



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.729911/2018-80
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-006.893 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2024
Recorrentes SA CAVALCANTE PARTICIPAÇÕES SA E FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT. NEUTRALIDADE FISCAL EM VIRTUDE DAS MUDANÇAS PROMOVIDAS PELA LEI 11.638/2007.

A edição da Medida Provisória nº 449/08, posteriormente convertida na lei nº 11.941/09, veio justamente com o objetivo de neutralizar os impactos fiscais decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis, na apuração das bases de cálculo de tributos federais, de modo a reduzir a insegurança jurídica criada nos contribuintes em razão da vigência da lei nº 11.638/07 que alterou diversas regras contábeis brasileiras, de modo que as normas pátrias convergissem com o padrão internacional, conhecido como International Financial Standards - IFRS. Logo, tendo em vista a neutralidade fiscal determinada pelo RTT, deve ser aplicado ao caso em análise os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, o que exclui a limitação temporal que impedia o estorno a partir de 1 de janeiro de 2009, determinada pela lei nº 11.638/07. Extraindo-se dos registros contábeis realizados pela recorrente, que do valor registrado no grupo Ajuste de Avaliação Patrimonial, não possui natureza de “reserva de reavaliação reflexa”, não procede a acusação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar parcial provimento para cancelar as exigência de IRPJ e CSLL decorrentes da falta de adição na apuração do lucro real do ano-calendário 2013 da realização da reserva de reavaliação reflexa, devendo os saldos de bases negativas utilizados pela DRJ serem reestabelecidos e utilizados apenas na compensação das infrações remanescentes. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano e Fernando Augusto Carvalho de Souza, que negavam provimento ao recurso integralmente. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício contra acórdão da 3ª Turma da DRJ/FNS, que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela contribuinte, nos seguintes termos:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento: (i) por unanimidade de votos em julgar parcialmente procedente a impugnação em relação ao IRPJ; (ii) por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente a impugnação em relação à CSLL, vencido o julgador Jefferson José Rodrigues (relator), que entende procedente a impugnação neste ponto. Designado para redigir o voto vencedor o julgador Eduardo Gabriel de Góes Vieira Ferreira Fogaça.

De acordo com o voto vencedor, o acórdão tem por objetivo:

- reduzir o valor lançado a título de IRPJ de R\$ 35.752.539,79 para R\$ 28.926.505,74;
- Ajustar o saldo acumulado do prejuízo fiscal no final do ano-calendário de 2013 de (R\$ 27.304.136,17) para zero.
- Reduzir o valor lançado a título de CSLL de R\$ 12.879.554,32 para R\$ 10.422.182,07
- Ajustar o saldo acumulado de base negativa da CSLL no final do ano-calendário de 2013 de (R\$ 27.304.136,17) para zero.

Com relação aos valores constantes do Auto de Infração, o quadro a seguir sintetiza o resultado do Julgamento:

TRIBUTO	TOTAL LANÇADO	IMPUGNADO	
		CANCELADO	MANTIDO
IRPJ	35.752.539,78	6.826.034,04	28.926.505,74
CSLL	12.879.554,32	2.457.372,25	10.422.182,07

No caso em análise, a autoridade fiscal lavrou autos de infração de IRPJ e CSLL, pelo regime de tributação do Lucro Real, referentes ao ano-calendário 2013, com aplicação de multa de ofício de 75%. O quadro a seguir sintetiza os valores originários:

VALORES LANÇADOS EM AUTO DE INFRAÇÃO*

EM R\$			
TRIBUTO	PRINCIPAL	MULTA	TOTAL
IRPJ	35.752.539,78	26.814.404,83	62.566.944,61
CSLL	12.879.554,32	9.659.665,74	22.539.220,06
TOTAL	48.632.094,10	36.474.070,57	85.106.164,67

(*) Exceto juros moratórios.

Conforme Estatuto Social (e-Fl. 271), a pessoa jurídica fiscalizada se constituiu na forma de sociedade anônima de capital fechado com sede na cidade do Rio de Janeiro (RJ) e tem como objeto social, a participação em outras sociedades.

A ação fiscal originou-se de procedimento fiscal de diligência, cujo objetivo foi a verificação e análise do cumprimento das obrigações tributárias referentes ao IRPJ (imposto de renda da pessoa jurídica) do ano calendário 2013. Posteriormente, foi convertido em procedimento fiscalizatório, tendo constatado, ao seu término, as seguintes infrações:

- a) não adição à base de cálculo do IRPJ/CSLL do montante de R\$ 157.108.526,17 (cento e cinquenta e sete milhões, cento e oito mil, quinhentos e vinte seis reais e dezessete centavos);
- b) não adição à base de cálculo do IRPJ/CSLL do valor de R\$ 8.811.723,28 (oito milhões, oitocentos e onze mil, setecentos e vinte três reais e vinte e oito centavos); e
- c) exclusão indevida da base de cálculo do IRPJ/CSLL da quantia de R\$ 8.206.633,88 (oito milhões, duzentos e seis mil, seiscentos e trinta e três reais e oitenta e oito centavos).

A autoridade fiscal procedeu, de ofício, ajustes relativos a essas infrações, revertendo um resultado negativo tributável (prejuízo fiscal) de - **R\$ 31.020.724,19**, para uma base tributável positiva de + **R\$ 143.106.159,14**. Sobre essa base de cálculo é que foram apurados os tributos lançados conforme quadro acima apresentado.

A seguir trechos do relatório da DRJ que resume o presente litígio:

RELATÓRIO FISCAL

Do Tratamento Indevido da Reserva de Reavaliação como se AAP Fosse.

6. A Autoridade fiscal – após descrever em detalhes o fluxo de informações ocorrido durante o procedimento fiscal – apresenta as razões pelas quais, no seu entender, o Contribuinte teria realizado uma indevida transferência do saldo de conta Reserva de Reavaliação para Ajuste de Avaliação Patrimonial, usando como pretexto avaliação a valor justo para adoção inicial do padrão IFRS (International Financial Reporting Standards). In verbis (e-fl. 991/993):

Conforme se verifica do acima disposto o contribuinte não apresentou a documentação que fosse capaz de demonstrar que tenha realizado a reavaliação para suportar o novo valor do ativo Shopping Praia da Costa, conforme o ajuste realizado em 31/12/2010.

O contribuinte não apresentou quais foram os especialistas que teriam experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento técnico, uma vez que além de não ter apresentado a documentação, a planilha apresentada demonstra ser documento interno da investida, visto que não está assinado por qualquer profissional.

O contribuinte não demonstrou que os avaliadores tinham conhecimento a respeito do shopping, bem como das mudanças tecnológicas e do ambiente econômico onde ele opera, considerando o planejamento e outras peculiaridades do negócio de shopping center, mesmo que, os avaliadores fossem funcionários da própria investida.

Não foi apresentado qualquer relatório de avaliação fundamentado e com informações mínimas que permitam o pleno atendimento às práticas contábeis, que contivessem:

[reproduz exigências contidas no ICPC 10 para a avaliação a valor justo]

Não foi apresentado qualquer ata de reunião, assembleia, documento de aprovação ou outro documento escrito que, considerando a importância das avaliações efetuadas e os efeitos para as situações patrimonial e financeira da investida, deveriam ser aprovados por órgão competente da administração, a menos que o

contrato social da investida demandasse um requerimento adicional, o qual devesse ser cumprido.

A falta da documentação acerca da reavaliação indica que, de fato, o contribuinte efetuou os lançamentos de ajuste em 31/12/2010, de forma retrospectiva a 2008 sem que tenha efetuado um processo de reavaliação do ativo Shopping Praia da Costa, nos termos das novas normas internacionais de contabilidade.

Esta fiscalização entende que o contribuinte e sua investida, de fato, em 31/12/2010, transferiram o saldo da reserva de reavaliação para a ajuste a valor justo – propriedade para investimento, aumentando seu valor sem documentação hábil e idônea que lhe desse amparo, vindo a Fiscalizada, posteriormente, em 08/11/2013, a capitalizar a reserva de reavaliação reflexa no valor de R\$ 157.108.526,17.

7. Ainda com relação ao ajuste a valor justo, o agente fiscal questiona o aspecto temporal dos lançamentos realizados pelo Contribuinte. No seu entender, o procedimento adotado em 31/12/2010 – retroagindo a 2008 – só poderia ter sido realizado, nos termos da legislação de regência, até o fim do ano-calendário de 2008. Em suas palavras (e-fl. 994/996):

Assim, de acordo com a referida lei, as empresas poderiam optar, até o final do exercício social de 2008, por estornar os saldos das Reservas de Reavaliação ou por mantê-los até a efetiva realização. Se a opção fosse pelo estorno, a baixa dos saldos da Reserva de Reavaliação deveria ter sido completa, isto é, todos os saldos oriundos do processo de reavaliação deveriam ter sido baixados: assim, além da reserva propriamente dita também deveriam ser baixados os valores acrescidos nos respectivos ativos, bem como o Imposto de Renda diferido.

A outra alternativa legal seria manter os saldos existentes para que a realização da reserva fosse reconhecida à medida que os ativos reavaliados forem sendo realizados mediante depreciação ou outras formas de redução previstas, até sua extinção (alternativa também aplicável às companhias fechadas e sociedades limitadas).

No presente caso, de pronto, verifico que nem o contribuinte nem suas investidas optaram pelo estorno da Reserva de Reavaliação até a data limite prevista em lei, ou seja, até 31/12/2008.

A conta contábil 2.4.02.01.0010, do Shopping Praia da Costa, investida indireta do contribuinte, demonstra que o lançamento do ajuste a valor justo foi realizado em 31/12/2010, reportando-se ao ano calendário 2008.

...

Como se verifica, a legislação não criou obstáculos ao contribuinte de fazer a adoção inicial às normas internacionais de contabilidade, mas, especificamente no caso da Reserva de Reavaliação, condicionou a realização de seu estorno (caso não optasse em manter os saldos existentes até sua completa realização) até 31/12/2008, não havendo permissivo legal para que o contribuinte pudesse estornar a Reserva de Reavaliação a qualquer tempo, como alegou ter feito em 31/12/2010.

8. O Contribuinte teria realizado, de forma irregular, uma “transferência da antiga reserva de reavaliação para outra conta do PL (Ajuste de Avaliação Patrimonial – AAP)” e, pretendeu com isso, estar realizando uma Avaliação a Valor Justo. In verbis (e-fl. 997/998):

Na prática, a Fiscalizada efetuou uma transferência da antiga reserva de reavaliação para outra conta do PL (Ajuste de Avaliação Patrimonial - AAP), que a Fiscalizada denominou “Ajustes Iniciais da Aplicação do CPC Propriedade para Investimento” (conta 2.4.07.01.0001), mas que tem, tecnicamente, natureza completamente diversa da reavaliação.

Na resposta de 26/09/2018, o contribuinte argumentou que embora tenha sido promulgada no ano de 2007, a adoção das regras previstas na Lei nº 11.638/2007 somente se tornou obrigatória a partir do ano-calendário 2010, conforme

estabelecido pelo Pronunciamento Técnico CPC 37, o qual dispôs sobre adoção inicial das normas internacionais de contabilidade.

Nos termos do item 6, do CPC 37, o contribuinte deveria ter elaborado e apresentado o balanço patrimonial de abertura de acordo com as normas internacionais na data de transição (01/01/2009). Este seria o marco inicial para a conformidade da contabilidade do contribuinte e de suas investidas ao novo regramento, considerando-se o ano calendário 2010.

Conforme se verifica na presente fiscalização, o contribuinte não apresentou o balanço de abertura, 1º de janeiro de 2010, em conformidade com as regras internacionais, mas efetuou, em 31/12/2010, os lançamentos contábeis retrospectivos a 2008 e 2009 quanto à avaliação a valor justo.

Após a elaboração desse Balanço de Abertura, o contribuinte deveria refazer as demonstrações contábeis de 2009 e apresentá-las segundo as IFRS's nas demonstrações contábeis de 2010 de forma comparativa.

9. O agente fiscal conclui que houve “infração à lei societária, notadamente a Lei nº 11.638/2007”, com repercussão na legislação tributária e resume o seu entendimento como se segue (e-fl. 1.001):

Como se verifica, a investida e o contribuinte não obedeceram aos comandos da Lei nº 11.637/2007, tampouco da norma societária parcialmente transcrita acima. Buscaram amoldar os registros contábeis, "estornando" a reserva de reavaliação em 31/12/2010, a pretexto de adoção inicial da referida lei. Contudo, o que vimos acima retrata, de fato, uma transferência da referida reserva, ao arrepio da lei, para um Ajuste de Avaliação Patrimonial (PL), em contrapartida à Propriedade para Investimento (Investimento – Ativo)}.

Com efeito, em 31/12/2010, o contribuinte e sua investida deveriam manter as opções exercidas em 2008, nos exatos termos da Lei nº 11.638/2007, no que tange à manutenção da Reserva de Reavaliação até a sua completa realização, porque esta não foi estornada até 31/12/2008.

A prática adotada pelo contribuinte e suas investidas, de, em 31/12/2010, estornar a Reserva de Reavaliação e na mesma data efetuar o Ajuste de Propriedade para Investimento é infração à lei societária, notadamente a Lei nº 11.638/2007, conforme foi analisado até aqui. Mas que acarreta impacto na legislação fiscal.

Por todo exposto, esta fiscalização entende que com a transferência de parte significativa do saldo da reserva de reavaliação para a conta contábil nº 2.4.07.01.0001, denominada Ajustes Iniciais da Aplicação do CPC Propriedade para Investimento, no valor de R\$ 157.108.526,17, a Fiscalizada, na realidade, está mantendo a Reserva de Reavaliação Reflexa, pois:

a) As opções possíveis, até 31/12/2008, conforme a Lei nº 11.638/2007, eram: o estorno dos saldos ou manutenção até completa realização dos mesmos. Como não estornou dentro do prazo, optou em mantê-la;

b) A transferência para Ajustes Iniciais da Aplicação do CPC Propriedade para Investimento (AAP) não tem o condão de extingui-la, pois, a alegada classificação em AAP não lhe retira a natureza jurídica intrínseca de reserva de reavaliação, sobretudo ao considerar, como visto, que a criação da citada AAP se mostrou sem a observância dos fundamentos preconizados pela legislação societária. A conclusão lógica de tudo é que a AAP criada pela Fiscalizada mantém a natureza de reserva de reavaliação, a despeito da denominação que lhe foi atribuída, especialmente porquanto, tecnicamente, ambos os institutos são totalmente diversos.

Excesso de Exclusão na Apuração do Lucro Real

10. Analisando as informações prestadas pelo Contribuinte, a Autoridade Fiscal constatou, ainda, que teria havido excesso de exclusão no cálculo do Lucro Real. Teria sido excluído o valor de R\$ 629.003.054,36 quando o correto seria R\$ 620.796.420,48.

Procedeu-se, então, ao lançamento da diferença correspondente a R\$ 8.206.633,88. Ipsis litteris (e-fl. 1.003/1.004):

Conforme vimos neste termo, a Fiscalizada apresentou em 24/09/2018 o Lalur do ano-calendário 2013, o qual reproduzo cópia de parte do documento:

dezembro-13			
Resultado Antes da Contribuição Social		Demais Atividades	
Resultado Líquido antes da Contribuição Social		605.308.058,88	
Adições e Exclusões - Demais Atividades			
DATA	HISTÓRICO	ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31/12/2013	DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS	9.630.484,97	
31/12/2013	PROVISÃO P/ CONTINGÊNCIAS	-	
31/12/2013	PERDA DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	65,85	
31/12/2013			-
31/12/2013	BRINDES E DOAÇÕES	71.114,00	
31/12/2013	GANHO DE EQUIVALÊNCIA / RECUP. DESPESAS E REVERS. PROV.		629.003.054,36
31/12/2013	CUSTO DE MANUTENÇÃO DE IMÓVEIS	-	
TOTAIS		9.801.565,82	629.003.054,36

Em resposta à intimação fiscal consignou que o valor correto do Ganho de Equivalência Patrimonial é de R\$ 620.796.420,48 e não de R\$ 629.003.054,36:

[reproduz resposta à Intimação]

Na DIPJ 2014/2013, verifico que a Fiscalizada declarou em exclusões o valor de R\$ 629.003.054,36, conforme cópia do documento abaixo:

58.(-)Var. Cam. Alíq. (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
59.(-)Var. Cam. Pass-Op. Lq. (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
60.(-)Despêndios o/ Pesq. Tec. e Desenv. de Inov. Tec. (Lei nº 11.196/2005)	0,00
61.(-)Ganhos de Capital p/ Var. Percentual em Partic. Societária Aval. p/PL	629.003.054,36
62.(-)Prêmios da Emissão de Debêntures	0,00
63.(-)Doações e Subvenções para Investimento	0,00

Na consulta ao Balancete do ano de 2013, apresentado pelo contribuinte em 09/10/2018, é possível esclarecer que, de fato, o contribuinte declarou a exclusão do lucro real no valor equivocado, em excesso. Segue abaixo cópia do documento:

SA CAVALCANTE PARTICIPAÇÕES S.A		Balancete Contábil Analítico		01/01/2013 a 31/12/2013		Folha: 6	
08.016.195/0001-01				Emissão: 12/12/2018 18:59			
Conta	Reduzido	Descrição	Anterior	Débitos	Créditos	Novimento	Saldo Atual
4.2.01.02.0007	74	GANHO DE EQUIVA	8,05	134.977.846,66	655.714.384,14	420.796.420,48	420.796.420,48

Concluindo, a diferença encontrada na exclusão, no valor de R\$ 8.206.633,88 (diferença entre R\$ 629.003.054,36 e R\$ 620.796.420,48), a título de ganho de equivalência patrimonial, é excesso de exclusão (exclusão indevida), devendo ser objeto de lançamento de ofício, tendo-se em conta que o contribuinte excluiu o valor de R\$ 629.003.054,36 na linha 61 da Ficha 09-A da DIPJ 2014/2013 N/D 1624213, quando o valor contabilizado na conta 4.2.01.02.0007 (Ganho de Equivalência Patrimonial) é de R\$ 620.796.420,48. Ademais, a linha correta da Ficha 09-A a que o interessado deveria ter declarado o ganho de equivalência patrimonial é a linha 54, Ajuste por Aumento Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido.

Da Falta de Adição na Apuração do Lucro Real

11. Ainda analisando os ajustes decorrentes de equivalência patrimonial, o agente fiscal constatou que, tendo apurado Resultado de Equivalência Patrimonial de R\$ 8.811.723,28, o Contribuinte não teria adicionado esse valor na apuração do Lucro Real, conforme previsto na legislação tributária. Assim descreveu os fatos (e-fl. 1.004/1.006):

Neste mesmo Balancete, verifico que a Fiscalizada contabilizou na conta 3.6.01.09, Resultado de Equivalência, o valor de R\$ 8.811.723,28, mas não adicionou esta conta de despesa ao Lucro Real. Colaciono parte do documento:

SA CAVALCANTE PARTICIPAÇÕES S.A.		Balancete Contábil Analítico		01/01/2013 a 31/12/2013		Folha: 6
08.036.192/0001-91				Emissão: 12/12/2018 18:59		
Conta	Reduzido	Descrição	Anterior	Débitos	Créditos	Novimento
3.6.01.09	249	RESULTADO EQUIV	0,00	26.312.408,41	417.591.694,83	8.811.723,28
3.6.01.09.0001	249	PERDA EQUIVALÊN	0,00	12.950.126,43	17.508.624,83	11.519.958,34
0 8 0 3 6 1 9 2 0 0 0 1 9 1	2499	=====	0 0 0	2 6 3 1 2 4 0 8 4 1	4 1 7 5 9 1 6 9 4 8 3	8 8 1 1 7 2 3 2 8

Na DIPJ 2014/2013, o aludido valor não está declarado nas adições da Ficha 09-A, conforme se pode verificar da cópia abaixo:

ADIÇÕES		
04.Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis		0,00
05.Despesas Operacionais - Soma Parcelas Não Dedutíveis		9.530.484,97
50.Outras Adições		71.180,65
51.SOMA DAS ADIÇÕES		9.601.665,62

Verifico que o valor adicionado, de R\$ 9.530.484,97 se refere à soma dos valores contidos nas contas contábeis de Leasing, Multas Fiscais, Seguros Diversos e Despesas com Aeronaves, que somadas confirmam as parcelas não dedutíveis. Colaciono abaixo a cópia das contas:

SA CAVALCANTE PARTICIPAÇÕES S.A.		Balancete Contábil Analítico		01/01/2013 a 31/12/2013		Folha: 6
08.036.192/0001-91				Emissão: 12/12/2018 18:59		
Conta	Reduzido	Descrição	Anterior	Débitos	Créditos	Novimento
3.6.01.03	2175	ARRENDAMENTO ME	0,00	3.037.988,73	160.804,93	1.967.181,81
3.6.01.03.0003	2175	SEGURO	0,00	3.037.988,73	160.804,93	1.967.181,81
3.6.01.04	2186	TRSP. TRTB. MZC	0,00	750,00	0,00	750,00
3.6.01.04.0001	2187	MULTAS FISCAIS	0,00	750,00	0,00	750,00
3.6.01.07.0006	2195	SEGUROS DIVERSO	0,00	4.881,28	988,53	3.892,75
3.6.01.07.0012	2025	DESPESAS COM AE	0,00	8.431.011,12	173.151,41	7.658.640,41

Ainda no Balancete, verifico que a conta 3.6.01.07.0022 se refere à Brindes, com o valor contabilizado de R\$ 71.114,80. Abaixo colaciono a conta:

SA CAVALCANTE PARTICIPAÇÕES S.A.		Balancete Contábil Analítico		01/01/2013 a 31/12/2013		Folha: 6
08.036.192/0001-91				Emissão: 12/12/2018 18:59		
Conta	Reduzido	Descrição	Anterior	Débitos	Créditos	Novimento
3.6.01.07.0022	2211	BRINDES E DOAÇÃO	0,00	71.114,80	0,00	71.114,80

Concluindo, o valor de R\$ 8.811.723,28, a título resultado negativo de equivalência patrimonial, contabilizada na conta 3.6.01.09, denominada Resultado Equivalência Patrimonial, não declarada na linha 14 da Ficha 09-A da DIPJ 2014/2013 N/D 1624213 é falta de adição ao Lucro Real, devendo ser objeto de lançamento de ofício.

Em 12/12/2018, o interessado apresentou novo Lalur para o ano-calendário 2013. Neste novo documento, a fiscalizada confirma o valor não adicionado ao Lucro Real, de R\$ 8.811.723,28, como também corrobora o registro do valor de R\$ 620.796.420,48, conforme cópia abaixo: **IMPUGNAÇÃO**

Adições e Exclusões - Demais Atividades			
DATA	HISTÓRICO	ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31/12/2013	DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS	9.530.484,97	
31/12/2013	PROVISÃO P/ CONTINGÊNCIAS	-	
31/12/2013	PERDA DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	8.811.723,28	
31/12/2013			-
31/12/2013	BRINDES E DOAÇÕES	71.114,80	
31/12/2013	GANHO DE EQUIVALÊNCIA / RECUP. DESPESAS E REVERS. PROV.		620.796.420,48
31/12/2013	CUSTO DE MANUTENÇÃO DE IMÓVEIS	-	
TOTAIS		18.413.323,05	620.796.420,48

A seguir a ementa da decisão de 1ª instância:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

RESERVA DE REAVALIAÇÃO X AVALIAÇÃO DE AJUSTE PATRIMONIAL. OPÇÃO POR REVERSÃO SOMENTE ATÉ 28/12/2008.

Nos termos do art. 6º, da Lei nº 11.638, de 28/12/2007 os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que desta Lei.

Não tendo sido realizada a reversão da reserva de reavaliação, há que se subentender - por força da norma citada - que houve opção pela manutenção até sua efetiva realização.

CAPITALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO. HIPÓTESE LEGAL DE INCIDÊNCIA DO IRPJ.

O valor da reserva de reavaliação deverá ser computado na determinação do lucro real do período-base em que se utilizar da reserva de reavaliação para aumento do seu capital social (art. 24, § 1º do DL nº1.598/1977).

Considerando se tratar de uma previsão legal, irrelevante que tal aumento de capital se constitua ou não acréscimo patrimonial, bastando que se configure a hipótese de incidência para que seja passível de subsunção à norma.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

Alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal. Cabe à autoridade administrativa cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas.

O mesmo se aplica às alegações de ofensa a princípios consagrados, implícita ou explicitamente, na Carta Magna. Tais princípios dirigem-se aos órgãos legiferantes e, portanto, deve-se pressupô-los devidamente observados nas normas vigentes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão de primeira instância em 07/11/2019 (Termo de Ciência à e-Fl. 1.763), inconformada, a contribuinte apresentou tempestivamente Recurso Voluntário e demais documentos (e-Fls. 1.766 e ss) em 05/12/2019, cujos argumentos serão apreciados a seguir no Voto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Ao compulsar os autos, verifico que o Recurso Voluntário e o Recurso de Ofício atendem aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Infração 1 - FALTA DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DO ANO CALENDÁRIO 2013 DA REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO REFLEXA

Conforme bem delimitado pela DRJ, a questão que envolve o valor mais expressivo do lançamento (adição de R\$ 157.108.526,17) refere-se à adoção inicial, em suas demonstrações contábeis consolidadas, das Normas Internacionais de Contabilidade emanadas do IASB – *International Accounting Standards Board*, normas essas conhecidas pelo acrônimo IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

Em 31/12/2010, o Contribuinte adotou o citado padrão contábil internacional, estando obrigado, portanto, a proceder aos ajustes determinados pelos Pronunciamentos Técnicos ditados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) – em especial, o CPC 37 - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, cuja aplicação obrigatória se deu a partir de 01/01/2010.

Dentre as novidades trazidas pela nova regulamentação contábil/fiscal está o fim da faculdade de Reavaliação de itens do ativo imobilizado e a introdução do conceito de Avaliação a Valor Justo (AVJ), inclusive para os bens imóveis classificados como Propriedades para Investimento.

Como relatado, o imbróglio em torno da interpretação desses dois conceitos – que apresentam similaridades da ótica contábil e fiscal – é que deu causa ao litígio, levantando questão sobre a tributação ou não do valor de R\$ 157.108.526,17 contabilizado pelo Impugnante na conta contábil *Ajustes Iniciais da Aplicação do CPC Propriedade para Investimento (AAP)*. A solução da controvérsia está, pois, em determinar se o citado valor tem suas origens em Reserva de Reavaliação – nos termos do art. 24, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 – ou em Ajuste a Valor Justo – nos termos do art. 24-A, do mesmo DL.

Sendo *Reserva de Reavaliação*, e em virtude da utilização para aumento do capital social, deveria o Contribuinte oferecer o valor à tributação por força da norma que assim o determina. Caso se conclua que o valor em questão se reveste da natureza de *Ajuste a Valor Justo*, não haveria matéria tributável, pois, diferente da Reserva de Reavaliação, sua capitalização não é hipótese de adição ao Lucro Real.

Sumarizando o entendimento da Autoridade Fiscal, o valor contabilizado como se Ajuste a Valor Justo fosse constituiria, de fato, Reserva de Reavaliação pelas seguintes razões:

- i. A Investida não exerceu, tempestivamente, a opção de estorno dos saldos de Reserva de Reavaliação, caracterizando, implicitamente, a opção por mantê-la até sua completa realização.
- ii. Ademais, como não teriam sido cumpridos os pré-requisitos legais necessários à realização da Avaliação a Valor Justo, a contabilização como APP não lhe retirou a natureza de Reserva de Reavaliação.

Já a contribuinte, tanto na Impugnação, como reforçado na peça recursal, para defender o acerto do seu procedimento contábil, alegou, em síntese, o seguinte:

- i. Que a Investida, na adoção inicial, teria utilizado o custo atribuído (*deemed cost*) como método de Ajuste a Valor Justo conforme orientação contida no CPC 37 e na ICPC 10. E, portanto, na condição de controladora deveria refletir, por equivalência patrimonial, toda mudança ocorrida no balanço da sua investida;
- ii. Que a adoção inicial relativa a Propriedade para Investimento somente foi regrada com a implementação do CPC 28, fato ocorrido em 2010. Portanto, não faria sentido exigir que a opção pelo estorno e os respectivos registros contábeis fossem realizados até o final de 2008;
- iii. Que teriam sido cumpridas, sim, todas as determinações contidas na Interpretação Técnica CPC 37, com: (i) utilização de profissionais com a *expertise* requerida, (ii) confecção de laudo de avaliação (apresentado no momento da fiscalização), (iii) detalhamento do método utilizado para mensuração do VJ, (iv) aprovação, de sua administração, de todo o processo de valoração e, adicionalmente, (v) análise e aprovação de auditoria independente.
- iv. Que a operação de aumento de capital não constitui acréscimo patrimonial e, portanto, não se pode cogitar a exigência de tributação do IRPJ.
- v. Que a tributação pretendida pela Autoridade Fiscal contrariaria a neutralidade tributária prevista no RTT.
- vi. Que, por não se tratar de Reserva de Reavaliação e sim Ajuste a Valor Justo, não haveria previsão de incidência no caso de capitalização do seu valor.

Pois bem.

O primeiro ponto a ser enfrentado é a alegação da Autoridade Fiscal de que o prazo limite para opção entre o estorno ou a manutenção da Reserva de Reavaliação teria sido no final de 2008 (art. 6º, Lei nº 11.638/2007).

Quanto a este argumento, a DRJ assim enfrenta a alegação da contribuinte:

33. Ora, a data limite estabelecida para a opção relativa ao destino da Reserva de Reavaliação não se confunde, necessariamente, com a data de transição para as novas práticas contábeis adotadas no Brasil (adoção inicial). Ou seja, o destino da reserva de reavaliação – vinculada, em 2008, a item classificado no Ativo Imobilizado – independeria do momento em que se realizaria (ou tivesse sido realizada) a transição para os padrões IFRS.

34. No caso em tela, ainda que a transição da Investida tenha ocorrido em 2010 – inclusive com a reclassificação do imóvel hospedeiro do shopping center de conta de Imobilizado para conta de Investimento (Propriedade para Investimento) – o tratamento tributário da Reserva de Reavaliação já fora selado ao final do ano-calendário de 2008. Isso, em perfeita concordância com o art. 6º, da Lei nº 11.638/2007.

CPC 28 - Propriedade para Investimento

35. É certo, como alega o Impugnante, que o CPC 28 - Propriedade para Investimento somente foi aprovado em 26/06/2009, e divulgado em 31/07/2009. Mas esse fato não

tem o condão de alterar aquele prazo estabelecido na Lei nº 10.638/2007. Entendo que eventual reclassificação – como a realizada pela Investida – deveria compreender a Reserva de Reavaliação vinculada ao imóvel, mantida a opção realizada em 2008. Não há conflito entre a opção relativa à manutenção da reserva de reavaliação em 2008 e a adoção dos padrões IFRS em 2010, com reclassificação do imóvel para Propriedade para Investimento.

3.6. Não tendo sido realizado o estorno previsto no art. 6º da Lei nº 11.638/2007, os valores constantes da conta-contábil Reserva de Reavaliação devem manter essa classificação até sua efetiva realização. Salvo superveniência de norma que disponha de forma diversa, esse deve ser o entendimento adotado. Logo, correta a interpretação da Autoridade Fiscal e improcedentes, nesse particular, as alegações do Impugnante.

Penso de modo diverso ao decido pela DRJ.

Sabe-se que a Lei nº 11.638/2007 não é norma de direito tributário, e sim, de natureza contábil, sendo que as modificações e limitações por ela impostas dizem respeito, exclusivamente, a aspectos contábeis.

Tanto que o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 449 (MP nº 449/08), justamente com o objetivo de neutralizar os impactos fiscais decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis, na apuração das bases de cálculo de tributos federais, de modo a reduzir a insegurança jurídica criada nos contribuintes em razão da vigência da lei nº 11.638/07 que alterou diversas regras contábeis brasileiras, de modo que as normas convergissem com o padrão internacional (IFRS).

Esta MP nº 449/08 foi posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, e criou o Regime Tributário de Transição (RTT) que, por seu turno, tinha a finalidade de preservar o princípio da neutralidade fiscal das mudanças inseridas no padrão contábil brasileiro, a evidência de sua exposição de motivos que indica como um de seus objetivos, justamente, *“neutralizar os impactos dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, na apuração das bases de cálculos de tributos federais”*.

Logo, tendo em vista a neutralidade fiscal determinada pelo RTT, entendo serem aplicáveis ao caso em análise os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, o que exclui a limitação temporal que impedia o estorno a partir de 1 de janeiro de 2009, determinada pela Lei nº 11.638/07.

Nesse sentido, já foi decidido por unanimidade pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, por meio do Acórdão nº 1302-002.395, conforme ementa a seguir:

Numero do processo: 12448.722492/2016-93

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: 18 de outubro de 2017

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

Ementa: RESERVA DE REAVALIAÇÃO. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT. NEUTRALIDADE FISCAL EM VIRTUDE DAS MUDANÇAS PROMOVIDAS PELA LEI 11.638/2007.

A edição da Medida Provisória nº 449/08, posteriormente convertida na lei nº 11.941/09, veio justamente com o objetivo de neutralizar os impactos fiscais decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis, na apuração das bases de cálculo de tributos federais, de modo a reduzir a insegurança jurídica criada nos contribuintes em razão da vigência da lei nº 11.638/07 que alterou diversas regras contábeis brasileiras, de modo que as normas pátrias convergissem com o padrão internacional, conhecido como International Financial Standards - IFRS. Logo, tendo em vista a neutralidade fiscal determinada pelo RTT, deve ser aplicado ao caso em análise os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, o que exclui a limitação temporal que impedia o estorno a partir de 1 de janeiro de 2009, determinada pela lei nº 11.638/07.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO DE ATIVO. ESTORNO DA RESERVA NA DEVOLUÇÃO DE BENS REAVALIADOS. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO §1º DO ART. 464 DO RIR/99.

Constatada a possibilidade de realização do estorno da reserva de reavaliação após o ano-calendário 2008, conforme as normas vigentes em 31 de dezembro de 2007 e, restando satisfatoriamente justificadas a razão da constituição da reserva de reavaliação e o motivo pelo qual se operou o estorno da mesma, sem ter havido qualquer oposição da autoridade fiscal quanto à metodologia, os critérios ou ao valor atribuído ao imóvel no laudo de avaliação deste, depreende-se que a devolução da participação societária ocorreu a valor contábil, nos termos do §1º do art. 464 do RIR/99.

Numero da decisão: 1302-002.395

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. (assinado digitalmente) Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente (assinado digitalmente) Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Guimarães da Fonseca, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente, justificadamente o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Nome do relator: MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA

Ademais, como alegado pela recorrente o Pronunciamento Técnico CPC 43 esclareceu a respeito do processo de adoção inicial do IFRS, afirmando que a segunda rodada de adoção dos padrões internacionais ocorreu em 2010, o que abrangeu a implementação do Pronunciamento Técnico CPC 28 que trata de propriedades para investimentos, conforme trecho a seguir:

IN3. A segunda etapa foi cumprida durante 2009 e início de 2010, com a edição dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41 (com exceção dos CPC 34 e CPC 42) e diversas Interpretações. Esses documentos emitidos em 2009 estão sendo sugeridos como de adoção obrigatória por parte dos órgãos reguladores que já se manifestaram quanto aos referidos documentos, para 2010, com efeito retroativo para 2009 para fins comparativos. Consequentemente, o ano de 2009 continuou regido ainda pelos documentos da primeira fase”.

Nesse sentido, o Manual de Contabilidade Societária, publicado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI¹, bem demonstra que a adoção inicial do IFRS ocorreu em 2010, a partir da publicação do Pronunciamento Técnico

¹ Manual de Contabilidade Societária, publicado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI. São Paulo: Atlas, 2013, pág. 826.

CPC 37 e sua aprovação pelos órgãos de regulamentação – CVM, CFC, ANS, SUSEP e ANEEL – que determina às entidades reguladas a adoção do IFRS disciplinado nos Pronunciamentos Técnicos:

“No Brasil, em virtude da Instrução CVM nº 457/07, que exigiu das companhias abertas a elaboração e publicação de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as IFRSs a partir de 2010, essa adoção inicial se caracteriza, na maioria dos casos, no ano de 2010. A exceções se referem às companhias que se anteciparam a essa data, conforme facultado por essa mesma Instrução, e as que adotarão as normas internacionais em data futura”

Portanto, não há como se considerar que o artigo 6º da Lei nº 11.638, de 2007, previa última oportunidade para estorno da reserva de avaliação com o objetivo de adoção do conceito de propriedade para investimento, haja vista que referido estorno era algo inerente à implementação deste novo padrão de classificação contábil

Em seguida, verifica-se que em razão da premissa adotada, o acórdão recorrido deixou de apreciar as demais razões relativas ao Tema Reserva de Reavaliação x AAP. Contudo, em razão da superação da premissa por este relator, passa-se à análise.

No caso em análise, observa-se que em 2010, a SC2 Shopping Praia da Costa Ltda., classificou o imóvel em que se situava seu empreendimento como propriedade para investimento e optou por mensurá-la, após o seu reconhecimento inicial, a valor justo, buscando atender o que dispõe o CPC 28.

Em 2010, o *shopping center* estava contabilizado na SC2 Shopping Praia da Costa Ltda. pelo seu valor de custo acrescido de reavaliação, descontado das depreciações. Assim, em observância aos padrões IFRS, a contribuinte realizou o estorno dos efeitos da reavaliação anterior para, a partir deste ponto, implementar os novos critérios contábeis.

Após o estorno, a SC2 Shopping Praia da Costa Ltda. fez os lançamentos contábeis necessários para contabilizar o ativo como propriedade para investimento, apresentando os balanços necessários (balanço de abertura correspondente a 1º de janeiro de 2009; balanço do fim do ano de 2009; e balanço do próprio ano de 2010 – e-Fls. 1.224 e ss).

CONSTRUTORA SÁ CAVALCANTE LTDA.**Balanços patrimoniais****31 de dezembro de 2010, 2009 e saldos iniciais em 1º de dezembro de 2009****(Em reais)**

	Notas	Controladora		
		31/12/2010	31/12/2009 (Reapresentado)	01/01/2009 (Reapresentado)
Ativo				
Ativo circulante				
Caixas e equivalentes de caixa	4	273.351	175.639	394.519
Contas a receber de clientes	5	18.357.181	14.607.729	14.683.028
Valores a receber	5	4.889.814	4.717.198	3.566.496
Terrenos e imóveis a comercializar	6	10.228.508	6.732.843	6.337.951
Adiantamentos a fornecedores	-	1.365.036	1.471.371	1.895.033
Créditos diversos	-	305.181	336.722	551.367
Tributos a recuperar	-	-	96.938	309.066
Despesas a apropriar	-	16.699	6.731	78.504
		35.435.770	28.145.171	27.815.964
Ativo não circulante				
Partes relacionadas	12	7.258.531	6.836.073	17.539.174
Contas a receber de clientes	5	8.801.539	19.295.411	12.768.051
Valores a receber	5	5.614.845	6.561.305	4.954.879
Depósitos judiciais	-	1.584.161	627.160	66.161
		23.259.076	33.319.949	35.328.265
Investimentos	7	4.713.006	4.230.070	8.221.687
Propriedades para investimento	9	488.183.443	422.856.537	312.032.252
Imobilizado	8	23.645.568	22.987.526	26.492.201
		516.542.017	450.074.133	346.746.140
Total do ativo não circulante		539.801.093	483.394.082	382.074.405

Extrai-se que o valor inicial do imóvel, adotado no balanço de abertura (01/01/2009) segundo os padrões IFRS como propriedade para investimentos, é de R\$ 312.032.252,00, o que representava o custo atribuído (*deemed cost*) ao ativo.

A SC2 Shopping Praia da Costa Ltda. registrou, então, no balanço de abertura, na conta Ajuste de Avaliação Patrimonial do Patrimônio Líquido, o ganho correspondente ao AVJ registrado neste balanço de abertura, que totalizava R\$ 160.346.892,00, e efetuou o estorno da reserva de reavaliação anteriormente registrada no valor de R\$145.145.669,00 (e-Fl. 1.258):

3. Adoção inicial dos CPCs--Continuação**Isenções adotadas--Continuação****a.2) Reconciliação do balanço e da DRE de acordo com os novos pronunciamentos contábeis--Continuação**

	Controladora			
	31/12/2009 (Original)	Ajustes e reclassificação	Adoção dos novos CPCs	31/12/2009 (Reapresentado)
Passivo circulante				
Fornecedores	652.695	19.834 (j)	-	672.529
Empréstimos e financiamentos	24.781.836	-	-	24.781.836
Obrigações trabalhistas e tributárias	2.119.065	7.119 (l)	-	2.126.204
Obrigações tributárias diferidas	1.634.150	(1.634.150) (x)	-	-
Contas a pagar	286.498	-	-	286.498
Receitas a realizar	1.581.791	-	-	1.581.791
	31.056.055	(1.807.197)	-	29.448.658
Passivo não circulante				
Empréstimos e financiamentos	25.316.327	-	-	25.316.327
Partes relacionadas	31.003.427	(5.030) (v)	-	30.998.397
Obrigações tributárias	11.744.014	-	-	11.744.014
Receitas a realizar	936.949	-	-	936.949
Obrigações tributárias diferidas	-	1.634.150 (x)	119.604.791 (m)	121.238.941
Obrigações tributárias sobre reavaliação	74.772.027	-	(74.772.027) (n)	-
Provisão para contingências	1.418.941	-	-	1.418.941
Total de passivo não circulante	145.191.685	1.629.120	44.832.764	191.653.569
Patrimônio líquido				
Capital social	24.458.000	-	-	24.458.000
Reserva de capital	2.528	-	-	2.528
Reserva de reavaliação	154.907.023	-	(145.145.699) (o)	9.761.324
Ajuste de avaliação patrimonial	-	-	160.346.892 (p)	160.346.892
AFAC	700.000	-	-	700.000
Reserva de lucros	23.360.267	(19.299) (q)	71.827.112 (i)	95.168.080
Total do patrimônio líquido	203.427.818	(19.299)	87.028.305	290.436.824
	379.675.558	2.624	131.861.069	511.539.251

Como a Recorrente, por ser controladora indireta da SC2 Shopping Praia da Costa Ltda., deveria refletir, por equivalência patrimonial, toda mudança ocorrida no balanço da sua investida, registrou na conta Ajuste de Avaliação Patrimonial de seu Patrimônio Líquido o efeito da equivalência patrimonial sobre o AVJ de R\$ 160.346.892,00 e, paralelamente, efetuou o estorno da reserva de reavaliação reflexa anteriormente registrada no valor de R\$142.229.519,00, conforme se extrai das demonstrações financeiras (e-Fls. 1.284 e ss).

Denota-se que o AVJ registrado na conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial que na SC2 Shopping Praia da Costa Ltda. de R\$ 160.346.892,00 totaliza R\$ 157.108.526,00 na contabilidade da Recorrente, em razão da aplicação do método da equivalência patrimonial.

Desse modo, extrai-se dos registros contábeis realizados pela recorrente, que do valor registrado no grupo Ajuste de Avaliação Patrimonial, não possui natureza de “reserva de reavaliação reflexa”, razão pela qual não procede a acusação fiscal.

Cumprir enfrentar ainda, a alegação da acusação fiscal de que a recorrente não apresentou a documentação que fosse capaz de demonstrar que tenha realizado a reavaliação para suportar o novo valor do ativo Shopping Praia da Costa, conforme o ajuste realizado em 31/12/2010, não tendo observado o que demanda o CPC 10. Assim destacou a fiscalização:

O contribuinte não apresentou quais foram os especialistas que teriam experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento técnico, uma vez que além de não ter apresentado a documentação, a planilha apresentada demonstra ser documento interno da investida, visto que não está assinado por qualquer profissional.

O contribuinte não demonstrou que os avaliadores tinham conhecimento a respeito do shopping, bem como das mudanças tecnológicas e do ambiente econômico onde ele opera, considerando o planejamento e outras peculiaridades do negócio de shopping center, mesmo que, os avaliadores fossem funcionários da própria investida.

Não foi apresentado qualquer relatório de avaliação fundamentado e com informações mínimas que permitam o pleno atendimento às práticas contábeis, que contivessem:

(a) indicação dos critérios de avaliação, das premissas e dos elementos de comparação adotados, tais como: (i) antecedentes internos: investimentos em substituições dos bens, informações relacionadas à sobrevivência dos ativos, informações contábeis, especificações técnicas e inventários físicos existentes; (ii) antecedentes externos: informações referentes ao ambiente econômico onde a entidade opera, novas tecnologias, benchmarking, recomendações e manuais de fabricantes e taxas de vivência dos bens; (iii) estado de conservação dos bens: informações referentes a manutenção, falhas e eficiência dos bens; e outros dados que possam servir de padrão de comparação, todos suportados, dentro do possível, pelos documentos relativos aos bens avaliados;

(b) localização física e correlação com os registros contábeis ou razões auxiliares;

(c) valor residual dos bens para as situações em que a entidade tenha o histórico e a prática de alienar os bens após um período de utilização; e

(d) a vida útil remanescente estimada com base em informações e alinhamento ao planejamento geral do negócio da entidade.

Não foi apresentado qualquer ata de reunião, assembleia, documento de aprovação ou outro documento escrito que, considerando a importância das avaliações efetuadas e os efeitos para as situações patrimonial e financeira da investida, devessem ser aprovados por órgão competente da administração, a menos que o contrato social da investida demandasse um requerimento adicional, o qual devesse ser cumprido.

Em contrapartida, a recorrente alega que a SC2 Shopping Praia da Costa Ltda. e a Recorrente cumpriram todos os procedimentos exigidos pela Interpretação Técnica CPC 37. Aduz que, com relação aos avaliadores, a SC2 Shopping Praia da Costa Ltda. se utilizou de profissionais já empregados no quadro de funcionários do Grupo Sá Cavalcante, quais sejam os Srs. Marcelo Crespo e Paulo Alexander Martins. Mas que tal prática está perfeitamente em linha com a Interpretação Técnica, na medida em que se permite a utilização de avaliadores internos

Quanto ao laudo de avaliação do valor justo do imóvel, argumenta a recorrente que a SC2 Shopping Praia da Costa Ltda apresentou tal documento à época da fiscalização e, agora, o anexa à presente petição (doc. 08 da Impugnação), sendo que o mesmo consiste em planilha de Excel demonstrando todo o racional de cálculo do valor justo da propriedade.

Complementa que tais demonstrações financeiras que refletiam o registro do AVJ foram auditadas por auditores externos (Ernst & Young), que, além de validarem a própria natureza do registro como sendo um AVJ, confirmaram a correção do método utilizado para mensuração do valor justo do imóvel.

De fato, o laudo apresentado pela recorrente (e-Fl. 1.339), que se trata de uma mera planilha demonstrando o cálculo do valor justo, não parece conter os requisitos exigidos pela norma contábil.

Contudo, considerando o momento de transição de normas contábeis, e que a recorrente apresentou nas demonstrações financeiras de 2010 da SC2 Shopping Praia da Costa Ltda o método utilizado para mensuração do valor justo do imóvel, devidamente ratificado pelas empresas de auditoria, penso que não há como desconsiderar completamente a natureza de AVJ, sem a indicação de que os valores apresentados são distorcidos da realidade.

Pelo exposto, entendo pelo cancelamento desta infração.

Infrações 2 e 3 - DEMAIS ADIÇÕES E EXCLUSÕES EM RAZÃO DE AJUSTE DECORRENTE DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Conforme acima relatado, tem-se que a autoridade fiscal apurou ainda as seguintes infrações incorridas pela contribuinte:

2- Falta de adição no valor de R\$ 8.811.723,28, a título resultado negativo de equivalência patrimonial, contabilizada na conta 3.6.01.09, denominada Resultado Equivalência Patrimonial, na linha 14 da Ficha 09-A da DIPJ 2014/2013.

3- Excesso de exclusão no valor de R\$ 8.206.633,88, a título de ganho de equivalência patrimonial, tendo-se em conta que o contribuinte excluiu o valor de R\$ 629.003.054,36 na linha 61 da Ficha 09-A da DIPJ 2014/2013 N/D 1624213, quando o valor contabilizado na conta 4.2.01.02.0007 (Ganho de Equivalência Patrimonial) é de R\$ 620.796.420,48

Quanto a estas infrações, assim argumentou a recorrente:

106. A autuação do valor de R\$ 8.811.723, 28 (oito milhões, oitocentos e onze mil, setecentos e vinte três reais e vinte e oito centavos) ocorreu porque o Ilmo. Auditor-Fiscal entendeu que esse montante, que correspondia a ajuste negativo decorrente de equivalência patrimonial, deveria ter sido adicionado na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL.

107. Já a autuação do valor de R\$ 8.206.633,88 (oito milhões, duzentos e seis mil, seiscentos e trinta e três reais e oitenta e oito centavos) ocorreu porque a fiscalização entendeu que a Recorrente teria direito a excluir da base de cálculo do IRPJ/CSLL, a título de ajuste positivo de equivalência patrimonial, apenas o montante de R\$ 620.796.420,48 (seiscentos e vinte milhões, setecentos e noventa e seis mil, quatrocentos e vinte reais e quarenta e oito centavos), mas havia sido efetivamente excluído R\$ 629.003.054,36 (seiscentos e vinte nove milhões, três mil, cinquenta e quatro reais e trinta e seis centavos), de modo que a diferença entre montantes (R\$ 8.206.633,88) representaria exclusão indevida na apuração do IRPJ/CSLL.

108. Todavia, fato é que a Recorrente já anulou os efeitos que essas duas infrações causaram na apuração do IRPJ e da CSLL, de modo que não pode a fiscalização exigir que tais valores passem a integrar a base de cálculo dos tributos em questão no ano de 2013.

109. Veja-se que, na hipótese em que a Recorrente não adiciona na apuração do IRPJ/CSLL a quantia de R\$ 8.811.723,28 e exclui dessa mesma base o montante de R\$ 629.003.054,36 e não apenas R\$ 620.796.420,48, o resultado seria a apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no valor de R\$ 31.020.724,19.

110. Por outro lado, caso a Recorrente tivesse adicionado à base de cálculo do IRPJ/CSLL a quantia de R\$ 8.811.723, 28 e excluído dessa mesma base apenas R\$ 620.796.420,48, o resultado seria a apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no valor de R\$ 14.002.367,03.

111. A Recorrente, embora tenha entregue à Receita Federal declaração informando que o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL do período de 2013 foi de R\$ 31.020.724,19, prontamente corrigiu o erro apontado agora pelo Fiscal nas declarações fiscais dos anos seguintes.

112. Afinal, registrou na apuração do IRPJ/CSLL do ano seguinte (2014) que o prejuízo acumulado dos anos anteriores era de R\$ 41.306.503,20, o que representava a soma de R\$ 14.002.367,03 referentes a 2013 e R\$ 27.304.136,17 referentes aos anos anteriores a 2013.

113. Em outras palavras, a Recorrente carregou para os períodos seguintes a 2013 o valor correto de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL apurado em 2013 (R\$ 14.002.367,03), o que demonstra que, por espontaneidade, desfez o equívoco que acima indicado na apuração do IRPJ/CSLL do ano de 2013.

114. Inclusive, no LALUR e LACS, bem como na Escrituração Contábil Digital - ECD e na Escrituração Contábil Fiscal - ECF entregues pela Recorrente nos anos seguintes a 2013, está registrado como prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL do ano de 2013 apenas R\$ 14.002.367,03, o que é o valor correto considerando os equívocos apontados pelo Auditor-Fiscal (doc. 10 da impugnação de fls. 1072/1111).

115. Verifica-se que a retificação espontânea da apuração da Recorrente ocorreu em 2014, ou seja, muito antes de 8.11.2018, data em que foi iniciado o procedimento fiscal, razão pela qual é equivocado o entendimento esposado no r. acórdão da DRJ/FNS de que o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN não lhe seria aplicável.

116. Contudo, a retificação da escrita fiscal não implicou na obrigação do recolhimento de qualquer tributo, tendo apenas reduzido o montante do seu prejuízo fiscal.

117. Dessa forma, não pode a fiscalização exigir tributação sobre o equívoco aqui debatido, pois os possíveis efeitos financeiros que o mesmo poderia ter sobre arrecadação do IRPJ/CSLL (mediante compensação de base tributável em períodos seguintes) já foram corrigidos pela própria Recorrente, antes da lavratura do presente Auto de Infração.

Penso que não assiste razão à recorrente.

Conforme extrai-se do relatório fiscal, observa-se que durante o procedimento fiscal a recorrente (09/12/2008), a recorrente confirma o equívoco no lançamento contábil, e questiona a possibilidade de envio de um novo Lalur.

Em 13/12/2009, a contribuinte apresentou novo Lalur para o ano-calendário 2013. Neste novo documento, a fiscalizada confirma o valor não adicionado ao Lucro Real, de R\$ 8.811.723,28, como também corrobora o registro do valor de R\$ 620.796.420,48.

Desse modo, conforme acertadamente decidido pela DRJ, o direito aos efeitos de uma retificação espontânea se suspende com o início do procedimento fiscal – caracterizado pela ciência do sujeito passivo do termo de início de fiscalização. Esse é o entendimento que se extrai dos art. 138, do CTN (Lei nº 5.172/1966) ², e do art. 7º, I, do PAF (Decreto nº 70.235/1972) ³.

Portanto, restando-se demonstrado que a retificação realizada pela contribuinte somente ocorreu após o início do procedimento fiscal, o lançamento de ofício deve ser mantido.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL ACUMULADOS

² Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

³ Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

Em sede recursal, verifica-se que a recorrente repisa os argumentos de que a autoridade fiscal deveria ter abatido da exigência o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL acumulados até 31 de dezembro de 2012. Referida matéria foi objeto de Recurso de Ofício.

Ao analisar o acórdão recorrido, observa-se que esta matéria foi objeto de solicitação de diligência fiscal pela DRJ, tendo a unidade preparadora elaborado relatório de informação fiscal, confirmando a existência de saldo negativo de bases de IRPJ e CSLL acumulado ao final do ano-calendário 2012.

Desse modo, a DRJ concluiu pela procedência da arguição da contribuinte para a utilização dos saldos quando da liquidação do acórdão. É o que se verifica no trecho da decisão:

57. Considerando que, segundo informação da Unidade Preparadora, constam da informação fiscal resultado da diligência, o seguinte (e-fl. 1.716):

i. o valor de R\$ 27.304.136,17 – a título de saldo negativo de bases de cálculo, ao final do ano-calendário de 2012 – tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL e

ii. o valor de R\$ 374.234.475,96 – a título de saldo negativo de bases de cálculo, ao final do ano-calendário de 2018 – tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL.

58. De se entender que havia, ao final do ano-calendário de 2012 saldo acumulado de exercícios anteriores passíveis de serem compensados com bases de cálculo positivas e que, segundo consulta mais atualizada, há saldo superior àquele valor que possibilite a sua compensação nos limites legais.

59. Portanto, considero pertinente o requerimento do Impugnante, devendo ser utilizados os saldos acumulados na liquidação desse Acórdão.

Referido entendimento resultou na redução das exigências de IRPJ e CSLL, conforme dispositivo a seguir:

- reduzir o valor lançado a título de IRPJ de R\$ 35.752.539,79 para R\$ 28.926.505,74;
- Ajustar o saldo acumulado do prejuízo fiscal no final do ano-calendário de 2013 de (R\$ 27.304.136,17) para zero.
- Reduzir o valor lançado a título de CSLL de R\$ 12.879.554,32 para R\$ 10.422.182,07
- Ajustar o saldo acumulado de base negativa da CSLL no final do ano-calendário de 2013 de (R\$ 27.304.136,17) para zero.

Restando-se, portanto, devidamente comprovado a existência de saldos negativos aptos a compensar a exigência fiscal, inclusive com respeito à trava de 30%, a decisão recorrida não merece reparos, razão pela qual nego provimento ao Recurso de Ofício.

Contudo, com a procedência da matéria da infração 1 de reserva de reavaliação reflexa, deve-se proceder com a recomposição de parte dos saldos utilizados.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido:

- i. Conhecer do Recurso Voluntário da contribuinte e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar as exigências de IRPJ e CSLL decorrentes da falta de adição na apuração do lucro real do ano-calendário 2013 da

realização da reserva de reavaliação reflexa. Em razão da procedência parcial, os saldos de bases negativas utilizados pela DRJ devem ser reestabelecidos, e utilizados apenas na compensação das infrações remanescentes;

ii. Conhecer Recurso de Ofício, e negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves