



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.005113/2002-41
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.347 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 03 de fevereiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VITALMED - SERVICOS DE EMERGENCIA MEDICA LTDA

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

Ano-calendário: 1998

REAVALIAÇÃO DE BENS. LAUDO DE AVALIAÇÃO ANTEDATADO. SIMULAÇÃO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Muito embora a lei mencione que o registro contábil deve ser realizado com base em laudo, isso não impede em absoluto que o fato contábil registrado (aumento do valor do bem do ativo) seja anterior à formalização do documento que o respalda (laudo de avaliação).

Diante do contexto em que a legislação aplicável não exige, como requisito formal, que o laudo seja elaborado antes do registro contábil, bem como considerando que não se questionou, no caso, qualquer aspecto relativo ao preenchimento dos requisitos legais de conteúdo deste documento, o simples fato de ele ter sido antedatado não lhe retira a capacidade de comprovar um evento ocorrido no mundo dos fatos, qual seja, o aumento do valor do bem do ativo nele retratado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial por contrariedade à lei interposto pela Fazenda Nacional em 29/05/2008, em face do acórdão nº 101-96.420 (da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, fls.354-368) proferido na sessão de 07/11/2007, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 101-96.420

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - LIMITE DE 30% - SENTENÇA PROCEDENTE - LEI NOVA - APLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO.

Sentença judicial concessiva da segurança prolatada com fulcro na Medida Provisória n.º 812/94, posteriormente convertida na Lei n.º 8.981/95, não pode socorrer os fatos jurídicos tributários ocorridos sob a égide da nova Lei n.º 9.065/95, ainda que ambas possuam a mesma finalidade, qual seja, limitar a compensação integral de prejuízos fiscais, vez que os motivos da sentença não têm o condão de fazer coisa julgada, havendo a necessidade de ser ajuizada uma nova ação judicial. Multa de ofício mantida.

IRPJ - RESERVA DE REAVALIAÇÃO DA MARCA - Comprovado que o aumento do valor da marca esta baseado em laudo de reavaliação que atendeu os requisitos do parágrafo 1º do artigo 8º da Lei nº 6,404/76, e que o laudo apresentado teve como referência a reavaliação da marca em 31 de dezembro de 1998, o fato de a conclusão do laudo e o registro contábil terem se dado em data posterior não impedem o diferimento da tributação.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar a tributação da reserva de reavaliação, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Ricardo da Silva e Alexandre Andrade de Lima da Fonte Filho que deram provimento integral, e o Conselheiro Antonio José Praga de Souza que mantinha a tributação da reserva de reavaliação e cancelava a multa de ofício sobre a compensação de prejuízos.

O sujeito passivo apresentou recurso especial, ao qual foi negado seguimento (despacho de admissibilidade de fls.509-512). A negativa de seguimento foi ratificada pelo despacho de reexame de admissibilidade de fls.513-514.

A Fazenda Nacional alega em seu recurso especial que o acórdão recorrido afrontou a legislação em vigor, mormente os artigos 167, §1º, III, 168 e 169 do Código Civil, bem como o artigo 382 do RIR/94, aplicável à época. Argumenta que, tendo sido o Laudo de Avaliação antedatado, este seria nulo, bem como que o RIR/94 exigia que o laudo observasse os ditames da legislação específica, sem contudo olvidar dos ditames legais genéricos, a exemplo do art. 167, §1º, III, do Código Civil.

Em 5 de fevereiro de 2018 o Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, consignando (grifos do original):

(...)

Primeiramente, cabe esclarecer que este recurso é de cognição ampla, cujos pressupostos processuais são, além da tempestividade, a decisão não unânime e a simples alegação de contrariedade à lei ou a evidência de prova. É incabível em sede de exame de admissibilidade a realização de análise do mérito acerca da efetiva existência de contrariedade à lei ou à evidência de prova.

O juízo de admissibilidade compreende apenas a certificação de que a Recorrente alegou de maneira clara e objetiva qual seria a afronta à lei, consubstanciada no aresto guerreado, indicando os dispositivos legais descumpridos. Este entendimento consta do Recurso Extraordinário n.º 298.694 e foi adotado pelo Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial. Transcreve-se a ementa do RE n.º 298.694:

*II. Recurso extraordinário: letra 'a': alteração da tradicional orientação jurisprudencial do STF, segundo a qual só se conhece do RE, 'a', se for para dar-lhe provimento: **distinção necessária entre o juízo de admissibilidade do RE, 'a' - para o qual é suficiente que o recorrente alegue adequadamente a contrariedade pelo acórdão recorrido de dispositivos da Constituição nele prequestionados - e o juízo de mérito, que envolve a verificação da compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a Constituição, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Tribunal a quo e o recurso extraordinário.***

Dessarte, a Recorrente logrou êxito em alegar adequadamente a contrariedade à lei constante do acórdão recorrido.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões (fls. 420 e seguintes – reiteradas na peça de fls. 559-561), em que questiona a admissibilidade do recurso e o seu mérito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos requisitos de admissibilidade.

Em contrarrazões, o sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso sustentando que “*o mesmo é atécnico e inadmissível, pois o Recorrente não fundamentou a alegada contrariedade à lei*”, bem como que “*o Nobre Procurador confunde a admissibilidade do recurso com o mérito do mesmo*”.

Observo que trata-se de recurso especial por contrariedade à lei, interposto em 2008 com fundamento no artigo 7º, I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vigente à data da interposição, aprovado pela Portaria MF 147, de 25/06/2007, *in verbis*:

Artigo 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo. (grifo nosso)

Acerca da aplicação do Regimento Interno previsto na Portaria MF 147/2007, transcreve-se o artigo 3º da Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o atual Regimento Interno do CARF (RICARF/2015):

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art.9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Assim, o Recurso Especial por Contrariedade à Lei ou à Evidência de Prova é uma modalidade residual de recurso, vigente no antigo Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais e garantida, por meio de regra de transição, aos acórdãos proferidos antes da vigência do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/2009.

O Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial esclarece que trata-se de recurso de cognição ampla, que tem dois pressupostos processuais: “*a) decisão não unânime; e b) simples alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova*”. E continua:

(...)

No caso desta modalidade recursal, em função da própria redação do inciso I do art. 7º do Regimento Interno da CSRF, de 2007, destacado no dispositivo citado, a admissibilidade tende a confundir-se com o mérito, já que o permissivo regimental dispunha que competia à CSRF julgar decisão não unânime, quando fosse contrária à lei ou à evidência da prova.

Nesse passo, alguns entendiam que caberia ao examinador da admissibilidade passar em revista a decisão, a ver se efetivamente ela teria contrariado a lei ou a prova, o que constituía claramente uma usurpação da competência da CSRF.

Tal problemática é a mesma do permissivo referente ao Recurso Extraordinário, contido na alínea "a", do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal, e do permissivo da alínea "a", do inciso III, do art. 105, da Carta Magna, desta feita em relação ao Recurso Especial, cuja competência para julgamento é do Superior Tribunal de Justiça.

A questão restou resolvida, por meio do Recurso Extraordinário nº 298.694 (DJ de 23/04/2004)2, com a seguinte ementa:

II. Recurso extraordinário: letra 'a': alteração da tradicional orientação jurisprudencial do STF, segundo a qual só se conhece do RE, 'a', se for para dar-lhe provimento: distinção necessária entre o juízo de admissibilidade do RE, 'a' - para o qual é suficiente que o recorrente alegue adequadamente a contrariedade pelo acórdão recorrido de dispositivos da Constituição nele prequestionados - e o juízo de mérito, que envolve a verificação da compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a Constituição, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Tribunal a quo e o recurso extraordinário.

Assim, há que se fazer a distinção entre o juízo de admissibilidade (alegação de contrariedade por parte da Fazenda Nacional, não sujeita a verificação prévia pelo examinador do Recurso Especial) e o juízo de mérito (verificação, pela CSRF, acerca de eventual contrariedade à lei ou à evidência da prova).

Este passou a ser o entendimento referendado pelo STF a partir de 2004, que já vinha sendo adotado pelos Conselhos de Contribuintes.

No caso, em seu recurso especial a Fazenda Nacional alega que o acórdão recorrido afrontou a os artigos 167, §1º, III, 168 e 169 do Código Civil, bem como o artigo 382 do RIR/94, aplicável à época. Transcreve, então, trecho do auto de infração, bem como a íntegra dos dispositivos legais que teriam sido contrariados, dos quais destacam-se:

Auto de Infração

A leitura do respectivo Laudo de Avaliação demonstra que o mesmo, apesar de constar em seu corpo como tendo sido elaborado em 31.12.1998 e ter tido seus efeitos, igualmente, contabilizados na data de 31.12.1998, foi na realidade elaborado após essa data, o que o torna eivado de vício material, caracterizando-o como um documento inidôneo.

Código Civil

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

(...)

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

(...)

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo."

RIR/94

Art. 382. 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 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decretos-Leis nºs 1.598/77, art. 35, e 1.730/79, art. 1º, 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 (Lei nº 7.799/89, art. 12, § 2º)- § 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-base (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 35, § 2º).

§ 3º Se a reavaliação não satisfazer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 43, § 1º, h, e Lei nº 154/47, art. 1º).

No caso, verifica-se que estão preenchidos os pressupostos de admissibilidade de recurso especial por contrariedade à lei, eis que trata-se de decisão não unânime e houve alegação clara e precisa de quais os dispositivos legais que se entende terem sido contrariados. Como esclarece o Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, a verificação sobre se, de fato, houve ou não contrariedade à lei, compete ao mérito do recurso, e não ao juízo de admissibilidade, bastando, para este, a alegação de contrariedade.

Ante o exposto, conheço do recurso especial.

Mérito

Discute-se no presente recurso especial o item do auto de infração lavrado para a cobrança de IRPJ e CSLL com fato gerador 31 de dezembro de 1998, em razão da não adição, ao lucro líquido, da contrapartida de reserva de reavaliação de bem do ativo.

Transcreve-se o respectivo trecho do auto de infração:

002 - ADIÇÕES NAO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO NAO ADICIONADA AO LUCRO LÍQUIDO

O contribuinte acima identificado procedeu em 31.12.1998, a reavaliação da Marca Vitalmed Serviços de Emergência Ltda.

Intimado pelo Fisco Federal a apresentar a versão original do Laudo de Avaliação, nos termos do artigo 382 do RIR/1994, aprovado pelo Decreto 1.041 de 11.01.1994, o contribuinte o apresentou, estando o mesmo devidamente apensado ao presente Auto de Infração.

A leitura do respectivo Laudo de Avaliação demonstra que o mesmo, apesar de constar em seu corpo como tendo sido elaborado em 31.12.1998 e ter tido seus efeitos, igualmente, contabilizados na data de 31.12.1998, foi na realidade elaborado apos essa data, o que o torna eivado de vício material, caracterizando-o como um documento inidôneo.

Um trecho extraído do mesmo é abaixo transcrito visando ratificar a informação acima citada:

"Em janeiro de 1999, depois de uma crise de confiança na economia brasileira por parte dos investidores estrangeiros, houve uma evasão de divisas do país, o que fez com que o governo aumentasse a taxa de juros e mudasse a política cambial para livre flutuação, permitindo que a taxa de câmbio fosse determinada pela oferta e procura de dólares norte americanos."

(Trecho do Laudo de Avaliação extraído do 4o. parágrafo do subtítulo "Avaliação-Fluxo de caixa descontado . Cenário macroeconômico")

Apesar do Laudo de Avaliação ser composto de 06 (seis) folhas escritas apenas no averso de cada folha respectiva, o mesmo não acha-se devidamente numerado como seria normalmente desejável.

A leitura atenta do trecho acima transcrito que faz parte do Laudo de Avaliação em pauta, relata fatos efetivamente ocorridos na economia brasileira no mês de janeiro de 1999.

Ora, como seria possível a VITALMED possuir um Laudo de Avaliação datado de 31.12.1998 contendo informações a respeito de fatos públicos e notórios ocorridos na economia brasileira em 1999?

A conclusão insofismável para tal fato ocorrer e que o Laudo de Avaliação de fato não foi elaborado na data de 31.12.1998, mas após essa data, o que torna o multicitado Laudo de Avaliação inexoravelmente um documento inidôneo.

Assim, considerando que tal documento não preenche de forma mínima os requisitos que assegurem ser o mesmo dotado de indispensável idoneidade para os fins tributários a que se propõe, ou seja, permitir o diferimento da tributação dos valores nele contido, o Fisco Federal através do presente Auto de Infração, adiciona o valor da reavaliação ac lucro líquido do período-base para efeito de determinação do lucro real, gerando efeitos na cobrança do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), bem como, da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 195, inciso II, caput e §§ 1o., 2o. e 3o.do art. 382, art. 383, do RIR/94.

A decisão recorrida acatou os argumentos do sujeito passivo de que não ocorreu hipótese de realização da reserva, considerando que “eventuais erros” ou “o fato do laudo ter sido efetuado em data posterior” não poderiam impedir o diferimento da tributação. Transcreve-se trecho final da decisão recorrida (fls. 367-368):

(...)

Pela análise de todo processo, tem se que o laudo de avaliação foi efetuado atendendo os requisitos do parágrafo 1º do artigo 8º da Lei nº 6.404/76, quais sejam: “parágrafo 1º - Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados...”, desta forma restou o problema relacionado com a data de confecção do respectivo laudo, que foi claramente confeccionado em data posterior à da contabilização.

Com relação a data de confecção do laudo de avaliação, entendo não haver nenhum impeditivo do mesmo ter sido efetuado em data posterior à da contabilização, desde que o mesmo tenha, como de fato teve, determinado em seu corpo a data-base de avaliação da marca (31/12/98).

Neste mesmo esteio, segue opinião da nossa nobre conselheira Sandra Maria Faroni, cuja decisão do Recurso 132,539 desta mesma câmara e que tratou de matéria similar, foi a seguinte:

Número do Recurso: 132539

Câmara: PRIMEIRA CAMARA

Matéria: IRPJ E OUTROS

Data da Sessão: 16/10/2003

Relator: Sandra Maria Faroni

Decisão: Acórdão 101-94393

Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Ementa: IRPJ - RESERVA DE REAVALIAÇÃO – Comprovado que o aumento do valor da jazida está baseado em laudo de reavaliação cuja conformidade ao art. 8º da Lei 6.404/76 não foi questionada, que sua contrapartida foi efetuada em reserva de reavaliação, e que o laudo apresentado teve como referência a reserva medida de minério em 31 de dezembro de 1998, o fato de a conclusão do laudo e o registro contábil terem se dado em data posterior não impedem o diferimento da tributação.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a tributação da reserva de reavaliação da marca, mantendo-se, contudo, a multa de ofício incidente sobre a compensação de prejuízos.

A legislação vigente à época, mencionada no auto de infração, estabelecia o seguinte quanto à reavaliação de bens do ativo permanente:

RIR/94

Art. 195. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período-base (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 2º);

(...)

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este regulamento, devam ser computados na determinação do lucro real.

(...)

Art. 382. 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 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decretos-Leis nºs 1.598/77, art. 35, e 1.730/79, art. 1º, 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 (Lei nº 7.799/89, art. 12, § 2º)

§ 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-base (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 35, § 2º).

§ 3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 43, § 1º, h, e Lei nº 154/47, art. 1º).

Art. 383. O valor da reserva referida no artigo anterior será computado na determinação do lucro real (Decretos-Leis n.ºs 1.598/77, art. 35, § 1º, e 1.730/79, art. 1º, VI):

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

II. - em cada período-base, 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;
- d) transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo.

Parágrafo único. A contrapartida da reavaliação de bens somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos fiscais quando ocorrer a efetiva realização do bem que tiver sido objeto da reavaliação (Lei nº 7.799/89, art. 40).

Da leitura do artigo 382 do RIR/94 verifica-se que havia, basicamente, duas espécies de requisito para que a contrapartida da reavaliação de bens do ativo permanente não fosse computada no lucro real: **(i) contábil**: consistente na manutenção dos valores no patrimônio líquido, em conta de reserva, e na não realização dos bens reavaliados; **(ii) referente ao laudo de avaliação**: elaboração nos termos do art. 8º, da Lei 6.404/1976, e com os requisitos de conteúdo previstos nos §§1º e 2º do artigo 382 do RIR/94.

É importante ressaltar que não se questiona nos presentes autos qualquer aspecto relacionado ao requisito contábil acima referido. Daí porque, vale mencionar, são irrelevantes as alegações do sujeito passivo sobre não ter havido incorporação da reserva ao capital social, nem alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa por perecimento do bem reavaliado.

Pois bem. Sobre o artigo 8º da Lei 6.404/1976, este regula a avaliação de bens para fins de integralização do capital social das sociedades por ações. Basicamente, o dispositivo estabelece (i) um requisito de forma (qual seja, a necessidade de o laudo ser elaborado por 3 peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembleia-geral) e, (ii) um requisito de conteúdo, referente à fundamentação da avaliação. *In verbis*:

Art. 8º A avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia-geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número. (Vide Decreto-lei nº 1.978, de 1982)

§ 1º Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes à assembléia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas.

§ 2º Se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembléia, os bens incorporar-se-ão ao patrimônio da companhia, competindo aos primeiros diretores cumprir as formalidades necessárias à respectiva transmissão.

§ 3º Se a assembléia não aprovar a avaliação, ou o subscritor não aceitar a avaliação aprovada, ficará sem efeito o projeto de constituição da companhia.

§ 4º Os bens não poderão ser incorporados ao patrimônio da companhia por valor acima do que lhes tiver dado o subscritor.

§ 5º Aplica-se à assembléia referida neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 115.

§ 6º Os avaliadores e o subscritor responderão perante a companhia, os acionistas e terceiros, pelos danos que lhes causarem por culpa ou dolo na avaliação dos bens, sem prejuízo da responsabilidade penal em que tenham incorrido; no caso de bens em condomínio, a responsabilidade dos subscritores é solidária.

Assim, especificamente quanto ao laudo de avaliação de bens, verifica-se que a legislação estabelecia determinados requisitos de conteúdo (constantes do artigo 8º da Lei 6.404/1976 e dos parágrafos do artigo 384 do RIR/94), bem como um único requisito formal, é dizer, o de ser elaborado por três peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembleia-geral.

Não há, como visto, requisitos quanto à data do documento. Nesse ponto, observa-se que muito embora se exija que o registro contábil seja realizado *com base em laudo*, isso não impede em absoluto que o fato contábil registrado (constatação do aumento do valor do bem) seja anterior à formalização (transposição de ideias para o papel) do laudo.

Mas a questão central colocada para análise pela Fazenda Nacional em seu recurso especial não é exatamente essa. Não se trata, simplesmente, de laudo elaborado posteriormente ao registro contábil, mas de laudo que, além de ter sido elaborado após o registro contábil, indica como data de elaboração dia anterior a alguns fatos a que se reporta.

Como verificou a autoridade autuante, o laudo é datado de 31 de dezembro de 1998 e há nele uma passagem referente a fatos ocorridos em janeiro de 1999.

Neste sentido, a alegação é de que trata-se de documento simulado e, portanto, “nulo”, eis que indubitavelmente elaborado após janeiro de 1999, mas datado de 1998. Isso com base no artigo 167 do Código Civil, que diz:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

(...)

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

(...)

O termo “negócio jurídico” é definido pela doutrina como “*uma declaração de vontade do indivíduo tendente a um fim protegido pelo ordenamento jurídico*” (Ruggiero, Roberto de. Instituições de direito civil, volume I, 3ª edição, tradução Ary dos Santos, pág. 217).

Assim, verifica-se que, por força do artigo 167 do Código Civil, acima transcrito, tal declaração de vontade será considerada nula quando simulada, sendo uma das hipóteses de simulação o fato de tal declaração estar consubstanciada em instrumento particular antedatado ou pós datado.

Necessário considerar, porém, que o Código Civil sempre exigiu que as nulidades sejam pronunciadas pelo juiz:

Código Civil de 1916	Código Civil de 2002
Art. 146. As nulidades do artigo antecedente podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir. Parágrafo único. Devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do ato ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda a requerimento das partes.	Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir. Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes. Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo. Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.

Portanto, a constatação de que a declaração de vontade se encaixa no conceito de ato simulado do artigo 167 do Código Civil não significa que ela deva, necessariamente, ser considerada nula e ter seus efeitos jurídicos *automaticamente* desconsiderados. Pelo contrário, sem que haja nulidade pronunciada pelo juiz, qualquer desconsideração baseada no argumento de que o documento é simulado não passa de mera opinião, visto que quem tem **competência** para pronunciar a nulidade de instrumentos particulares em virtude de simulação é, exclusivamente, o Poder Judiciário.

Não se pode, portanto, dizer que estamos diante de um documento nulo (dada a falta de competência para tanto). Resta-nos avaliar os efeitos jurídicos – e, em especial, os efeitos tributários – de um documento sabidamente antedatado.

Aqui, importa notar também que, no caso dos autos, a autoridade fiscal não questiona qualquer aspecto relacionado ao preenchimento dos requisitos legais materiais/de conteúdo do laudo, previstos nos §§1º e 2º do artigo 382 do RIR/94 ou no artigo 8º da Lei 6.404/1976. A questão é, apenas, quanto à data do documento (um aspecto, portanto, formal).

Especificamente, vale repetir, a autoridade fiscal apurou que a reavaliação estaria baseada em documento antedatado, e concluiu que *“tal documento não preenche de forma mínima os requisitos que assegurem ser o mesmo dotado de indispensável idoneidade para os fins tributários a que se propõe, ou seja, permitir o diferimento da tributação dos valores nele*

contido”. Diante disso, adicionou a contrapartida da reavaliação à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No âmbito civil, como visto, tal documento potencialmente poderia ser considerado simulado, devendo-se ter em conta que, mesmo ali, a legislação ressalta que pode subsistir o ato dissimulado, se válido na substância e na forma (art. 167 do Código Civil). E o ato dissimulado é exatamente um laudo elaborado em 1999 para basear um registro contábil efetuado em 1998.

Já no âmbito tributário, artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece a possibilidade de o fisco rever o lançamento em caso de simulação, veja-se.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

O fato de se afirmar que, no âmbito tributário a simulação autoriza a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do CTN, significa que a autoridade fiscal poderá, uma vez identificada uma simulação, requalificar os atos jurídicos para aqueles que entenda ser os atos materialmente praticados e, por consequência, lançar eventual diferença de tributos.

E, vale observar, a simulação é um dos casos -- aí sim juntamente com o dolo e a fraude -- que autorizam o deslocamento da decadência do prazo previsto no artigo 150, par. 4º do CTN, para aquele do artigo 173, I (primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Observe-se que, ao requalificar o ato jurídico simulado para aquele materialmente corrido, a autoridade fiscal anula os **efeitos tributários nocivos** de um ato que, em si, não é, e nem passou a ser, ilícito, apenas fazendo com que aquele **resultado fiscal** obtido pelo contribuinte, contrário ao ordenamento, deixe de existir. Fazendo-se um paralelo com a legislação civil, equivale a dizer que, uma vez identificada a simulação, subsistirá o ato dissimulado.

A autoridade fiscal não anula o ato jurídico integralmente, e nem poderia fazê-lo, eis que, como visto, carece-lhe competência para retirar atos de particulares do mundo jurídico. De fato, não vemos, na prática, nenhum auto de infração pretendendo dizer que determinada operação de compra e venda não ocorreu para nenhum fim (isto é, com efeitos civis, o que implicaria por exemplo que o vendedor devesse devolver o preço recebido), ou um auto de infração que pretenda dizer que a reorganização societária deve ser desfeita entre os sócios, porque nula.

O que a autoridade autuante faz é, meramente, *requalificar o ato para fins fiscais*, isto é, conferir ao ato outro *efeito tributário*, com base no ato que entende ter sido o materialmente existente/praticado.

No caso, portanto, tendo em mente que não se pode simplesmente desconsiderar a existência do laudo (tendo em vista, repita-se, a ausência de competência da autoridade fiscal para pronunciar genericamente a nulidade de negócios jurídicos), deve-se avaliar se um documento, datado de 1998, e que foi elaborado após janeiro de 1999, pode ser utilizado para basear um lançamento contábil referente ao ano de 1998.

Nesse ponto, importa notar que o laudo de reavaliação de bens previsto no artigo 382 do RIR/94 não tem natureza constitutiva de um direito, prestando-se apenas a declarar uma realidade fática, no caso, o aumento no valor do bem. Trata-se de documento que a lei exige (com determinados requisitos formais e de conteúdo) como forma de se comprovar, formalmente, algo que já aconteceu no mundo dos fatos, e que por isso precisou ser registrado na contabilidade.

Nesse aspecto, verifica-se que a inidoneidade do documento, exclusivamente referente à data de elaboração, não tem consequências tributárias tão radicais como as pretendidas pela autoridade autuante. Não se podendo considerar o documento como inexistente, era de se considerar o “verdadeiro” ato que acabou por ser dissimulado pela aposição de data anterior, isto é, é de se considerar que estamos diante de documento elaborado após o registro contábil. E tal circunstância (ter sido elaborado após o registro contábil), por si só, no caso dos autos, não retira do laudo o seu poder de comprovar um evento ocorrido no mundo dos fatos.

Isso porque a legislação aplicável não exige, como requisito formal, que o laudo seja elaborado *antes do* – e nem quando do -- registro contábil. Não se extrai tal alcance da previsão legal de que haja laudo a fundamentar o aumento do valor do bem. Neste sentido -- e considerando que não se questionou, no caso dos autos, qualquer aspecto relativo ao preenchimento dos requisitos legais de conteúdo deste documento --, o simples fato de ele ter sido antedatado não lhe retira a capacidade de comprovar um evento ocorrido no mundo dos fatos, qual seja: o aumento do valor do bem do ativo nele retratado.

Em observância ao artigo 63, § 8º do Anexo II ao Regimento Interno deste CARF, observo que, colocada a questão em julgamento, **a maioria da Turma acompanhou esta Relatora pelas conclusões**, especificamente por não concordar com o entendimento acima exposto a respeito da interpretação da lei civil (a exemplo de passagens como a do parágrafo que inicia por “*A autoridade fiscal não anula o ato jurídico como um todo...*”). Neste sentido, esclareço que formou-se maioria, apenas, quanto à interpretação do artigo 382 do RIR/94 dada por este voto, conforme retratada na ementa conferida a este julgado.

Verifica-se que foi correta a conclusão do acórdão recorrido.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Como bem demonstra a I. Relatora, a Contribuinte em tela, para justificar a reavaliação de marca escriturada em 31/12/1998, apresentou documento antedatado, ou seja, que embora indicando ter sido elaborado em 31/12/1998 trazia referências fáticas ocorridas posteriormente. Em consequência, a autoridade fiscal concluiu que *tal documento não preenche de forma mínima os requisitos que assegurem ser o mesmo dotado de indispensável idoneidade para os fins tributários a que se propõe, ou seja, permitir o diferimento da tributação dos valores nele contido.*

Não está em discussão o intuito de fraude, vez que a exigência fiscal, decorrente da adição da contrapartida da reavaliação à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi acrescida apenas de multa de ofício de 75%.

A PGFN defende que o laudo de avaliação seria nulo e não poderia produzir efeitos no âmbito tributário. Consequência disso seria a aplicação do art. 382, §3º do RIR/94, segundo o qual *a reavaliação que não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinar o lucro real.*

A I. Relatora concorda que há simulação, mas entende que a autoridade fiscal não tem competência para anular o ato jurídico, e poderia apenas conferir-lhe outro efeito tributário. Contudo, sob a premissa de que o laudo não teria natureza constitutiva de um direito, discorda das consequências aqui atribuídas à simulação, inclusive porque a legislação aplicável não exige como requisito formal que o laudo seja elaborado antes do registro contábil.

Ocorre que o art. 382 do RIR/94 consigna que a *contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente*, desde que resultante de *nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação*. E, em 31/12/1998, quando apurado o lucro tributável daquele ano-calendário, a Contribuinte não dispunha do laudo exigido na legislação. Mais que isso, o laudo elaborado posteriormente, embora datado de 31/12/1998, contemplava efeitos de variações de mercado posteriores a 31/12/1998.

Na forma exposta na decisão de 1ª instância, a inexistência do laudo em 31/12/1998 já seria suficiente para atribuir a consequência estipulada em lei para tal

circunstância: a impossibilidade de diferimento da tributação do valor contabilizado como reserva de reavaliação, e a sua necessária adição ao lucro tributável daquele ano-calendário.

Mas, não bastasse o laudo ter sido elaborado depois de 31/12/1998, a avaliação nele expressa não tinha por data-base 31/12/1998. Em consequência, ainda que se admita que o laudo de reavaliação não teria natureza constitutiva do direito em debate, ele não declarava uma realidade fática em 31/12/1998, na medida em que considera variáveis econômicas ocorridas ao longo de 1999, e minimamente teve em conta fatos ocorridos em janeiro de 1999.

Ou seja, nem mesmo seu conteúdo pode ser tomado como verdadeiro para sustentar uma realidade econômica refletida na escrituração contábil em 31/12/1998.

Registre-se, por oportuno, que o acórdão recorrido (101-96.420) está pautado em entendimento expresso no Acórdão nº 101-94.393, mas cujo voto condutor apresentava algumas peculiaridades que podem ter induzido, à época, seu acolhimento unânime: i) o lançamento contábil, embora referente a 31/12/1998, somente foi escriturado depois da obtenção do laudo, em 24/03/1999; ii) a autoridade fiscal não contestou qualquer aspecto técnico da elaboração do laudo; e iii) tratando-se de reavaliação de jazida de minério, a reavaliação tributada repercutiria em aumento da exaustão realizada nos períodos subsequentes ao lançamento.

Aqui, como visto, trata-se de reavaliação de marca e sua tributação se impõe não só porque o laudo foi elaborado depois do registro contábil, mas também porque ele não se presta a comprovar o aumento do valor do bem do ativo em 31/12/1998.

Correta, portanto, a conclusão fiscal de que a receita correspondente não pode ter sua tributação diferida mediante sua manutenção em Reserva de Reavaliação, cabendo sua adição ao lucro tributável do ano-calendário 1998

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa