



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

Processo n° 10909.001346/2010-35
Recurso n° 886.253 De Ofício
Acórdão n° **1301-00.972 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de julho de 2012
Matéria IRPJ - RESERVA DE REAVALIAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TJ ADMINISTRADORA DE BENS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2008

Ementa:

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. HIPÓTESES. INOCORRÊNCIA.

Não merece prosperar o lançamento tributário que toma por suporte fundamentos legais que descrevem situações distintas das retratadas nas peças acusatórias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

“documento assinado digitalmente”

Alberto Pinto Souza Junior

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alberto Pinto da Souza Junior, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casani de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativas aos anos-calendário de 2005 e 2007.

Por bem sintetizar os fatos apurados e os termos da impugnação interposta pela fiscalizada, transcrevo, abaixo, relato constante na decisão de primeira instância.

[...]

Do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls.498 a 503), tem-se o seguinte, resumidamente (os destaques são do original):

01 – DO CONTRIBUINTE

A sociedade empresária, pessoa jurídica de direito privado, constituída por quotas de responsabilidade limitada. Conforme Contrato Social, tem por objeto social: incorporação, compra e venda de imóveis; aluguel de imóveis; administração de imóveis.

Apresentou DIPJ tributando suas receitas:

- no ano calendário de 2005 – Lucro Real. Fls.80/108

- nos anos calendário de 2006 e 2007 – Lucro Presumido. Fls.109/133.

[...]

02 – DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

[...]

Em 27/09/2004 houve cisão parcial da empresa TEPOR TI – Terminal Portuário de Itajaí Ltda. Em sua décima alteração contratual houve transferência de parte do seu patrimônio para a empresa TJ Administradora de Bens Ltda. Fls.13/16 e fls.277/284.

Na DIPJ do ano-calendário de 2005, fls.26 da DIPJ, consta no Balanço Patrimonial o saldo do ano de 2004, o valor de R\$ 29.584.740,00 de Reserva de Reavaliação. Porém no ano-calendário de 2005 o mesmo saldo foi zerado. Fls.105.

Este valor de R\$ 29.584.740,00 foi utilizado para aumento de capital no ano-calendário de 2005, conforme fl.16 do Livro Razão de 2005, com o seguinte histórico: “18/04/2005 – incorporação ao capital social cfe. alteração registrada na jucesc - R\$ 29.584.740,00” fls.148.

Valor este que foi realizado, conforme Segunda Alteração Contratual de 17/03/2005, na cláusula primeira “Fica elevado o valor do capital social de R\$ 953.000,00 já subscritos e

integralizados em ato anterior, para R\$ 30.537.740,00...através da integralização em reserva de reavaliação de bens imóveis...”fls.48

Porém, não ofereceu à tributação do IRPJ/CSLL o saldo remanescente de Reserva de Reavaliação de Bens do Ativo Imobilizado, controlados na parte “B” do LALUR, no valor de R\$ 29.584.740,00. Cópia do LALUR, fls. Cópia do Razão, fls.140/153.

IRPJ:

Conforme RIR/99:

[...]

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 de capital social, pela importância capitalizada;

Art.520. 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, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte “B” do LALUR (Lei nº 9.430, de 1996, art.54).

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts.239 e 240 e no §3º do art.243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art.25, inciso II).

CSLL:

Tributa-se o valor da reserva de reavaliação baixado durante o período-base, quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado (Lei nº 8.034/90, art.2º combinado com a Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, art.4º).

Na DIPJ do ano-calendário de 2007, fls.11 da DIPJ, consta que o Capital Social de R\$ 30.537.740,00 foi aumentado para R\$ 96.200.000,00 significando assim um aumento de R\$ 65.662.260,00. Fls.132.

Conforme Livro Razão do ano de 2007, fls.14 e 26, houve reavaliação de bens nos valores de R\$ 50.351.087,00 e de R\$ 17.051.929,00. Fls.151/152.

Valor este que foi realizado, conforme Sexta Alteração Contratual de 29/10/2007, na cláusula segunda "...por unanimidade os sócios aprovaram o laudo de reavaliação de bens correspondente ao recém criado "condomínio industrial teporti", composto por 21 lotes...". Na cláusula quinta "...o capital social é de R\$ 96.200.000,00...sendo R\$ 30.537.740,00 já subscritos e integralizados e R\$ 65.662.260,00 ... mediante aproveitamento da reserva de reavaliação de bens do ativo imobilizado..." [...]

[...]

03 – DAS INFRAÇÕES VERIFICADAS

Não tributação da Realização da Reserva de Reavaliação

a) Em 17/03/2005 utilizado R\$ 29.584.740,00 da Reserva de Reavaliação para integralização de capital.

b) Em 29/10/2007 utilizado R\$ 65.662.260,00 da Reserva de Reavaliação para integralização de capital.

Irresignada com o feito fiscal, encaminhou a contribuinte a sua impugnação às folhas 509 a 521 (para o IRPJ) e às fls.522 a 533 para CSLL , ambas de idêntico teor, das quais, então, apenas uma se resume:

- que, quando da cisão parcial da TEPORTI, na composição do patrimônio recebido se encontrava um saldo contábil de reserva de reavaliação de bens do ativo imobilizado no valor de R\$ 29.584.740,00, que foi posteriormente incorporado ao capital social da TJ Administradora;

- que em 29/10/2007 a Impugnante aprovou novo laudo de reavaliação de seus bens imóveis, e, a partir da incorporação de parte do saldo de reserva gerado por tal reavaliação, aumentou seu capital social de R\$ 30.537.740,00 para R\$ 96.200.000,00;

- da preliminar de decadência: que o tema do prazo decadencial relativo ao IRPJ e a CSLL é enquadrado no § 4º do art.150 do CTN, de cinco anos contados do fato gerador; assim, restou decaído o IRPJ do trimestre encerrado em 31/03/2005, uma vez que a ciência do lançamento se deu em 19/04/2010;

- do mérito: que elevou seu capital com base na incorporação de R\$ 29.584.740,00 da conta de Reserva de Reavaliação de bens do ativo imobilizado que havia recebido da TEPORTI por ocasião da cisão; não se tratou, portanto, de uma integralização como descreveu o agente fiscal;

- que, conforme art. 441 do RIR/99, “As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida”;

- cita e transcreve os seguintes artigos do RIR/99:

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

Art. 435. O valor da reserva referida no artigo anterior será computado na determinação do lucro real

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

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

- que, conforme tais artigos, a incorporação ao capital social do saldo da conta Reserva, oriundo da reavaliação de bens imóveis do ativo permanente, não configurava realização para efeitos de tributação, entretanto, a incorporação ao capital de saldo da conta Reserva, constituído pela reavaliação de bens **móveis**, caracterizava, por sua vez, fato gerador do IRPJ;

- não obstante, com a publicação da Lei nº 9.959 de 2000, em especial quanto ao conteúdo do seu artigo 4º, o qual dispõe :

Art. 4º A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

- a manutenção do diferimento passou a abranger quaisquer bens da pessoa jurídica, devendo ser entendida a expressão “efetiva realização” como a baixa do bem apenas por: alienação, depreciação, amortização, exaustão ou perecimento;

- com a publicação da referida Lei nº 9.959/00, o entendimento acerca da possibilidade de incorporação ao capital social do saldo da conta de Reserva de Reavaliação sem que essa incorporação se tornasse fato gerador imediato do IRPJ e reflexos, tornou-se sedimentado na jurisprudência (transcreve ementas de julgados do extinto CC e do Poder Judiciário, fl.516);

- assim, pacificou-se o entendimento de que é permitido que a pessoa jurídica tributada pelo regime do Lucro Real reavalie qualquer bem do ativo permanente e capitalize a reserva decorrente, mantendo o diferimento da tributação do IRPJ e reflexos;

- quanto ao segundo fato, já no âmbito do regime de tributação pelo Lucro Presumido, a Impugnante em 29/10/2007 aprovou novos laudos de reavaliação de seus bens imóveis, e a partir da incorporação de parte do saldo de Reserva gerado

por tal reavaliação aumentou seu capital social de R\$ 30.537.740,00 para R\$ 96.200.000,00;

- ou seja, novamente o fato em questão (segundo) se trata de um aumento do capital social com base na incorporação do saldo da conta Reserva de Reavaliação de bens do ativo imobilizado e não uma integralização;

- estando a Impugnante, quanto ao segundo fato, no âmbito do regime de tributação pelo lucro presumido, traz-se à colação o seguinte entendimento da SRF:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA – SRF DISIT 08 – DECISÃO Nº 281 de 30 de novembro de 2000 – ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ – EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. REAVALIAÇÃO DE BENS. A reavaliação de bens, utilizada para aumento de capital da pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, não será acrescida à base de cálculo, para efeito de incidência do imposto e do adicional.”

- bem como a Solução de Consulta nº 464 (DISIT 08) deixa claro que:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA – SRF SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 464 de 02 de outubro de 2007 – ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ – EMENTA: Reserva de Reavaliação. Aumento do Capital Social. [...] Não se considera como realização a utilização da reserva de reavaliação para aumento do capital social.”

- assim, resta evidentemente constatado que, conforme decisão da própria SRF, o segundo fato apontado pelo auditor fiscal não é fato gerador do IRPJ e da CSLL;

- em suma, o ato fiscal em tela não está de acordo com o ordenamento jurídico-tributário vigente no Brasil, uma vez que os fatos apontados pelo agente fiscal comprovadamente não se caracterizam como matéria tributável.

A 3ª Turma Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, Santa Catarina, por meio da Decisão nº 07-20.707, de 13 de agosto de 2010, exonerou o crédito tributário constituído, motivo pelo qual recorreu de ofício a este Colegiado administrativo.

O referido julgado foi assim ementado:

Lançamento por homologação. Decadência. Art.173 do CTN. IRPJ.CSLL.

Nos casos em que comprovada a inexistência de pagamento dos tributos nos períodos de apuração, o prazo decadencial desloca-se daquele previsto no art.150 para as regras estabelecidas no art.173 (ambos do CTN), onde ficou constatado que não ocorreu a decadência para os fatos geradores supra indicados.

Reavaliação. Capitalização. Inadequação do fato concreto à norma legal da legislação tributária.

O princípio da tipicidade prevalece em matéria tributária, sendo exigida a adequação do caso concreto à hipótese de incidência descrita na norma legal. A hipótese legal do art.439 do RIR/99 não é aplicável a empresa que incorpora ao seu próprio capital bens reavaliados de seu ativo permanente.

Mesmo que assim não fosse, a capitalização da reserva de reavaliação não configura realização desta reserva e, portanto, não é computada na determinação do lucro real (Decreto-lei nº 1.978/82, art.3º, consolidado nos arts.436 e 437 do RIR/99)

Reavaliação. Capitalização. Lucro Presumido.

A reavaliação de bens, utilizada para aumento de capital da pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, não será acrescida à base de cálculo, para efeito de incidência do imposto e do adicional.

CSLL. Lançamento Decorrente. Efeitos da decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata-se, aqui, de apreciação de recurso de ofício, impetrado em virtude de exoneração total, em primeira instância, do crédito tributário constituído.

O referido crédito tributário diz respeito a Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e foi formalizado em virtude da imputação de ausência de oferecimento à tributação dos valores correspondentes a reservas de reavaliação capitalizadas, nas datas e valores abaixo indicados.

i) Em 17 de março de 2005, no montante de R\$ 29.584.740,00;

ii) em 29 de outubro de 2007, no montante de R\$ 65.662.260,00.

A autoridade julgadora de primeira instância, analisando o trabalho fiscal e a impugnação interposta pela contribuinte fiscalizada, afastou a tese de decadência argüida e decidiu pela improcedência total das exigências. Como suporte para tal decisão, serviu-se dos seguintes elementos:

a) no primeiro trimestre do ano-calendário de 2005, a contribuinte não apurou imposto de renda e contribuição social a pagar, logo, para fins de decadência, deve-se levar em conta o estampado no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional;

b) a teor do disposto no art. 441 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), as reservas de reavaliação transferidas em virtude de cisão têm, na sucessora, o mesmo tratamento que teriam na sucedida;

c) a reserva de reavaliação de bens imóveis vertida para o patrimônio da fiscalizada, ao ter sido incorporada ao seu capital social, não representou nenhum acréscimo patrimonial, revelando mero fato permutativo;

d) ainda que sejam abstraídas as disposições do art. 4º da Lei nº 9.959, de 2000, o caso retratado nos autos não se subsume às hipóteses previstas no inciso II do art. 435 do RIR/99 (alienação, depreciação ou baixa);

e) o fato apurado pela Fiscalização também não se amolda às situações retratadas pelos incisos I, III e IV do art. 439 do RIR/99;

f) não obstante as considerações anteriores, por força do art. 4º da Lei nº 9.959, de 2000, a capitalização da reserva de reavaliação não mais constitui fato gerador do tributo;

g) o art. 520 do RIR/99, utilizado no enquadramento legal da infração relativa ao ano-calendário de 2007, é aplicável às situações em que a empresa, tributada pelo lucro real,

detém valores sujeitos à tributação diferida e passa a ser tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, situação que não se assemelha à retratada nos autos;

h) a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, ao efetuar a reavaliação de bens do ativo permanente, não incorre em diferimento de tributação, mas, por ocasião da alienação dos bens reavaliados, uma vez não comprovado que essa mais valia foi oferecida à tributação, não poderá computar no custo o valor a ele agregado a título de reavaliação;

i) a capitalização da reserva de reavaliação, efetivada durante o regime de tributação pelo lucro presumido, não implica realização.

Correto o entendimento da autoridade julgadora *a quo* acerca da inocorrência de caducidade do direito de lançar, eis que, de fato, na ausência de pagamento, o referido instituto (decadência) rege-se pela regra prevista no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

No caso vertente, a contribuinte foi cientificada dos lançamentos tributários em 19 de abril de 2010 (fls. 483 e 490), sendo que a autoridade fiscal poderia formalizar as exigências até 31 de dezembro desse mesmo ano.

Aplicável, neste caso, as disposições do art. 62 A do Regimento Interno deste Colegiado, vez que foi nessa linha que entendeu o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do recurso representativo de controvérsia nº 973.733 – SC (DJe de 18/09/2009).

Destaco que o equívoco acerca do significado da expressão “primeiro dia do exercício seguinte”, constante no referido RE nº 973.733 (“*primeiro dia do exercício seguinte ao fato imponible*”), no caso, não interfere no entendimento expressado no voto condutor da decisão sob apreciação.

Ainda que algum reparo possa ser feito em relação às considerações da autoridade julgadora de primeira instância acerca da capitalização da reserva¹, penso que as conclusões ali expendidas no sentido de que se deve afastar a tributação pretendida pela Fiscalização devem ser recepcionadas.

Com efeito, tanto no fato gerador ocorrido em 2005, como no relativo ao ano de 2007, a autoridade fiscal considerou que a capitalização da reserva de reavaliação, constituída em contrapartida à nova avaliação de bens imóveis integrantes do ativo permanente, constituiu hipótese capaz de ensejar a tributação dos valores diferidos.

No primeiro caso (ano de 2005), resta evidente que a situação retratada nos autos, qual seja, absorção de reserva de reavaliação em decorrência de cisão com posterior capitalização, não revela circunstância autorizadora de tributação com base nas disposições do inciso II do art. 439 do RIR/99, eis que não se está diante subscrição de capital social em bens.

No segundo (ano de 2007), da mesma forma, os fundamentos legais utilizados pela autoridade autuante não guardam relação com os fatos apurados, vez que, em que pese a lacunosidade da legislação, tratando-se de reavaliação de bens promovido por pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, o efeito fiscal se dá na eventual apuração de

¹ Desconsiderados o fato de que o caso trata de reavaliação de imóveis e as disposições do art. 4º da Lei nº 9.959/2000, a manutenção em conta de reserva de reavaliação constituía condição para o diferimento da tributação.

Processo nº 10909.001346/2010-35
Acórdão n.º **1301-00.972**

S1-C3T1
Fl. 593

ganho de capital, nos exatos termos do disposto no art. 52 da Lei nº 9.430/96 (parágrafo 4º do art. 521 do RIR/99).

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator