



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

Processo n° 10380.724189/2013-89
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1201-001.260 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ E CSLL - GANHO DE CAPITAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARRIS PRAIA DOS ANJOS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LEI N. 11.638/07. VEDAÇÃO À REAVALIAÇÃO ESPONTÂNEA DE BENS. GANHO DE CAPITAL. INOCORRÊNCIA.

A reavaliação de ativo, ainda que efetuado após a vigência da Lei 11.638/07, por si só, não configura ganho de capital sujeito à tributação, devendo existir evidências acerca da realização do ativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencido o Relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Redator designado

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente), Roberto Caparroz de Almeida, João Otávio Oppermann Thomé, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto e Ester Marques Lins de Sousa (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de remessa oficial nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, em face do acórdão nº 02-51.276, exarado pela 4ª Turma da DRJ em Belo Horizonte - MG.

Por bem descrever o litígio objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau (fl. 226 e ss.):

I – DO PROCEDIMENTO FISCAL

Mediante os autos de infração de fls. 02 a 13 foi exigido os valores de R\$24.130.726,13 e R\$8.691.711,45 referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sob o fundamento de omissão de receita não operacional – ganhos de capital.

O Termo de Constatação Fiscal, de fls. 14 a 16, registra que a empresa, com base em laudo técnico de 15 de abril de 2008, que avaliou terreno praiano no valor de R\$ 54.009.983,14, lançou em sua contabilidade, retroativamente a 31 de dezembro de 2007, como reavaliação de estoques, em contrapartida com a conta Reserva da Avaliação Patrimonial, diversos valores no total de R\$ 44.859.983,15.

Complementa que, com o advento da Lei 11.638/2007, de 28/12/2007, foi vedado todo tipo de reavaliação espontânea de bens, a partir do ano-calendário de 2008, tendo seu artigo 6º determinado que os saldos existentes a partir da publicação desta lei fossem estornados ou mantidos até a reavaliação do bem reavaliado.

II – DA IMPUGNAÇÃO

Em sua impugnação de fls. 177 a 200, a interessada propugna preliminarmente pela decadência, destacando que o fato gerador, segundo a própria fiscalização, ocorreu em 31/12/2007 e os autos foram lavrados em 13/05/2013. Assim, entende, patente a ocorrência da decadência para os fatos geradores ocorridos anteriormente a maio de 2008.

No que diz respeito ao mérito, registra que “o IRPJ aplicado considera que no ano de 2008 a Impugnante auferiu ganho de capital sobre os imóveis de sua propriedade, embora não tenha ocorrido nenhuma das operações que sujeitam o contribuinte a esta apuração.”

Transcreve a legislação que entende pertinente para concluir que não houve ganho de capital em 2008, uma vez que os bens objeto do entendimento do autor do feito encontram-se no ativo imobilizado e ainda não foram realizados.

Argumenta também que houve equívoco por parte do autor do feito ao deduzir que o laudo que lhe fora entregue seria o que foi utilizado para o lançamento contábil de 31/12/2007. Registra que referido laudo não descreve os imóveis que constam em estoque no lançamento de 2007, limitando-se a informar apenas

que o objeto daquele instrumento é um terreno praiano de área de 314,80 h.a. e que nem mesmo os valores coincidem.

Complementa que o laudo de avaliação que suporte ao lançamento contábil de 2007, que discrimina os 05 (cinco) imóveis de sua propriedade, não se encontra no Brasil, pois está em poder de empresa espanhola que é uma das investidoras da interessada e que por motivos de distância e de logística não possível apresentá-lo juntamente com a impugnação. Em decorrência, solicita que seja aceita a sua apresentação em data posterior à impugnação.

Em 08 de agosto de 2013, o referido laudo é trazido aos autos (fls. 210 a 223).

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou procedente a impugnação em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

*TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.*

O termo inicial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

RESERVA DE REAVALIAÇÃO - GANHO DE CAPITAL

A contrapartida da reavaliação somente será oferecida à tributação por ocasião de sua efetiva realização, que se cristaliza pela alienação, sob qualquer forma, pela depreciação, amortização ou exaustão ou pela baixa por perecimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da CSLL, com os qual compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhe recomenda tratamento diverso.

Por haver exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em montante superior ao limite de sua alçada, o órgão *a quo* submeteu seu julgado a reexame necessário por parte deste Conselho.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A remessa oficial atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dela deve-se tomar conhecimento.

2) DO GANHO DE CAPITAL

Em seu termo de constatação fiscal a autoridade tributária assim se manifestou sobre a apuração do ganho de capital:

6. novos documentos nos foram entregues em 30 de abril de 2013, dentre eles Laudo de Avaliação Técnica nº 9619.0062.0003.01, avaliação técnica de precisão rigorosa, A.R.T. CREA - CEARÁ - 4095.0076.206, terreno praiano, emitido pelo Banco Nacional de Avaliações Ltda, de 15 de abril de 2008, no qual um terreno praiano da empresa com 314,80 ha foi avaliado em R\$54.009.983,14;

*7. valendo-se desse laudo técnico, a empresa lançou em sua contabilidade, **retroativamente**, com data de 31 de dezembro de 2007, como reavaliação de estoques, em contrapartida com a conta Reserva da Avaliação Patrimonial, conforme consta do livro diário de 2007, pág.24, arquivado na Junta Comercial do Estado do Ceará sob o nº 13/001609-8, os seguintes valores:*

R\$15.443.600,75

R\$8.579.778,20

R\$490.273,04

R\$1.961.092,16

R\$5.393.003,44

R\$4.902.730,40

R\$8.089.505,16

Com advento da Lei 11.638/2007, de 28 de dezembro de 2007, foi vedado todo tipo de reavaliação espontânea de bens, a partir do ano-calendário de 2008, tendo seu artigo 6º determinado que os saldos existentes a partir da publicação da lei acima fossem estornados ou mantidos até a reavaliação do bem reavaliado.

Desta forma, considerando que a Lei 11.638/2007 veda expressamente a reavaliação espontânea de bens, e que o laudo foi emitido data do ano de 2008, ao registrar contabilmente a reavaliação na conta de estoques em contra partida com uma conta patrimonial, o contribuinte obteve na operação ganho de

capital que não foi oferecido à tributação do imposto de renda e tampouco da contribuição social, razão pela qual estamos emitindo o presente auto de infração para cobrança dos tributos devidos.

Dito de outro modo, a fiscalização acusa a contribuinte de haver promovido a reavaliação de seu imóvel em 2008, ano em que o laudo nº 9619.0062.0003.01 foi emitido (fl. 110 e ss.). Afirma que tal reavaliação foi registrada retroativamente na contabilidade do ano de 2007, haja vista que a partir de 01/01/2008 a Lei nº 11.638/2007 passou a vedar a reavaliação de bens.

Após a impugnação ao lançamento a contribuinte juntou aos autos novo laudo, datado de 09/07/2007 (fl. 215 e ss.). Explica que a juntada posterior ocorreu em razão de força maior, pois o referido laudo estava na posse de investidor na Espanha.

Pelo exame do voto condutor do acórdão ora submetido a reexame necessário, conclui-se que a Turma considerou duas hipóteses para a exigência fiscal, a saber: (i) realização, em 2008, dos bens reavaliados em 2007, ou; (ii) reavaliação ocorrida em 2008, e lançada contabilmente em 2007. Ao final, a DRJ conclui o seguinte (fl. 238):

Enfim, sob qualquer ângulo que se queira ver a questão, concluo que o lançamento levado a termo no presente caso não encontra sustentação.

Em relação à hipótese descrita em (i), o seguinte trecho da decisão de primeiro grau é elucidativo (fl. 236):

A impugnante observa que o laudo que deu origem aos lançamentos de 2007 possui a previsão da existência de laudos posteriores, o que justificaria o laudo de 2008.

*Verifica-se incoerência na quantidade de imóveis e na menção à classificação contábil. O laudo indica 05 (cinco) imóveis enquanto o livro diário e o termo de constatação, 07 (sete). Ambos com o mesmo valor final: R\$44.859.983,15: A fiscalização registra **reavaliação de estoques** enquanto a impugnante afirma que os bens objeto do entendimento do autor do feito encontram-se no **ativo imobilizado** e ainda não foram realizados.*

Por oportuno, assinala-se que Lei nº 6.404/76 menciona que a reavaliação pode ser feita para os "elementos do ativo", o que pode dar o entendimento de abranger não só itens do imobilizado, como de investimentos e ativo diferido, além de estoques, entre outros.

Se a fiscalização entendeu que a legislação fiscal refere-se somente a itens do ativo permanente não abrangendo, portanto, os estoques ou outros ativos constantes do Circulante ou Realizável a Longo Prazo, não consignou esta situação e muito menos quais seriam as conseqüências tributárias. Na verdade, se assim tivesse entendido, o resultado não sofreria qualquer alteração, uma vez que não existe comprovação da realização destes estoques. Raciocinando sob hipóteses, apenas para tentar

especificar algumas situações, no caso de ter havido a realização destes estoques, ou seja, a venda, não haveria de se falar em ganho de capital, mas sim em resultado na venda de mercadorias. Por consequência, haveria de questionar o custo das mercadorias vendidas. Como se afirmou, esta é uma hipótese. Não é absolutamente o motivo da exigência fiscal.
(Sublinhou-se)

(...)

Como destacado ao final do trecho acima transcrito, a DRJ expressamente reconhece não ter sido este o teor da acusação fiscal. Examinou esta possibilidade apenas em razão dos argumentos contidos na impugnação ao lançamento.

E, de fato, conforme trecho do TVF transcrito no início do presente voto, não é este o fundamento da acusação fiscal, daí porque deixaremos de examiná-lo.

Quanto à hipótese descrita em (ii), acima, esta sim a razão da autuação, a DRJ se manifestou da seguinte maneira (fls. 236/237):

Vale destacar também o trecho do termo de constatação fiscal, inclusive com o negrito do original, que afirma:

*“valendo-se desse laudo técnico, a empresa lançou em sua contabilidade, **retroativamente**, com data de 31 de dezembro de 2007, como reavaliação de estoques, em contrapartida com a conta Reserva da Avaliação Patrimonial, conforme consta do livro diário de 2007, pág. 24, arquivado na Junta Comercial do Estado do Ceará sob o nº 13/001609-8, os seguintes valores:”*

Ora, a Lei nº 11.638/07 eliminou a possibilidade de reavaliação espontânea de bens a partir de 01 de janeiro de 2008. Se a impugnante registrou em sua contabilidade, no ano-calendário de 2008, a reavaliação, com efeito retroativo ao ano-calendário de 2007, não violou as disposições da Lei nº 11.638/07. Se esta retroatividade produziu algum efeito tributário, não cabe indagar neste momento uma vez que não foi este o objeto da autuação.

De qualquer forma, os documentos trazidos aos autos pela própria fiscalização demonstram a contabilização no decorrer do ano-calendário de 2007. Portanto, não é possível discernir o exato significado do termo “retroativamente” utilizado pela fiscalização.

Talvez quisesse fazer referência ao laudo, que no seu entendimento teria sido elaborado no ano-calendário de 2008. Ainda que se aceite este raciocínio, não vislumbro qualquer consequência para exigência tributária sob o argumento de ganho de capital. Não existe nos autos demonstração da ocorrência de alguma das situações evidenciadoras da realização de tais ativos, até mesmo, como já se disse, a fiscalização se satisfaz com a contabilização da reserva por entender ter havido ganho de capital nesta “operação”.

(...)

São, assim, duas as questões a serem reexaminadas por esta Turma. A primeira é de prova, e diz respeito à data em que foi efetivamente promovida a reavaliação do imóvel. A segunda é de direito, e refere-se às consequências tributárias desta reavaliação.

Quanto à data em que foi efetivamente promovida a reavaliação do imóvel, a meu sentir os elementos presentes nos autos comprovam que, apesar de haver sido registrada no livro Diário em 28/12/2007 (fl. 120), referida reavaliação ocorreu somente em 2008, havendo sido contabilizada retroativamente em razão da vedação contida na Lei nº 11.638/2007, tal como afirmado pela fiscalização.

Tal conclusão está lastreada nos seguintes fatos:

a) o livro Diário do ano de 2007, onde está registrada a reavaliação, com indicação do laudo nº 9619.0062.0003.01, somente foi autenticado pelo órgão de registro competente em 02/04/2013, após o início da ação fiscal (fl. 119). De ver que, de acordo com o disposto nos arts. 1.180 e 1.181 do Código Civil, o livro Diário deve ser objeto de autenticação antes de posto em uso. Por outro lado, segundo o art. 379 do Código de Processo Civil, o livro Diário somente faz prova a favor de seu autor acaso escriturado em conformidade com os requisitos exigidos em lei. Ora, se a autenticação do livro Diário antes de posto em uso é um requisito exigido em lei, é de se concluir que, no caso sob exame, o livro Diário apresentado pela contribuinte não faz prova da alegação segundo à qual a reavaliação ocorreu em 2007. Dito de outro modo, a falta de autenticação do Diário de 2007 deixa em aberto a possibilidade de ter sido ele escriturado *a posteriori*;

b) o laudo nº 9619.0062.0003.01 (fl. 110 e ss.), de autoria da empresa Banco Nacional de Avaliações Ltda., e com data de emissão de 15/04/2008, foi apresentado pela contribuinte durante a ação fiscal. Tal laudo foi autenticado na Junta Comercial do Estado do Ceará em 14/05/2008, o que confirma a data de emissão nele aposta.

c) já o laudo com o mesmo nº 9619.0062.0003.01, de autoria da empresa Duplex Empreendimentos Imobiliários Ltda. (fl. 217 e ss.), e com data de emissão de 09/07/2007, foi apresentado pela contribuinte após a impugnação ao lançamento. Tal laudo, entretanto, não contém autenticação ou qualquer outra prova de que tenha sido realmente emitido em 2007.

A segunda questão posta anteriormente diz respeito às consequências tributárias da reavaliação realizada em 2008. De acordo com a DRJ de origem, ainda que admitida tal hipótese, seria incabível a exigência fiscal uma vez que não houve realização do imóvel reavaliado.

Também aqui, a meu ver, a decisão de primeiro grau encontra-se equivocada. De fato, se a Lei nº 11.638/2007 vedou, a partir de 01/01/2008, qualquer reavaliação de bens do ativo da pessoa jurídica, a reavaliação feita pela contribuinte em 2008 não estará sob o amparo dos abaixo transcritos arts. 434 e 435 do RIR/99, que até então autorizavam o diferimento da tributação do ganho de capital percebido com a reavaliação.

Art.434. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de

reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).

(...)

Art.435. O valor da reserva referida no artigo anterior será computado na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, §1º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI):

(...)

II - em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

a) alienação, sob qualquer forma;

(...)

Dito de outro modo, a reavaliação do imóvel feita em 2008 terá como contrapartida contábil não mais a reserva de reavaliação (pois vedada legalmente), e sim uma conta de resultado (ganho de capital) que, tal qual as demais contas de resultado, deverá compor o lucro do ano de 2008.

3) CONCLUSÃO

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, Redator designado.

Não obstante o brilhantismo do voto do Conselheiro relator, ousou divergir.

O pano de fundo da discussão reside na vedação, existente desde 01/01/98, das empresas promoverem a reavaliação espontânea de ativos, significando que os eventuais saldos existentes nas reservas de reavaliação constituídas antes desta data devem ser mantidos até sua efetiva realização ou estornados até o término do exercício social de 2008.

Assim, na primeira hipótese, o valor do ativo imobilizado reavaliado existente no início do exercício passa a constituir o novo valor de custo para fins de eventual ganho de capital futuro.

Neste sentido, a reserva de reavaliação no patrimônio líquido, continuará sendo realizada na conta de lucros ou prejuízos acumulados, exatamente da mesma forma do que era feito no período anterior à entrada em vigência da Lei nº 11.638/07.

Na segunda hipótese, o eventual estorno deve retroagir à *data de transição* estabelecida pela entidade quando da adoção inicial da Lei nº 11.638/07.

A reversão dos impostos e contribuições diferidos, que foram registrados por ocasião da contabilização de reavaliação devem sofrer o mesmo tratamento.

De qualquer forma, o tratamento tributário para as reservas de reavaliação não sofre alteração.

Assim, as baixas da reserva de reavaliação continuam tributáveis na forma da legislação vigente, vale dizer, **somente** por ocasião da realização da respectiva reserva.

Tal entendimento pode ser verificado nas Perguntas e Respostas –2009 – SRF:

“025- O art. 4º, da Lei nº 9.959, de 2000, dispõe que a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente pode ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado. Essa disposição ampliou a possibilidade de constituição de reavaliação sobre outras espécies de bens que não aqueles classificados no ativo imobilizado da entidade?”

Não. A possibilidade de constituição de reservas de reavaliação sobre outras espécies de bens sempre existiu, uma vez que sua base legal era a Lei nº 6.404, de 1976, em seus arts. 8º e 182, § 3º.

Ocorre que, antes do advento das disposições do art. 4º, da Lei nº 9.959, de 2000 a reavaliação de quaisquer bens que não fossem classificados no ativo imobilizado da entidade deveria ser oferecida à tributação, porque, quando de sua constituição, não havia previsão legal amparando o diferimento da contrapartida da reavaliação registrada no patrimônio líquido ou no resultado.

Também era oferecida à tributação, por se considerar realizada a reserva de reavaliação de bens classificados no imobilizado, quando de sua capitalização (exceto bens imóveis e direitos de exploração de patentes).

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.959, de 2000, art. 4º, a contrapartida da reavaliação efetuada somente pode ser oferecida à tributação, quer pelo reconhecimento em conta de resultado, quer pela adição ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, por ocasião de sua efetiva realização.

A efetiva realização do bem se dá no período em que ocorrer:

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

O § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, teve sua redação alterada pela Lei nº 11.638, de 2007. Com essa alteração, a empresa não mais poderá registrar valores na conta de reserva de reavaliação. Em seu lugar, foi criada a conta de “ajustes de avaliação patrimonial”.

Normativo: Lei das S.A. | Lei nº 6.404, de 1976, arts. 8º e 182; Lei nº 9.959, de 2000, art. 4º ; Lei nº 11.638, de 2007, art.1º; RIR/1999, art. 436, caput.” (meus grifos)

Não obstante este posicionamento da autoridade fiscal, a fiscalização efetuou ao lançamento seguindo racional de que a Recorrente, efetivamente, apurou ganho de capital ao registrar contabilmente a reavaliação em seu ativo em contrapartida com uma conta patrimonial.

Restou claro que a fiscalização entendeu que a constituição da reserva, **por si só**, é motivo para exigência tributária.

Cabe aqui, relembrar o disposto no art. 434 e seguintes do RIR/99:

“Reavaliação de Bens do Permanente

Diferimento da Tributação

*Art. 434. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, **não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).*

§ 1º O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original.

§ 2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 2º)

§ 3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alínea “h”, e Lei nº 154, de 1947, art. 1º).

Tributação na Realização

*Art. 435. **O valor da reserva referida no artigo anterior será computado na determinação do lucro real** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 1º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI):*

I - no período de apuração em que for utilizado para aumento do capital social, no montante capitalizado, ressalvado o disposto no artigo seguinte;

II - em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

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

Reavaliação de Bens Imóveis e de Patentes

Art. 436. A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, nos termos do art. 434, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.978, de 21 de dezembro de 1982, art. 3º).

§ 1º Na companhia aberta, a aplicação do disposto neste artigo fica condicionada a que a capitalização seja feita sem modificação do número de ações emitidas e com aumento do valor nominal das ações, se for o caso (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 2º).

§ 2º Aos aumentos de capital efetuados com a utilização da reserva de que trata este artigo, constituída até 31 de dezembro de 1988, aplicam-se as normas do art. 63 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e às reservas constituídas nos anos de 1994 e 1995 aplicam-se as normas do art. 658 (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 3º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se à reavaliação de patente ou de direitos de exploração de patentes, quando decorrentes de pesquisa ou tecnologia desenvolvida em território nacional por pessoa jurídica domiciliada no País (Decreto-Lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, art. 20).

Art. 437. O valor da reavaliação referida no artigo anterior, incorporado ao capital, será (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, § 1º):

I - registrado em subconta distinta da que registra o valor do bem;

II - computado na determinação do lucro real de acordo com o inciso II do art. 435, ou os incisos I, III e IV do parágrafo único do art. 439.

Reavaliação de Participações Societárias Avaliadas pelo Valor de Patrimônio Líquido

Art. 438. Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação

societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 3º).

Subseção II

Reavaliação na Subscrição de Capital ou Valores Mobiliários

Art. 439. A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 36).

Parágrafo único. O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 36, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, arts. 1º, inciso VII, e 8º):

I - na alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;

II - quando a reserva for utilizada para aumento do capital social, pela importância capitalizada;

III - em cada período de apuração, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder à participação ou aos valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor dos bens do ativo; ou

IV - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica que houver recebido os bens reavaliados realizar o valor dos bens, na forma do inciso II do art. 435, ou com eles integralizar capital de outra pessoa jurídica."

Primeiramente, é importante ressaltar que tais dispositivos do RIR/99 não foram alterados pela Lei n. 11.638/07 ou posterior. Em outras palavras, ainda que tenha sido vedada a reavaliação espontânea dos ativos, o tratamento tributário da respectiva reserva de reavaliação não mudou.

O mero fato de passar a existir uma vedação ao registro contábil de reavaliações a partir de determinado período, não implica na imediata tributação das reservas existentes.

Isso porque, o fato gerador do tributo não pode ser alterado por regras ou mesmo leis que tratam de questões essencialmente contábeis.

Uma lei tributária somente pode ser afetada por outra lei tributária que a altere ou revogue.

O cerne da discussão aqui trava é a seguinte: o fato gerador do Imposto de Renda sobre o ganho de capital não ocorre com a mera avaliação ou reavaliação do bem mas com sua efetiva alienação, dentre outras hipóteses.

Se não houve alienação e se não ocorreu qualquer outra das hipóteses previstas na legislação tributária, em especial no RIR/99, não há que se falar em tributação. É simples assim!

Desta forma, se a Recorrente não alienou o bem objeto do lançamento fiscal, não há ganho de capital e, portanto, não existe tributo devido. Não pode existir tributação sobre lançamentos contábeis desprovidos de qualquer relação com eventos concretos que determinem ter sido auferido renda ou ganho pelo contribuinte.

Esta é a **essência** da discussão aqui posta.

Contudo, não me furto de enfrentar a **forma** também. Neste ponto da discussão, cabe aqui destacar algumas questões fáticas do caso.

Segundo a autoridade fiscalizadora, os lançamentos de reavaliação constam no livro diário de 2007, pág. 24 com abertura em 01/01/07 e encerramento em 31/12/07, onde encontra-se escriturado o seguinte:

“Valor apuração do IRPJ 12/2007 conforme encerramento em 28/12/2007

Valor de avaliação de Estoque de Terrenos conforme Laudo nº 9619.0062.0003.01 em 28/12/2007.

31.12.2007

Provisão de (o) Pró-Labore 12/2007”

Temos que os valores registrados no Diário são os mesmos que foram informados TVF.

De fato, existem dúvidas e certa confusão quanto à data e alcance dos laudos apresentados pela fiscalização.

Isso porque, segundo a Recorrente, houve equívoco da fiscalização ao concluir que o laudo que lhe fora apresentado seria o que serviu de fundamento o lançamento contábil de 31/12/2007.

Aduz que referido laudo não descreve os imóveis que constam em estoque no lançamento de 2007, limitando-se a informar apenas que o objeto daquele instrumento é um terreno praiano de área de 314,80 h.a. e que nem mesmo os valores coincidem.

De fato, o laudo de fls. 110 a 118 indica um terreno praiano de 314,80 ha no valor de R\$54.009.983,14 enquanto o total dos valores dos imóveis mencionados no termo de constatação soma R\$ 44.859.983,15.

Em momento posterior, a Recorrente apresenta outro laudo com o mesmo número 9619.0062.0003.01 indicando a avaliação final de 05 imóveis, com área total de 238,40 ha em R\$44.859.983,15, sem a discriminação individual, com data de 09 de julho de 2007.

Ainda segundo a Recorrente, o laudo que originou os lançamentos de 2007 possui a previsão da existência de laudos posteriores, o que justificaria o laudo de 2008.

Não há dúvida que existe inexatidão tanto em relação à quantidade de imóveis, quanto em relação à classificação contábil.

Isso porque, o laudo indica 05 imóveis enquanto o livro diário e o termo de constatação, 07, sendo que ambos somam o mesmo valor de R\$44.859.983,15.

Além disso, a fiscalização informa **reavaliação de estoques** enquanto a Recorrente afirma que os bens foram registrados no **ativo imobilizado e ainda não foram realizados**.

Apesar desta aparente confusão, não reputo como relevante para o deslinde da discussão quanto ao lançamento efetuado pela fiscalização.

Isso porque, entendo que a Lei nº 6.404/76 ao prever que a reavaliação pode ser feita para os elementos do ativo, nos leva à conclusão que estão aí abrangidos não somente os bens do imobilizado, mas também, os investimentos e ativo diferido, além de estoques, entre outros.

Não tenho dúvidas quanto a isso. Aliás, nenhum contador que conheça a estrutura de um balanço patrimonial deveria ter.

De qualquer forma, se a fiscalização entendeu que a legislação fiscal refere-se somente aos bens do ativo permanente não abrangendo, por conseguinte, o estoque ou outros ativos constantes do Ativo, isso não foi expressamente registrado no TVF.

Entendo que o ponto mais relevante aqui é que se a Lei nº 11.638/07 eliminou a possibilidade de reavaliação espontânea de bens **a partir de 01/01/08** e a Recorrente contabilizou no ano-calendário de 2008, a reavaliação, **com efeito retroativo ao ano-calendário de 2007**, não há que se falar em violação ou desrespeito à Lei nº 11.638/07.

De qualquer forma, os documentos trazidos aos autos pela própria fiscalização demonstram a contabilização no decorrer do ano-calendário de 2007, o que demonstra ser equivocada a utilização do termo “retroativamente” utilizado pela fiscalização, ainda que a intenção tenha sido fazer referência ao laudo, que no seu entendimento teria sido elaborado no ano-calendário de 2008.

Este racional utilizado pela fiscalização não traria, por si só, justificativa necessária e suficiente para exigência tributária sob o argumento de ganho de capital.

É certo e indiscutível que os autos não trazem qualquer evidência ou mesmo argumento da ocorrência de alguma das situações caracterizadoras da realização dos ativos reavaliados. Isso porque, a fiscalização considerou que a mera contabilização da reserva já configura ganho de capital.

Além disso, segundo a fiscalização, o fato gerador dos tributos incidente sobre o alegado ganho de capital ocorrerão no ano-calendário de 2008 ao mesmo tempo em que a reserva fora constituída no ano-calendário de 2007, o que demonstra mais uma incoerência deste lançamento fiscal.

Concluo, portanto que o lançamento contábil não deve prosperar, devendo ser cancelado por ausência total de fundamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Redator Designado