



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

Processo n° 10880.731574/2011-80
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-000.871 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2013
Matéria IRPJ.
Recorrente COMPANHIA LIGNA DE INVESTIMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO.

A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR. Esta disposição não se aplica aos valores decorrentes da reavaliação de bens, que são controlados na escrituração comercial e possuem regramento próprio.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. A conselheira Meigan Sack Rodrigues acompanhou o relator pelas conclusões.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente e Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araújo, Victor Humberto da Silva Maizman, José Sérgio Gomes, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, e Meigan Sack Rodrigues.

Relatório

Contra a empresa acima qualificada foram lavrados (fls. 220 a 230) Autos de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, perfazendo um crédito tributário no montante de R\$ 25.612.626,33, aí já incluídos os juros de mora e a multa de ofício de 75%.

Do Termo de Verificação Fiscal, fls. 416 a 443, colhem-se as seguintes informações, que sustentam o lançamento efetuado:

Em 30.04.2006, a empresa SATIPEL FLORESTAL LTDA (atual ESTRELA DO SUL PARTICIPAÇÕES LTDA) efetuou cisão parcial da sociedade, com a versão de parte do seu patrimônio, no valor de R\$ 210.556.248,00, para a empresa SATIPEL INDUSTRIAL S/A. Os bens transferidos compreendem os terrenos representativos da “Fazenda Monte Carmelo”, cujo custo original corrigido de todos eles corresponde a R\$ 3.542.914,07, sendo que o valor da reavaliação (R\$ 207.013.333,93) já foi objeto de autuação fiscal em separado (PAF 10880.725757/2011-66).

Na mesma data, a SATIPEL INDUSTRIAL S/A cindiu parte de seu patrimônio, inclusive aquele recebido da SATIPEL FLORESTAL LTDA, para constituição da empresa ALANDA PARTICIPAÇÕES LTDA.

Os bens transferidos à ALANDA compreendem os a seguir discriminados:

Bens do Ativo Permanente	Custo Original	Reavaliação	Valor Total
Fazenda Água Emendada	2.491.143,48	24.542.450,52	27.033.594,00
Matas Taquari	65.902,68	7.616.166,16	7.682.068,84
Todesflor	490.000,00	1.755.383,00	2.245.383,00
Pozza	1.280.877,12	0,00	1.280.877,12
Sub-total	4.327.923,28	33.913.999,68	38.241.922,96
Fazenda Monte Carmelo	3.542.914,07	207.013.333,93	210.556.248,00
Total	7.870.837,35	240.927.333,61	248.798.170,96

Em 29/12/2006, sem ter auferido qualquer resultado operacional ou não operacional neste interregno, a ALANDA PARTICIPAÇÕES LTDA é incorporada pela COMPANHIA LIGNA DE INVESTIMENTOS (recorrente). Assim, os terrenos acima discriminados, que outrora pertenceram às empresas SATIPEL FLORESTAL LTDA e SATIPEL INDUSTRIAL S/A, passaram a integrar o patrimônio da recorrente.

Em resposta à intimação fiscal para que apresentasse o Balanço Patrimonial específico referente ao início da atividade da ALANDA PARTICIPAÇÕES LTDA, ocorrida em 30/04/2006, bem como de sua incorporação ocorrida em 29/12/2006, e ainda a discriminação dos bens transferidos à ALANDA, com a indicação dos seus custos originais e

respectivas reservas de reavaliação, bem como indicasse os procedimentos adotados com relação à tributação da Reserva de Reavaliação, que no entender do fisco estava amparada pelo instituto do diferimento até a data da opção, pela ALANDA, pelo Regime de Tributação pelo Lucro Presumido, foi apresentada cópia da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, realizada no dia 29/12/2006 que tratou, entre outros assuntos, da aprovação da incorporação da empresa ALANDA PARTICIPAÇÕES LTDA pela recorrente, ratificando a nomeação dos peritos que procederam à avaliação da parcela patrimonial vertida, e aprovando o Laudo de Avaliação do Patrimônio da ALANDA com vistas à sua incorporação.

Foi também apresentado o Balanço Patrimonial da ALANDA com a posição em 30/04/2006, bem como a lista dos bens transferidos por sucessão, com a identificação do Custo Original e Reserva de Reavaliação, o Instrumento Particular de Incorporação da ALANDA pela COMPANHIA LIGNA DE INVESTIMENTOS em 29/12/2006, o Protocolo e Justificativa da referida incorporação, e o Laudo de Avaliação Patrimonial dos bens incorporados.

Ainda, na oportunidade, esclareceu o contribuinte o seguinte (sic, fls. 17-18):

“Os procedimentos adotados foram são os constantes do art. 441 do RIR/99, ou seja, as reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

Os valores da reavaliação foram mantidos em reserva de reavaliação na sociedade resultante da cisão e da incorporação.

Durante o período, não houveram depreciações e nem realizações dos bens oriundos da cisão.

Sendo que, se ocorresse alguma realização, a parcela da reavaliação não seria considerada na apuração do ganho de capital para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL.”

Considerando que a ALANDA PARTICIPAÇÕES LTDA optou pela tributação com base no regime de apuração pelo Lucro Presumido, entendeu a fiscalização que a Reserva de Reavaliação, no valor de R\$ 33.913.999,68 (provenientes de bens que outrora haviam pertencidos à SATIPEL INDUSTRIAL S/A), deveria ter sido objeto de realização e computada na base de cálculo da determinação do lucro presumido no 4º trimestre de 2006, pois foi precisamente no dia 29/12/2006, data da sua incorporação pela COMPANHIA LIGNA DE INVESTIMENTOS, que se materializou a referida opção pela forma de tributação, posteriormente informada na DIPJ Especial entregue em 30/01/2007, relativa ao evento.

Especificamente, consignou o fisco que a empresa ALANDA PARTICIPAÇÕES LTDA infringiu o comando legal inserto no art. 54 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, consolidado no art. 520 do RIR/99, e que possui a seguinte redação:

“Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.”

O lançamento foi efetuado contra a COMPANHIA LIGNA DE INVESTIMENTOS, sucessora da ALANDA PARTICIPAÇÕES LTDA.

O contribuinte contestou o lançamento por meio de impugnação, na qual, após a exposição pormenorizada de seus fundamentos, assim os sintetizou às fls. 468:

“a) o art. 54 da Lei nº 9.430/96, reproduzido no art. 520 do RIR/99 - **que é a base central da autuação** — não se aplica ao caso, porque, como demonstrado, os valores correspondentes às reservas de reavaliação dos imóveis em foco não tiveram sua tributação diferida pela SATIPEL INDUSTRIAL S/A, ante a inocorrência de qualquer forma de realização delas, nem, conseqüentemente, estavam controlados na parte B do Lalur; tais reservas estavam, isto sim, mantidas na conta do patrimônio líquido e destacadas na contabilidade, e, como tais, foram transferidas à ALANDA, recebendo na Impugnante, após a incorporação da ALANDA, o mesmo tratamento (conforme reconhecido no Termo de Verificação Fiscal);

b) igualmente deve ser afastada a aplicação, ao caso, do disposto no art. 521, parágrafo 4º, do mesmo Regulamento. Sem embargo, essa disposição pressupõe que tenha havido "ganho de capital" e, no caso, isto não ocorreu, seja porque a disposição do referido art. 520 não tem aqui lugar seja porque somente se poderia falar em ganho de capital se a ALANDA tivesse alienado os referidos bens. No regime de apuração com base no lucro presumido, é no momento em que o bem integrante do ativo permanente é alienado que se apura se houve ou não ganho de capital. E é aí que terá aplicação a regra contida no parágrafo 4º do art. 521 do RIR/99, com o seguinte tratamento: se as reservas já foram anteriormente computadas pelo contribuinte na apuração da base de cálculo do IRPJ, o valor dessas reservas será adicionado ao custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho de capital; se, ao contrário, as reservas não foram anteriormente oferecidas à tributação, seu valor não será computado na apuração do ganho de capital, que, então, corresponderá à diferença positiva, se houver, entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

c) finalmente, também não se aplica à hipótese a regra contida no art. 235, parágrafo 4º, do RIR/99 (a que se refere o art. 522 do mesmo Regulamento). Sem embargo, referido parágrafo 4º dispõe que "no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto devido e da contribuição social sobre o lucro líquido (9.249, DE 1995, ART. 21, § 22)." (destacamos) Ou seja: essa regra somente tem aplicação quando a empresa optante pela apuração do IRPJ pelo lucro presumido transfere, via cisão, fusão ou incorporação, ou através de alienação, bens de seu patrimônio a valor de mercado, o que não aconteceu aqui. Na operação a que se refere a autuação, a ALANDA não transferiu bens de recebeu patrimônio; ao contrário, recebeu a parcela cindida da SATIPEL INDUSTRIAL S/A.”

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, em São Paulo/SP decidiu a lide por meio do Acórdão nº 16-37.007, fls. 703 a 714, mantendo integralmente o lançamento efetuado, conforme ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Receitas Decorrentes da Mudança de Regime (Valores Diferidos). Saldo da Reserva de Reavaliação Diferida.

A mudança da forma de apuração do IRPJ do lucro real para o lucro presumido, acarreta a tributação imediata dos saldos dos valores diferidos.

Tributação Reflexa.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável ao lançamento decorrente, de CSLL, face à relação de causa e efeito que os vincula.”

Cientificada desta decisão em 16.04.2012, conforme AR de fls. 721, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 14.05.2012, fls. 722 a 744, no qual repisa e enriquece os argumentos apresentados na inicial.

Também pontua que a decisão recorrida assenta-se nas seguintes premissas:

1. a ALANDA migrou do Lucro Real para o Lucro Presumido;
2. os saldos dos valores relativos à reserva de reavaliação, cuja tributação havia sido diferida, estavam controlados na parte “B” do LALUR;
3. o saldo da Reserva de Reavaliação, no valor de R\$ 33.913.999,68, deveria ter sido objeto de realização.

Contesta as premissas adotadas, aduzindo, em síntese, que:

- a primeira premissa é falsa, pois a ALANDA só existiu no decorrer do ano-calendário de 2006, no período entre 30.04.2006 e 29.12.2006, logo não poderia ter alterado o seu regime de apuração do IRPJ;

- a segunda premissa também é falsa, pois os valores correspondentes à reavaliação não estavam, na SATIPEL INDUSTRIAL S/A, controlados na parte “B” do LALUR, mas sim na sua escrituração comercial;

- a terceira premissa é contraditória, tendo em vista que a própria decisão recorrida expressamente assevera que “a infração que deu origem ao lançamento não foi a realização da Reserva de Reavaliação sem a respectiva tributação”.

Sustenta que tampouco tem sentido a infundada preocupação da decisão recorrida com a possibilidade de que houvesse perda do controle da reavaliação, e de que os bens poderiam vir a ser posteriormente alienados com prejuízo à apuração do ganho de capital, posto que o fisco em nenhum momento ficou sem o controle da reavaliação feita, e, ademais, a tributação pelo IRPJ e CSLL somente pode ter lugar se e quando ocorrer a respectiva realização dos respectivos bens, e não em razão da mera possibilidade de haver prejuízo à apuração do ganho de capital.

Conclui pedindo o integral provimento ao recurso, com a reforma da decisão recorrida e a desconstituição dos lançamentos efetuados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, faço uma breve digressão histórica sobre o tema reavaliação de ativos, destacando algumas observações sobre o tema, extraídas do pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários —CVM, na NPC (Norma e Procedimento Contábil) nº 24 (conforme Deliberação CVM nº 183, de 19.06.1995, D.O.U. de 22.06.1995, retificada no D.O.U. de 06.07.1995):

“A REAVALIAÇÃO FRENTE AOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

5 - Em vários países a avaliação de ativos pelos valores de mercado não é considerada aceitável como um princípio contábil, por contrariar o conceito de custo como base de valor. Sua permissão no Brasil se deu através da legislação societária, complementada pela legislação fiscal. Sua utilização, todavia, deve ser praticada dentro de critérios técnicos, apurada por parâmetros pautados pela realidade, e devidamente informada nas demonstrações contábeis e notas explicativas quanto a seus valores e reflexos.

6 - Assim, a avaliação de ativos pelo custo corrigido monetariamente é o critério preferencial consagrado pelos princípios fundamentais de contabilidade, sendo a reavaliação um critério alternativo, que, se adotada dentro dos parâmetros e critérios técnicos definidos neste Pronunciamento, constitui-se em prática contábil aceitável.”

A legislação fiscal que primeiro tratou do assunto foi o Decreto-Lei nº 1.598/77.

Da leitura dos seus dispositivos, constata-se estarem todos voltados às empresas que apuram o imposto de renda pela sistemática do lucro real. Confira-se:

“Reavaliação de Bens

Tributação na Realização

Art. 35 - A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

§ 1º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

(...)

Reavaliação na Subscrição de Capital ou Valores Mobiliários

Art 36 - 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.

Parágrafo único - O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

(...)

Reavaliação na Fusão, Incorporação ou Cisão

Art 37 - A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão.

Parágrafo único - O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 35.”

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 1.978/82 inseriu novo dispositivo, também voltado às empresas do lucro real:

“Art 3º A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, em virtude de nova avaliação com base em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada na determinação do lucro real.

§ 1º O valor da reavaliação incorporado ao capital na forma deste artigo será:

(...)

b) computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto na letra b do § 1º do artigo 35 ou letras a , c e d do parágrafo único do artigo 36 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação dada pelos itens VI e VII do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979.

(...)”

Tais artigos encontram-se hoje integrados ao RIR/99, artigos 434 a 440.

Na análise e interpretação desses dispositivos, há muito consolidou-se no CARF o entendimento de que, para fins fiscais, a reavaliação de bens e direitos deveria produzir resultados tributáveis neutros.

Neste sentido, vale reproduzir o entendimento exposto no Acórdão nº 107-07.739, também colacionado pela recorrente em suas razões de recurso:

“Assim é que a legislação permite o diferimento da tributação da mais valia, representado pela contrapartida contábil mantida no patrimônio líquido, sob o título de reserva de reavaliação:

(...)

A neutralidade é mantida exatamente pelo mecanismo previsto no art. 435 do RIR/99:

(...)

Veja:

- quando utilizada para aumento de capital, a mais valia se incorpora definitivamente ao patrimônio da empresa, equacionado-se com o ativo reavaliado;

- se alienado o bem reavaliado, o custo de aquisição majorado diminuiu o ganho de capital, por isso a adição da reserva correspondente ao bem reavaliado para neutralizar a redução do ganho tributável;

- os encargos da depreciação, amortização ou exaustão calculados sobre o bem reavaliado reduzem o resultado tributável do período, por isso a adição do mesmo valor ao resultado, novamente visando a neutralidade:

- na baixa por perecimento, a perda foi majorada pela mais valia integrada ao ativo perdido, logo a adição da reserva para neutralizar os efeitos no resultado.”

De fato, em se tratando de empresa submetida à apuração do lucro real, desde que observadas as disposições legais específicas, de rigor é absolutamente neutra, do ponto de vista fiscal, tanto a constituição quanto a realização da reserva de reavaliação.

Neste contexto, justifica-se a disposição constante do artigo 441 do RIR/99, que possui a seguinte redação:

“Art. 441. As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.”

De se observar que, a despeito de não estar assente em base legal efetiva, tal dispositivo encontra-se em perfeita consonância com toda a sistemática até aqui delineada. Com base nele, permite-se até mesmo a *transferência* das reservas de reavaliação, de uma empresa do lucro real para outra empresa do lucro real, sua sucessora, a qual pode, assim, continuar a dar à reserva de reavaliação o mesmo tratamento tributário que ela tinha — e continuaria a ter, se permanecesse — na sucedida.

Contudo, impende registrar que, até antes da Lei nº 9.249/95, inexistiam quaisquer dispositivos específicos tratando da reserva de reavaliação em empresas não submetidas à apuração pelo lucro real.

Apenas com a referida lei, veio a lume o primeiro dispositivo mencionando tais empresas, *verbis*:

“Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.

§ 4º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.”

Mais adiante, a Lei nº 9.430/96 trouxe nova disposição contemplando, mais uma vez, especificamente as empresas submetidas ao lucro presumido e arbitrado.

“Art. 52. Na apuração de ganho de capital de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda.”

O artigo 21 da Lei nº 9.249/95, acima transcrito, trata, portanto, tão somente de especificar os efeitos fiscais a que devem submeter-se as empresas do lucro presumido ou arbitrado, caso tenham parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, e procedam à avaliação dos seus bens a valor de mercado, determinando que, nesses casos, deve ser apurado ganho de capital.

Já o artigo 52 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito, detalha e especifica como deve ser feita a apuração do ganho de capital nessas situações, expondo a racionalidade da sistemática empregada nessa apuração. Assim, se os valores da reavaliação foram computados na base de cálculo do imposto de renda, legítimo que a empresa também os considere como parte integrante do custo, quando da apuração do ganho de capital; por outro lado, se os valores da reavaliação não foram submetidos à tributação, não pode a empresa se beneficiar do custo majorado.

O regramento obtido da conjugação desses dispositivos é claro: empresas do lucro presumido ou arbitrado que tenham parte ou todo o patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, e procedam à avaliação de bens a valor de mercado, devem

apurar ganho de capital, e este ganho deve ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos. Na apuração desse ganho, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente podem ser computados no custo se houver comprovação de que eles já tenham sido computados na determinação da base de cálculo dos tributos devidos.

Pois bem.

Foi precisamente com base neste regramento legal que houve a autuação contra a empresa SATIPEL FLORESTAL LTDA (atual ESTRELA DO SUL PARTICIPAÇÕES LTDA), nos autos do PAF 10880.725757/2011-66, referente à reserva de reavaliação dos terrenos representativos da “Fazenda Monte Carmelo”, no valor de R\$ 207.013.333,93.

Este mesmo regramento fiscal é aplicável à ALANDA PARTICIPAÇÕES LTDA quando esta é incorporada pela COMPANHIA LIGNA DE INVESTIMENTOS.

Isto porque a Lei nº 9.249/95 expressamente determina que a ALANDA PARTICIPAÇÕES LTDA, em face de sua opção pelo lucro presumido, deveria apurar o ganho de capital ocorrido por ocasião da incorporação. Na apuração deste ganho, vez que os valores acrescidos ao custo de aquisição da “Fazenda Monte Carmelo”, por força de reavaliação, já foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda (pela ESTRELA DO SUL PARTICIPAÇÕES LTDA, no PAF 10880.725757/2011-66), tem-se que, nos termos da Lei nº 9.430/96, aquele valor de R\$ 207.013.333,93 pode ser computado como parte integrante dos custos de aquisição. Deste modo, remanesceria somente a exigência de oferecimento à tributação dos restantes R\$ 33.913.999,68, referentes aos demais bens transferidos pela ALANDA à recorrente.

Ocorre que não foi esta a acusação fiscal.

Ainda que nos presentes autos se discuta exatamente idêntico montante (R\$ 33.913.999,68), não foram os fundamentos acima expostos, nem tampouco o enquadramento legal acima referido, os utilizados na autuação.

O ilícito fiscal e o respectivo enquadramento legal apontados na peça acusatória foram outros, e, conforme se verá a seguir, são incompatíveis com os fatos ocorridos.

Segundo a autoridade fiscal, o que determina a realização da reserva de reavaliação não é o evento de incorporação da ALANDA à recorrente, mas sim a alteração na forma de tributação da primeira, que se materializou com sua opção pelo lucro presumido.

Considerando-se que a ALANDA foi criada em 30.04.2006 e extinta em 29.12.2006, sem ter apresentado qualquer resultado operacional ou não operacional neste período, conforme destacou o próprio fisco, percebe-se já aí o entrave à sustentação do entendimento de que ela possa ter alterado o seu regime de tributação do IRPJ. Na verdade, a ALANDA apresentou uma única DIPJ, e nela manifestou sua opção pelo lucro presumido.

Contudo, ainda que se superasse tal ponto, o cerne da acusação fiscal, que vem a seguir, também não tem aplicação ao caso.

Segundo o fisco, ao alterar a sua forma de tributação, teria a ALANDA incidido na regra imposta pelo art. 54 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, assim vazado:

“Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.”

Portanto, ainda que se superasse a evidente incompatibilidade entre os fatos e a condição imposta na primeira parte do dispositivo transcrito para a sua aplicação, pode-se facilmente verificar, pela leitura da sua parte final, que o que deve ser oferecido à tributação, nesses casos, são os valores controlados na parte B do LALUR.

Ora, os valores lançados pelo fisco, à toda evidência, não estiveram em nenhum momento controlados na parte B do referido livro. Seja porque a ALANDA, por ser optante do lucro presumido, sequer é obrigada a escriturar o referido livro (aliás, nem poderia, em face de sua opção, diferir a tributação de quaisquer valores como se no lucro real estivesse), seja porque a própria legislação fiscal determina que todo o controle da reavaliação seja procedido na escrituração comercial.

De fato, de acordo com o regramento legal, tanto o registro da reavaliação dos bens no ativo, e de sua respectiva reserva no patrimônio líquido, quanto o registro das correspondentes realizações, é feito na escrituração comercial, e apenas a parte A do Lalur é que é utilizada, quando a lei assim o determina, para registrar o oferecimento à tributação da parcela realizada, não sendo a parte B do referido livro, via de regra, acionada. A parte B do LALUR é utilizada apenas em situações específicas em que a lei considera realizada a reserva de reavaliação, mas não realizado o próprio bem objeto da reserva (e.g., no caso de incorporação da reserva de reavaliação ao capital), que não é o caso dos autos. Portanto, não tendo sido acionada a parte B do LALUR em nenhum momento, no caso concreto, evidenciase a total inadequação do dispositivo em questão aos fatos aqui tratados.

Vale dizer, com outras palavras: ao contrário do que querem fazer crer as autoridades fiscal e julgadora de primeira instância, não há dispositivo legal que determine que a mera opção pelo lucro presumido, de empresa antes tributada pelo lucro real, implique imediata realização da reserva de reavaliação constituída.

Para essas empresas do lucro presumido, conforme já ao norte referido, o que há na lei fiscal é a expressa vedação a que elas se utilizem indevidamente do custo majorado dos bens (pela reavaliação feita) na apuração de eventual ganho de capital auferido.

Esta questão, porém, passou ao largo da acusação fiscal.

Por fim, ainda que os fatos aqui descritos pudessem dar ensejo a outra infração fiscal, não tipificada nos autos, é certo que não pode o julgador administrativo alterar o fundamento jurídico da autuação, pelo que, de rigor, impõe-se o cancelamento dos lançamentos efetuados.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 10880.731574/2011-80
Acórdão n.º **1102-000.871**

S1-C1T2
Fl. 13

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator

CÓPIA