquisição para o valor de mercado, se este fosse superior.

Até a mencionada data, eram classificadas como Reservas de Reavaliação as contrapartidas de aumento no valor de bens do antigo Ativo Permanente em virtude da constatação, com base em laudo especializado, que possuíam valor de mercado superior ao custo contábil do bem.

(...)

O aumento do valor do ativo computado como reserva de reavaliação, embora aumente o valor do Patrimônio Líquido da companhia, não está financeiramente disponível e somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito da distribuição de dividendos ou participações.

Da mesma forma e pelo mesmo motivo, a reavaliação não é tributada enquanto mantida em conta de reserva e não for realizada.

(...)

O bem reavaliado é considerado realizado quando:

- a) a sua alienação, sob qualquer forma;
- b) sua depreciação, amortização ou exaustão;
- c) sua baixa por perecimento. (destacamos)

No presente caso, não foi trazido pela Fiscalização como fundamento da exigência fiscal sobre o valor da reserva de avaliação a ocorrência de realização dos imóveis reavaliados, única hipótese que daria ensejo à obrigação de inclusão de tal numerário na composição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Permitir a tributação com base em mero evento contábil fere o princípio da neutralidade, assim como colide com o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, veiculado no art. 43 do CTN.

Por fim, frise-se que os fundamentos da Fiscalização, que implicam em analogia ao instituto da Avaliação a Valor Justo para a interpretação de legislação anterior, com base nos preceitos e regras veiculados pela Lei nº 12.973/2014, não só são im procedentes, como descabidos.

Feitas essas considerações tem-se que, o simples ajuste de valor contábil de determinado bem do ativo imobilizado para o valor de mercado, sem a verificação do efetivo evento econômico que disponibilize aquela nova riqueza avaliada ao contribuinte, não passa de mera expectativa e pertence somente ao universo contábil das suas contas patrimoniais.

Além disso, a Recorrente junta laudo de empresa de consultoria (fls. 2166/2192) em que fica evidenciado que a parte do controle de subcontas, o que ensejaria meramente multa por descumprimento de obrigação assessoria, não representa prejuízo ao erário pela mera atualização do valor contábil do ativo.

Nessa perspectiva entendo que não deve subsistir a autuação lavrada em desfavor do contribuinte na medida em que ausente qualquer manifestação de renda nos termos do art. 43, do CTN.

Ainda que se alegue que o relatório de especialistas elaborado por auditoria independente tenha sido anexado aos autos após apresentação do Recurso Voluntário, anoto que em prol da verdade material, o fato da prova não ter sido feita em momento oportuno, não impede que o órgão julgador a aprecie e lhe reconheça a validade.

Este E. Conselho já decidiu:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PRECLUSÃO. NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido. Acórdão nº 2301003.742– 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL – NULIDADE. A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material, com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legitimidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. Preliminar acolhida. Recurso provido. Acórdão nº 103-19.789, 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, prolatado em 08 de dezembro de 1998, relatora Conselheira Sandra Maria Dias Nunes.

No mesmo sentido, Alberto Xavier :

“afrenta ao princípio da ampla defesa e da verdade material qualquer restrição ao exercício do direito à prova em função da fase do processo, desde que anterior à decisão final tomada na segunda instância”. (*Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.160).

Assim, por se tratar de questão indispensável para o bom deslinde da causa e em prol da verdade material, aceito referidos documentos, até porque, eles representam apenas esclarecimentos complementares às provas já constantes nos autos, não representando diretamente novos elementos de prova.

Além do mais, não bastasse os fundamentos já demonstrados, anota-se que a Recorrente destaca ainda que não há razão para manutenção de tributação sobre AVJ que não foi realizado.

É inconteste que exceto aos imóveis alienados em 2011, sobre os quais existe auto de infração do ganho de capital neste processo, todos os demais imóveis objetos de AVJ permanecem de propriedade da empresa.

Ora. Se os bens avaliados não foram alienados, nem baixados, e tampouco integralizados em capital de outra empresa, fica mais do que evidente a impossibilidade de tributar a reserva de AVJ, porquanto falta a adequada motivação jurídica tributária, qual seja: acréscimo de patrimônio passível de tributação.

A tributação conforme proposta pelo auto de infração ofende o princípio da legalidade, pois não restou evidenciado/caracterizado acréscimo patrimonial a ser tributado pelo imposto de renda e pela contribuição social sobre o lucro líquido, de modo que não é admissível de tributação em face do disposto nos artigos 43 e 44 do CTN no sentido de que somente com a efetiva realização da AVJ é que se pode falar em tributação do IRPJ e da CSLL, independentemente do fato de estar contabilizada mediante as regras e procedimentos contábeis.

Neste sentido o Acórdão n.º 1402-003.589:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2012

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

A reavaliação de bens do ativo, extinta após a edição da Lei n.º 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.

A reserva de reavaliação não se confunde com a avaliação a preço justo, sendo instituto alheio às previsões contidas na Lei n.º 12.973/2014, mesmo quando utilizadas para fins hermenêuticos.

Ademais, esclareço que, para os casos onde a acusação refere-se à falta de subconta, a lei diz que somente dever ser adicionado quando tiver lucro real e não quando tiver prejuízo, por isso, entendo que a acusação fiscal está equivocada e não pode ser mantida.

Pois nos moldes do art. 13 da Lei n.º 12.973/2014:

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, é preciso reconhecer que está amparado na lei o entendimento da contribuinte, no sentido de que a entrega do bem avaliado a valor justo continuaria sendo reconhecida como praticada pelo valor contábil, que abrange o custo histórico mais a parcela de avaliação a valor justo, nos termos da atual legislação societária que foi incorporada pelas novas diretrizes contábeis e, dessa forma, estaria acobertada pela mesma regra de não incidência do imposto de renda já transcrita.

Além disso, restou demonstrada a ausência de disponibilidade de renda, pela realização de negócio jurídico com a natureza meramente permutativa para a pessoa jurídica que entrega o bem ao sócio ou acionista, em troca pela redução do capital social.

No entanto, é preciso considerar que essa mesma regra jurídica que assegura a neutralidade tributária do valor acrescido no registro a valor justo, determina expressamente a sua tributação quando ocorrer a sua realização que, nos termos da lei, será concretizada pela ocorrência de qualquer dos eventos ali previstos: *“depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa”*.

Feitas essas considerações, voto no sentido de acolher as alegações da Recorrente, no que diz respeito a esse item.

Conclusão:

Ante o exposto, voto no sentido de reconhecer a decadência do lançamento relativo ao ganho de capital e no mérito DAR PROVIMENTO ao Recuso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

Fl. 15 do Acórdão n.º 1401-003.873 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10166.730390/2017-63

Declaração de Voto

Cumpre esclarecer que a presente Declaração de voto é apenas para destacar que, além de concordar acerca da questão da decadência, concordo com o voto da Relatora no que diz respeito ao mérito, apenas quando a nobre Relatora discorre sobre a questão da não redução de prejuízo fiscal, em face de eventual ganho de capital por avaliação a valor justo ter sido objeto de lançamento de ofício.

Por bem retratar o dispositivo que trata do tema, transcrevo excerto da obra **Regulamentação Fiscal das Normas Contábeis do IFRS e CPC**, de Marcelo Cavalcanti Almeida e Rafael Jachelli Almeida:

Note que a Lei 12.973/14 condiciona o diferimento da tributação do ganho e a dedutibilidade fiscal da perda ao controle em subcontas patrimoniais. Conforme disposto na IN 1.515/14, o controle de subcontas deverá ser realizado em contas analíticas com lançamentos contábeis em último nível.

Na hipótese de o contribuinte não realizar o controle em subcontas, o ganho deverá ser tributado de imediato, não podendo acarretar a redução do saldo de prejuízo fiscal. Neste caso, o ganho deverá ser considerado em período de apuração seguinte em que o contribuinte apure o lucro real.

É a declaração.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano