



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

Processo nº 13312.001014/2009-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-00.705 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10/04/2012
Matéria Auto IRPJ
Recorrente Marilha Holding Ltda
Recorrida 3ª Turma da DRJ em Fortaleza

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005, 2006

PROVAS.

A demonstração dos fatos alegados deve estar baseada em fortes elementos de convicção

ASSUNTO: NORMAS GERAIS

Exercício: 2005, 2006

ANTINOMIA APARENTE. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DIFERENTE.

Não é possível haver conflito entre regras que têm pressupostos de incidência diferentes.

ANTINOMIA APARENTE. LEI GENÉRICA. LEI ESPECIAL.

Lei genérica posterior não revoga tacitamente lei especial que disponha em contrário.

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Exercício: 2005, 2006

CONTRAPARTIDA DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO. MUDANÇA DO LUCRO REAL. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS DIFERIDAS.

O contribuinte que sai do lucro real e que tem contrapartidas de reserva se reavaliação diferidas é obrigado a oferecer tais parcelas no primeiro período de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado. O art. 4º da Lei nº 9.959, de 2000, não revogou tacitamente e parcialmente o art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996, pois não existe incompatibilidade entre os dois dispositivos, que incidem em hipóteses diferentes.

GLOSA DESPESAS. DESPESAS INEXISTENTES. REQUISITOS.

A glosa de despesas, ao argumento de sua inexistência, exige a demonstração da inexistência. A falta de pagamentos é um forte elemento de convicção da inexistência da despesa, em algumas situações, mas não em todas.

MUDANÇA DE SISTEMA. ADIÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

A legislação determina a adição dos valores controlados na parte B do Lalur, quando o contribuinte sai do lucro real e vai para o lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO – Presidente Substituto
e Relator.

EDITADO EM: 11/05/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro (presidente em exercício), Nara Cristina Takeda Taga e Eduardo Martins Neiva Monteiro. Ausente, justificadamente, o Presidente Valmar Fonseca de Menezes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão que considerou improcedente impugnação.

Em 24/11/2009, é lavrado auto de infração de IRPJ e CSLL (proc. fls. 370 a 386). Conforme termo de verificação fiscal (proc. fls. 362 a 369), a empresa cometeu duas infrações.

Quanto à primeira infração, a empresa contabilizou despesas de R\$ 511.000,00, na conta “*despesas administrativas – serviços prestados por PJ*”, referentes a serviços que teriam sido prestados pela firma individual Cesare Dal Molin, CNPJ 04.017.053/0001-76, constantes das notas fiscais (proc. fls. 194 a 197), mas não comprovou o correspondente pagamento. A fiscalização explica, inicialmente, estranhou o fato das despesas (serviços prestados por pessoa jurídica – despesas administrativas) ter por contra partida a conta de passivo “*crédito de sócios (Cesare Dal Molin)*”. Por isso, intimou a empresa a esclarecer essas despesas e comprovar o correspondente pagamento. Diz que o contribuinte informou que os pagamentos dessas despesas correspondiam a pagamento de despesas da empresa individual



Cesare Dal Molin, que decorriam de acordo de trabalho ajustado entre a empresa e a firma individual.

Conforme relatório, a empresa foi intimada e respondeu que pagou débitos tributários da empresa individual e o restante do crédito da prestadora de serviços foi satisfeito via integralização de capital. Por outro lado, a fiscalização explica que o acordo de trabalho determinava o pagamento mensal de 10.760 euros, e não de despesas da prestadora de serviço, muito menos tributos desta. Adiciona que os valores que a autuada informou como sendo tributos da empresa individual prestadora de serviço, na verdade eram tributos retidos e recolhidos pela autuada, portanto, que não procedia a afirmação de que tais valores correspondiam a contraprestação de despesas de serviços levadas a resultado. A fiscalização também descarta a explicação de que parte da dívida foi satisfeita via integralização de capital, alegando que o serviço foi prestado pela firma individual e esta não faz parte do quadro social da autuada.

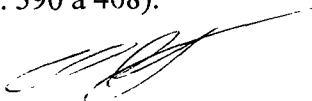
Ainda no que tange a despesas não comprovadas, o relatório alega que na DIPJ do ano-calendário de 2004 constou a informação de R\$ 794.834,62 de despesas de prestação de serviço de pessoa jurídica (linha 4 da ficha 05A), mas que o razão informa que o saldo da conta *“despesas de prestação de serviço de pessoa jurídica”*, em 31/12/2004, é de apenas R\$ 663.674,00. Por isso, cabe a glosa de R\$ 131.160,62.

Quanto à segunda infração, a empresa deixou de adicionar valor na base de cálculo, em razão de alteração de sistema de tributação. A fiscalização afirma que a empresa adotou o sistema do lucro presumido para o ano-calendário de 2006, 2007 e 2008. Diz que verificou que a empresa possuía, no ano-calendário de 2006, um saldo de R\$ 19.871.684,00 na conta 2.4.1.03.001, *“reserva de reavaliação”*. Explica que a empresa adotou o sistema de lucro real no ano-calendário de 2005 e que a linha 31 da ficha 37 A da DIPJ do ano-calendário de 2005 confirmava um saldo em 31/12/2005 de R\$ R\$ 19.871.684,00 de reserva de reavaliação. Esclarece que, conforme 9º aditivo do contrato social, de 24/10/2004, a reserva de reavaliação foi utilizada para aumento de capital.

O relatório informa que o regime tributário estabelecido para reserva de reavaliação é para pessoas tributadas no sistema do lucro real, conforme parecer Normativo CST nº 27, de 1981. Transcreve os arts. 434 a 437 e 518 a 521 do RIR/1999, e o art. 4º da Lei nº 9.959, de 2000. Conclui que a reserva de reavaliação cuja tributação houver sido diferida deve ser adicionada a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no primeiro período em que o contribuinte tiver optado pelo sistema do lucro presumido. Diz que *“tendo a empresa optado pela tributação com base no lucro presumido, somente poderá computar, para fins da apuração do ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação, como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos, mediante comprovação de que tais valores foram computados na determinação da base de cálculo do imposto e da CSLL”*.

A fiscalização informa que a DIPJ do ano-calendário de 2006, não indica que tenha sido computado ao primeiro trimestre valores relativos a *“Realização de valores cuja tributação tenha sido diferida”* (linha 08 da ficha 14-A). Por isso, faz a adição e o lançamento de ofício.

A empresa é cientificada, em 01/12/2009 (proc. fl 387). Em 29/12/2009, é apresentada a impugnação (proc. fls. 390 a 408).



Diz que a fiscalização se equivocou ao distinguir a pessoa física Cesare Dal Molin da sua empresa individual. Afirma que “empresário individual nada mais é do que a pessoa física que se obriga através de seu próprio nome, responde com seus bens pessoais, assume responsabilidade ilimitada, incide pessoalmente em falência, e pode pleitear sua recuperação judicial ou extrajudicial”. Adiciona que *“a firma individual não confere personalidade jurídica distinta da do cidadão que a opera”*. Transcreve o art. 966 do Código Civil. Diz que *“o que efetivamente interessa neste caso, portanto, é a circunstância de não haver uma duplicidade de patrimônio entre o empresário individual e sua pessoa física”*. Alega que se só existe um patrimônio, não há como impedir que a pessoa física pudesse utilizar os créditos da empresa individual para subscrição de capital. Diz que não se pode sequer exigir uma prévia distribuição de resultados da empresa individual para a pessoa física, em razão da unidade de patrimônio.

Diz que a adição da reserva ao resultado de 2006 também não está correta. Argumenta que a reserva foi feita com base na Lei nº 6.404, de 1976, cuja regra que vale enquanto não revogada pela Lei nº 11.638, de 2007. Afirma que *“a Reserva de Reavaliação constituída por uma sociedade anônima, tenha o seu tipo societário transformado em outro, ou não, cujo regime de tributação seja o do “lucro real”, somente oferecerá o valor da reserva à tributação, quando o seu valor tenha sido efetivamente realizado mediante a ocorrência de algum negócio jurídico que tenha substância econômica e que possa, determinadamente, produzir efeito fiscal-tributário, quando, então, deve-se proceder ao ajuste nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)”*.

O contribuinte insiste que o art. 4º da lei nº 9.959, de 2000, proíbe *“cômputo de qualquer valor que não corresponda à efetiva realização do bem reavaliado”*. Por isso não se pode exigir que o contribuinte adicione o valor ao lucro real.

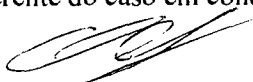
Sustenta que a legislação do imposto de renda só determina a tributação da reserva de reavaliação quando ocorre sua realização. Diz que a opção pelo sistema do lucro presumido não implica na tributação da reserva de reavaliação, por falta de conteúdo econômico. Argumenta que o auto de infração violou a Constituição, ao tributar a reserva de reavaliação, porque é vedada a cobrança de tributo sem lei que o estabeleça. Diz que o Parecer Normativo 69, de 1996, e algumas soluções de consultas da SRF coincidem com sua posição.

Sustenta que o art. 520, do RIR/1999, não pode ser interpretado como o fiscal interpretou, pois não se pode ir contra a legislação. Assim, o dispositivo não alcançaria o diferimento da reserva de reavaliação. Ou seja, o art. 520, do RIR/1999, só alcança valores (controlados na parte B do Lalur) que tenham transitado no resultado contábil e tenham sido excluídos, ao tempo do regime do lucro real. Diz que a fiscalização deixou de examinar todos os documentos que foram colocados a disposição.

Em 17/03/2010, a 3ª Turma da DRJ em Fortaleza decide pela improcedência da impugnação e mantém o lançamento na íntegra (proc. fls. 411 a 418).

A turma julgadora destaca que a glosa de R\$ 131.160,62 ficou incontroversa, já que o contribuinte alegou a improcedência da glosa mas não juntou qualquer argumento o documento em favor de sua alegação. Informa que, nos termos do arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, a questão deve ser tratada como não impugnada. Decide por não conhecer da impugnação no que tange à esta infração.

Quanto as decisões administrativas e soluções de consultas da Receita, diz que esta só vinculam as partes e não terceiros. Adiciona que a leitura da ementa da solução de consulta alegada pelo contribuinte sugere outra situação diferente do caso em concreto.



Quanto à glosa de despesas consideradas não comprovadas, explica que “os serviços prestados por terceiros somente são dedutíveis quando embasados em documentação idônea, que os descreva de forma precisa e venha acompanhada de prova da efetiva prestação dos serviços e do respectivo pagamento do preço”. Adiciona que, “*considerando que o contrato firmado entre a autuada e o empresário Cesare Dal Molin é claro quanto à forma de pagamento pelos serviços prestados/locados, restou não comprovado o pagamento das notas fiscais 057, 058, 059 e 060*”. Destaca que no caso em concreto existe um contrato que determina que o pagamento deve ser feito em dinheiro. Conclui que, “*mesmo considerando que o patrimônio do empresário individual e de sua pessoa física é único e indivisível, o lançamento é válido conquanto diz respeito às regras de dedutibilidade de despesas para fins de cálculo do Lucro Real*”. Explica que “*as despesas foram glosadas pelo simples fato de não terem sido comprovados os respectivos pagamentos, de acordo com o contrato firmado entre a autuada e o prestador de serviços*”.

Quanto à adição dos valores diferidos em razão da mudança de sistema, lembra que a defesa concorda com a existência e quantificação de saldo de reserva de reavaliação diferido e controlado na parte B do Lalur. Destaca que a oposição da defesa é quanto ao direito aplicável, pois a defesa alega que a reserva só pode ser tributada se for realizada. Transcreve a deliberação CMV nº 183, de 1995, que aprovou o pronunciamento IBRACON (NPC 24 – Normas de Procedimento Contábeis), que trata da tributação da reserva de reavaliação. Lembra que o que motivou a autuação não foi a realização da reserva sem a correspondente tributação, mas sim a mudança de sistema (arts. 451 e 520 do RIR/1999, e art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996). Argumenta que, com a mudança do sistema, o contribuinte deveria ter computado na base de cálculo todo o saldo da reserva de reavaliação.

Informa que não compreendeu as alegações do contribuinte sobre verdade material. Diz que nesse ponto da defesa o contribuinte trouxe aos autos matéria estranha ao lançamento, pois em nenhum momento a fiscalização falou de remessas aos sócios ou de irregularidade dessas remessas junto ao Banco Central.

Em 05/04/2010, o contribuinte é cientificado do acórdão (proc. fl. 421). Em 03/05/2010, redige recurso voluntário (proc. fls. 425 a 450), onde repete seus argumentos e ataca a decisão da turma julgadora.

Quanto à glosa de despesas, adiciona que o lançamento foi feito com base em presunção e mero indício. Afirma que o julgamento ignorou a identidade de patrimônio da pessoa física e da empresa individual e que ignorou as provas materiais da prestação de serviço. Alega que tais provas são os documentos emitidos pelo prestador de serviço, o pagamento, por meio pagamento de dívidas do prestador e integralização, e a contabilidade da prestadora de serviço que reconhecia as receitas correspondentes. Informa que no 7º aditivo contratual o sócio Cesare Dal Molin subscreve quotas no valor de R\$ 1.741.560,00 e se obriga a integralizar em até 36 meses.

Quanto à adição da reserva de reavaliação, insiste que o art. 520 do RIR/1999 (art. 54 da Lei 9.430, de 1996) foi “*derrogado por norma posterior trazida pelo art. 4º da Lei 9.959, do ano de 2000*”. Diz que a lei é posterior e alcança qualquer pessoa jurídica independente de seu regime de tributação.

Consta do processo a renumeração de folhas datada do dia 06/05/2010 (proc. fl. 455). Também, consta informação dizendo que o recurso foi apresentado no dia 03/05/2010 (proc. fl. 456). Na mesma informação, se consigna que não ficou comprovada a



representatividade dos signatários do recurso e que a procuração constante na folha 409 é para outros fins.

Voto

Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Quanto a alegação feita pelo órgão preparador de que a representatividade não foi comprovada, cabe notar que há um segundo parágrafo na procuração constante da folha 409 que dá poderes para, inclusive, apresentar recursos, conforme abaixo transcrito:

Outorga, ainda, os poderes da clausula extra judicia, para. o fim de os Outorgados representarem a Outorgante em quaisquer dos órgãos da Administração Pública Federal, Estadual e/ou Municipal, com poderes para formular qualquer espécie de requerimentos, solicitar e receber certidões, apresentar defesas, impugnações e/ou recursos na esfera administrativa desses órgãos, solicitar e obter cópias de documentos de interesse da Outorgante, facultando-se aos Outorgados substabelecer todos os poderes que ora lhe estão sendo conferidos, com ou sem reservas.

Além disso, a procuração é a mesma que foi juntada quando da impugnação, que foi julgada e teve a decisão cientificada, de sorte que mesmo que a procuração não fosse expressa, caberia aceitá-la quanto ao recurso voluntário. Ademais, não há a apresentação de dois recursos voluntários divergentes, que pudesse implicar em pesquisa da autoria, mas de apenas um.

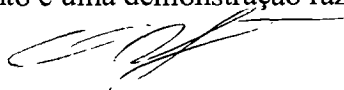
Por tais razões, não há óbice ao conhecimento do recurso.

Antes de entrar no mérito, cabe destacar que o recurso alcança apenas parte das infrações lançadas, pois a glosa dos R\$ 131.160,62, decorrente da diferença entre a DIPJ e a contabilidade, não é abordada no recurso. Inclusive, a DRJ considerou este ponto não tratado na impugnação e não reconheceu litígio quanto a esta matéria.

No que tange à glosa de despesas, referente aos serviços prestados pela empresa individual Cesare Dal Molin, cabe razão ao contribuinte.

É que não restou demonstrado pela fiscalização que o serviço não foi prestado. Tal como alega o contribuinte, a autuação decorreu de presunção que partiu de base insuficiente para a conclusão a que chegou.

É verdade que, em alguns casos, a falta de comprovação de pagamento da despesa contabilizada é suficiente para demonstrar que a despesa não ocorreu. Por exemplo, caso a despesa correspondesse a serviço prestado por terceira pessoa, distante da autuada, a comprovação da falta de pagamento é uma demonstração razoável da inexistência da despesa.



Mas, tal comprovação não ocorreu no caso em concreto. No presente lançamento, no que tange a maior parte do valor, o Fisco apenas logrou apontar algumas potenciais falhas formais, que não permitem sustentar a inexistência da prestação de serviço.

A circunstância da dívida correspondente ao serviço ser com a firma individual de um dos sócios e o pagamento, via subscrição, ser para o sócio, não permite afirmar que não houve pagamento. Mesmo que na contabilidade da prestadora não fosse consignada a distribuição de lucros ao titular da empresa individual, justificando a disponibilidade do sócio, isso não permitiria sustentar que a autuada não pagou pelos serviços e, muito menos, presumir que a despesa inexistente.

Frente às peculiaridades presentes, no máximo, se poderia aventar que houve mal pagamento (questão que as partes envolvidas poderiam definir o desfecho), ou se poderia perquirir de outros efeitos fiscais, mas não presumir que não houve pagamento e, por isso concluir que a despesa inexistente.

Além disso, considerando que a prestadora de serviço é empresa individual de sócio da autuada (e portanto presente quotidianamente na empresa), mesmo admitindo-se, por hipótese, que tivesse sido feita a demonstração de ausência de pagamento, isso seria insuficiente para concluir que o serviço não foi prestado e a despesa não ocorreu.

Já, para aquela pequena parcela do valor em litígio, para qual restou demonstrado que aquilo que foi registrado como pagamento de dívidas da prestadora, na verdade, correspondia a dispêndios da própria autuada (retenções), tal demonstração também não se presta para comprovar a inexistência da despesa. Ora, tal demonstração permite concluir que o débito da autuada está em aberto (e isso pode ter suas implicações fiscais, conforme outras circunstâncias estejam ou não presentes), mas não significa que a prestação do serviço não existiu.

No que tange a adição da reserva de reavaliação, cabe destacar que a divergência do contribuinte é apenas quanto ao direito aplicado, pois não discorda dos fatos. Ou seja, o contribuinte concorda que possuía, em 1995, R\$ 19.871.684,00 com tributação diferida, mas discorda que devesse oferecer tal valor para a tributação pela simples mudança de sistema de tributação.

De fato, constata-se na impugnação e recurso que o contribuinte não discorda sobre a existência de saldo de contrapartida da reserva de reavaliação. Inclusive declara na linha 31 da ficha 37 A, da DIPJ do ano-calendário de 2005, o saldo de R\$ 19.871.684,00 de reserva de reavaliação, em 31/12/2005 (proc. fl. 318), que também está retratado no seu razão do ano de 2006, na conta 2.4.1.03.001 (proc. fl. 267).

Ainda, constata-se que o contribuinte não questiona no seu recurso que a contrapartida de reserva de reavaliação foi utilizada para aumento de capital, conforme 9º aditivo do contrato social, datado de 2004 (proc. fl. 162). Além disso, o contribuinte não discute que este valor teve sua tributação diferida e que em 2005 seu saldo era de R\$ 19.871.684,00. O contribuinte sequer discorda que tal montante seja controlado na parte B do Lalur.

Como se verá adiante, o contribuinte apenas alega que, dentre as diversas espécies de valores com a tributação diferida (e controlados na parte B do Lalur), esta não se



submete a regra da tributação quando da saída do lucro real. Sustenta que só deve tributar o montante diferido quando da venda do imóvel (proc. fl. 400).

Vale destacar que todas as regras sobre a tributação da contrapartida da reserva de reavaliação foram explicadas e transcritas pela fiscalização na descrição dos fatos (arts 434, 435, 436, 437, do RIR/1999), mas não foram questionadas pelo contribuinte na sua impugnação ou recurso.

Portanto, a questão de fato (existência de R\$ 19.871.684,00 com tributação diferida e mudança do lucro real para o presumido) é pacífica no presente processo. Só existe discordância quanto ao direito aplicado.

No que se refere ao direito, o argumento da defesa consiste em afirmar que o art. 4º da Lei 9.959, de 2000, é posterior e incompatível com o art. 54 da Lei 9.430, de 1996, e, por isso, o revogou tacitamente. Analisando este argumento e considerando que na parte B do Lalur são controlados valores de diversas naturezas para serem adicionados ou excluídos de exercícios seguintes, percebe-se que o contribuinte defende uma **revogação tácita parcial** do art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em razão da alegada revogação tácita parcial, o contribuinte afirma que a legislação do imposto de renda só determina a tributação da reserva de reavaliação quando ocorre sua realização. Diz que a opção pelo sistema do lucro presumido não implica na tributação da reserva de reavaliação, por falta de conteúdo econômico.

Explica que o art. 54 da Lei 9.430, de 1996, ao determinar a adição dos valores controlados na parte B do Lalur, deve ser interpretado como se referindo aos valores incluídos no resultado e excluídos da apuração do lucro real, ao tempo em que a empresa tributa pelo lucro real, mas não se referindo a contrapartida de reserva de reavaliação incorporada ao capital e com a tributação diferida. Ou seja, em razão da alegada revogação tácita, o contribuinte sustenta que, apesar da contrapartida da reavaliação ter sua tributação diferida (e dever estar sendo controlada na parte B do Lalur por isso), não é ela que o art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996, se refere, mas sim a outros valores também controlados na parte B, dos quais cita exemplos.

Assim, o argumento do contribuinte é que houve uma revogação tácita parcial do art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996, e, a partir desta posição, o contribuinte informa que: 1) o art. 4º da Lei 9.959, de 2000, determina que a tributação só pode ser feita com a realização do bem reavaliado; 2) e tal realização não ocorreu; 3) portanto não cabe a adição feita de ofício

Porém, esta argumentação não é pertinente, pois o art. 54 da Lei 9.430, de 1996, não foi revogado parcial e tacitamente pelo art. 4º da Lei nº 9.959, de 2000, por incompatibilidade. Como se demonstra, os dois dispositivos não são incompatíveis. Ao contrário, os dispositivos são complementares um do outro e regem situações totalmente distintas.

O art. 4º da Lei nº 9.959, de 2000, é uma regra genérica do lucro real e estabelece uma proibição. O art. 54 da Lei 9.430, de 1996, é uma regra específica de saída do lucro real e estabelece uma obrigação. Por isso não existe nenhuma contradição entre eles e não tem cabimento falar em revogação tácita.



Não existe oposição entre as duas normas, pois os pressupostos de incidência de cada uma das regras são totalmente diferentes dos da outra. Ou seja, como os pressupostos são diferentes, as regras incidem em situações diferentes de modo que não existe conflito entre elas e, portanto, não há revogação tácita. Apenas se as regras incidissem exatamente sobre os mesmos fatos e dispusessem de modo diverso é que seria possível sustentar haver um conflito de normas.

Para bem perceber as características das duas regras é preciso determinar a norma posta por cada dispositivo. Cabe iniciar pelo art. 54 da Lei 9.430, de 1996, abaixo transcrito:

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

Inicialmente, é preciso destacar que, expressamente, a regra volta-se para empresa que está no lucro presumido ou arbitrado, mas que no ano anterior estava no lucro real (período no qual surgiu a parcela diferida). Assim, trata-se de uma regra da transição do sistema do lucro real para o sistema do presumido ou arbitrado. Portanto, é uma regra específica da transição de sistemas.

Como se vê, o artigo determina que, na mudança do lucro real para o presumido, a empresa deve adicionar na base de cálculo do primeiro período apurado pelo lucro presumido os saldos cuja tributação havia diferido (e que são controlados na parte B do Lalur). Ou seja, **ocorrendo a saída do lucro real**, a empresa **deve** oferecer para tributação o montante que vinha sendo diferido.

O **pressuposto de incidência da regra é ocorrer a saída do lucro real e existir saldo diferido da contrapartida da reserva de reavaliação**. Já quanto a conduta prescrita, a regra estabelece a **obrigação** de oferecer o saldo diferido à tributação.

Cabe agora analisar o art. 4º da Lei 9.959, de 2000, abaixo transcrito (grifos não são do original):

*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.*

Primeiramente, cabe notar que, expressamente, a regra foca a apuração do resultado (que só é relevante no lucro real) e/ou da apuração do lucro real. Portanto, a regra disciplina a apuração do lucro real. Assim, trata-se de uma regra genérica da apuração do lucro real.

Conforme o texto, o artigo determina que, enquanto a empresa permanecer no lucro real, a contrapartida da reavaliação só pode ser computada em conta de resultado ou ser



adicionada no lucro real se houver a realização do bem reavaliado. Ou seja, mantendo-se no lucro real, a empresa é **proibida** de considerar tal valor na base de cálculo se não há realização do bem.

A regra retira a liberdade do administrado em antecipar a tributação da contrapartida da reavaliação, só admitindo esta possibilidade caso haja a efetiva realização do bem que havia sido reavaliado. Vale observar que, por meio da regra, se evitou planejamento fiscal. De fato, a legislação anterior permitia que se incluísse na base de cálculo a reserva de reavaliação, mesmo sem lastro econômico, absorvendo-se totalmente prejuízos, que caso contrário teriam a compensação limitada em 30%.

O pressuposto de incidência da regra é a empresa estar no lucro real e existir saldo diferido da contrapartida da reserva de reavaliação. Já quanto a conduta prescrita, a regra estabelece a **proibição** de considerar no resultado ou no lucro real parcela acima da realizada.

Assim, diante da análise das duas regras, fica evidente que elas incidem em situações diferentes. A regra prevista no art. 4º da Lei 9.959, de 2000, incide na apuração normal do lucro real, sendo por isso uma regra genérica, e estabelece uma proibição. Já a regra posta no art. 54 da Lei 9.430, de 1996, incide na saída do lucro real, sendo por isso uma regra específica, e estabelece uma obrigação.

Enfim as regras incidem em hipóteses diferentes. Uma incide na apuração do lucro real, a outra incide na apuração do lucro presumido quando a empresa tributava antes pelo lucro real. Por isso, elas não se opõem, mas, ao contrário, se complementam. Sendo evidente não haver possibilidade lógica de conflito entre as regras (já que elas têm pressupostos de incidência diferentes), não há qualquer sentido em pressupor que exista uma revogação tácita.

Não obstante, admitindo-se apenas por hipótese que os pressupostos das regras não fossem diferentes, mas que uma fosse geral (para apuração do lucro real) e a outra específica (para apuração do lucro presumido de empresas que saíram do lucro real), a aparente contradição entre as regras não se solucionaria como propõe o contribuinte, pela revogação da mais antiga, mas sim de outro modo. É que legislação especial não é revogada pela legislação genérica posterior que dispõe em contrário.

Assim, resta claro que, nos termos do art. 54 da lei nº 9.430, de 1996, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, devem ser tributados quando da apuração do lucro presumido imediatamente após a saída do lucro real.

Por estas razões, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reformar o lançamento apenas quanto à glosa das despesas no montante de R\$ 511.000,00.

Sala das Sessões, 10 de abril de 2012.


Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Expresso minhas razões para, assim como o I. Relator, dar provimento parcial ao recurso voluntário e excluir as exigências decorrentes da glosa de despesas de R\$ 511.000,00.

Concordo com a análise do I. Relator acerca desta glosa de despesas administrativas, no valor de R\$ 511.000,00.

Em vistas aos autos, observei que a autoridade lançadora, identificando vínculo entre seu registro contábil e conta do passivo representativa de dívida com sócios, procurou desenvolver procedimento com vistas a confirmar a presença dos requisitos necessários à sua dedutibilidade.

Inicialmente exigiu que a empresa explicasse *minuciosamente, porque a contrapartida dos valores lançados a crédito na conta 2.2.1.02.001 (Créditos de Sócios - Cesare Dal Molin) é na conta 3.1.1.01.002 (Serviços Prestados por Pessoa JURIDICA). Apresentar também as Notas Fiscais citadas nos lançamentos, como também, se for o caso, os demais documentos, como por exemplo: (contratos, recibos de pagamentos, etc) (fl. 186).*

Esclareceu a fiscalizada que *o empresário individual CESARE DAL MOLIN presta serviços de assessoria e consultoria a MARILHA HOLDING, conforme Notas Fiscais de serviços (doc. 18). No acordo de trabalho entre as partes ficou acertado, como forma de pagamento, que parte das despesas do CESARE DAL MOLIN seriam pagas pela MARILHA HOLDING (fl. 192).*

Nas notas fiscais apresentadas estão descritos serviços de *assessoria e consultoria empresarial* em determinados períodos de 2003 e 2004, correspondentes aos valores de R\$ 145.000,00 em 19/05/2004, 150.000,00 em 29/04/2004, R\$ 35.000,00 em 11/08/2004 e R\$ 181.000,00 em 06/10/2004 (fls. 194/197).

Na seqüência, a autoridade fiscal lavrou intimação anotando que *através do item 20 do Termo de Intimação acima citado, essa empresa foi intimada a apresentar as Notas Fiscais que serviram de base para os valores escriturados na conta 2.2.1.02.001 (créditos de Sócios - Cesare Dal Molin) do Livro Razão de 2004. Da análise da Notas Fiscais encaminhadas, constatamos que na de nº 57 (cópia anexa) consta um carimbo: "PAGO 09/06/04". Porém, não encontramos na contabilidade dessa empresa o referido pagamento. Assim, essa empresa deverá apresentar justificativa para o fato, acompanhada de documentação comprobatória. E consignou que, além disso, do confronto entre as DIRF apresentadas por essa empresa desde o ano de 2002 e o saldo inicial da conta de nº 2.2.1.02.001 do Livro Razão de 2004, constatamos que o crédito do sócio Cesare Dal Molin só vem aumentando, ou seja, pelo que consta na contabilidade dessa empresa, ele nunca foi pago*

pelos serviços prestados, apesar da empresa individual dele ter declarado à Receita Federal os valores constantes das Notas Fiscais, ou seja, referentes aos serviços prestados a essa empresa. Assim, essa empresa deverá apresentar justificativa para o fato, acompanhada de documentação comprobatória (fl. 202).

Em resposta, reafirmou a empresa que, como antes dito, *no acordo de trabalho firmado entre as partes ficou acertado, como forma de pagamento que parte das despesas do CESARE DAL MOLIN seriam quitadas pela MARILHA HOLDING LTDA. O carimbo citado no "Termo de Intimação Fiscal", datado dia 14 de Agosto de 2000 (uma simples formalidade comprobatória do pagamento efetuado ao CESARE DALMOLIN pela empresa MARILHA HOLDING LTDA. (fl. 206).*

Diante deste contexto, a Fiscalização exigiu a apresentação de *uma cópia do referido Acordo de Trabalho, bem como de cópia ou original de todas as despesas do senhor CESARE DAL MOLIN - quitadas por essa empresa - relacionadas com as Notas Fiscais 057, 058, 059 e 060 emitidas pela empresa dele no ano de 2004. Também deverá ser informado qual foi a forma de pagamento utilizada em cada uma das despesas pagas por essa empresa (fl. 207).*

A fiscalizada, então, apresentou relação de despesas de tributos quitadas pela empresa, indicando os cheques utilizados para pagamento, e acrescentou que *os créditos também foram utilizados em integralização de capital.* Nesta ocasião também apresentou *Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria, entre a empresa MARILHA HOLDING LTDA e o empresário individual CESARE DAL MOLIM (fls. 209/219).* Tal documento firmando entre a autuada, como *locatária* e a empresa individual do referido sócio, como *locadora*, obrigava a *locadora* a fornecer serviços de *consultoria empresarial, turística e imobiliária* e de *coordenação técnica, financeira e societária*, cabendo à *locatária*, dentre outras obrigações acessórias, a pagar o equivalente a 10.760,00 euros mensais.

Contudo, nenhum questionamento foi feito pela autoridade fiscal acerca da efetiva prestação destes serviços, ou de sua necessidade, na medida em que o sócio referido passou a ser administrador da sociedade desde a alteração do contrato social em 10/12/99 (fls. 135/136), e mantinha o exercício exclusivo da gerência da sociedade nos termos da consolidação do contrato social de 24/10/2004 (fls. 155/158).

A motivação do lançamento reuniu incompatibilidades entre a forma de liquidação dos valores que seriam devidos em razão da contratação. É certo que os valores retidos em razão dos serviços prestados pela empresa individual do sócio administrador são despesas da fiscalizada, e que os créditos em favor da empresa individual do sócio administrador não poderiam ser integrados diretamente ao capital da autuada por não ser ela sua sócia. Mas apenas a falta de prova do efetivo pagamento das despesas não é suficiente para caracterizar sua indedutibilidade, se nenhum outro questionamento é feito acerca da natureza dos serviços que justificaram sua contabilização.

Quanto à tributação da reserva de reavaliação, vejo na acusação fiscal que a contribuinte reavaliou bens em períodos anteriores, computando o aumento correspondente em conta patrimonial de Reserva de Reavaliação, a qual foi utilizada para aumento de capital em 2004. Em razão da mudança de regime de tributação dos lucros da pessoa jurídica a partir de 2006, de lucro real para lucro presumido, a autoridade lançadora concluiu, com base nos art. 434 a 437 do Decreto nº 3000/99 e no art. 4º da Lei nº 9.959/2000 que o saldo da conta de Reserva de Reavaliação deveria ter sido oferecido à tributação no 1º trimestre de 2006.



A Reserva de Reavaliação foi inicialmente tratada na Lei nº 6.404/76, nos seguintes termos:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

[...]

§ 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral.

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

[...]

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§ 2º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrados como reserva de reavaliação (artigo 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações. (negrejei)

Observou a autoridade lançadora que o regime tributário previsto para reavaliação de bens na Lei das S/A é aplicável às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, conforme Parecer Normativo CST nº 27/81. O referido ato, publicado em 04/08/81, expressa, no que tange a este aspecto, o que segue:

Indaga-se, quanto à reavaliação de bens do ativo permanente das pessoas jurídicas, se:

a) o tratamento tributário previsto no artigo 326 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto número 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RIR/80), somente é aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade por ações face a referência ao artigo 8º da Lei nº 6.404/76;

[...]

2. Analisa-se a seguir, face à legislação de regência, as implicações de natureza tributária vinculadas à reavaliação de bens, com vistas ao esclarecimento das dúvidas anteriormente expostas.

REQUISITOS PARA QUE A RESERVA SEJA TRIBUTADA SOMENTE NA REALIZAÇÃO.

3. Inicialmente, cumpre notar que 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 número 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação e desde que (art. 326. §§ 1º, 2º e 4º, do RIR/80):

a) no laudo que servir de base ao registro da reavaliação sejam identificados os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados, com a indicação dos anos de aquisição e das modificações no seu custo original;

b) na reserva de reavaliação sejam discriminados os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período.

DESTINATÁRIOS DA NORMA DO ART. 326. DO RIR/80.

4. No que se refere ao tópico em questão, a solução decorre do texto do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a seguir transcrito:

"Art. 1º - O imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País, inclusive firmas ou empresas individuais equiparadas a pessoas jurídicas, será cobrado nos termos da legislação em vigor, com as alterações deste Decreto-lei". (Grifei).

O artigo 326 do RIR/80 tem sua matriz no artigo 35 do Decreto-lei nº 1.598/77, estando, portanto, compreendido na norma geral estabelecida pelo texto acima transcrito, o qual não faz distinção quanto à forma de constituição para que as pessoas jurídicas sejam tributadas nos termos da lei vigente. Dessa forma, não havendo disposição em contrário, conclui-se que a norma do artigo 326 do RIR/80 aplica-se a todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, inclusive às firmas ou empresas individuais a elas equiparadas.

CÔMPUTO. DA RESERVA NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL.

5. Sobre o assunto o § 3º, do artigo 326 do RIR/80 dispõe que:

"§ 3º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real:

a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado;

b) em cada período-base, no montante do aumento do valor do bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

1 - alienação, sob qualquer forma;

2 - depreciação, amortização ou exaustão;

3 - baixa por perecimento;

4 - transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo".

Observa-se, do texto transcrito, que a reavaliação, feita com observância do disposto no artigo 326 do RIR/80, não resulta em aumento ou diminuição da carga tributária da pessoa jurídica que a procede. É que o cômputo da reserva na determinação do lucro real é compensada pela apropriação, no resultado contábil, do valor acrescido ao bem ou direito pela reavaliação, como encargo de depreciação, amortização ou exaustão ou, então, como custo dos mesmos nas hipóteses de baixa por alienação ou perecimento.

5.1 - Assim, a realização do valor reavaliado dos bens, sob qualquer das formas previstas na alínea "b" acima referida, implica oneração do resultado pelo valor acrescido na nova avaliação e, em consequência, diminuição na base de cálculo do tributo. A fim de compensar tal efeito é que a legislação tributária determina seja computado, na apuração do lucro real, o valor ou parcela proporcional da reserva constituída.

5.2 - No caso da alínea "a", a reserva é computada na determinação do lucro real no período-base em que for utilizada para aumento de capital, antes, portanto, da efetiva realização do valor reavaliado do bem ou direito. A pessoa jurídica que assim proceder terá oferecido o valor da reserva capitalizada à tributação, o que, em consequência, a libera da obrigatoriedade de nova adição ao lucro líquido, na



apuração do lucro real, do valor ou parcela da reserva incorporada ao capital, na ocorrência de qualquer das hipóteses relacionadas na alínea "b".

5.3 - Do exposto neste item, conclui-se que os encargos de depreciação, amortização ou exaustão registrados, como custo ou despesa operacional, sobre o valor acrescido a bem ou direito, em decorrência de reavaliação com observância do artigo 326 do RIR/80, são dedutíveis para efeito de determinação do lucro real.

5.4 - É conveniente ressaltar, ainda, que não somente na capitalização ocorrerá a tributação da reserva. Conforme decorre do explicitado no item 3 deste parecer, qualquer procedimento que implique baixar, na escrituração comercial, o valor da reserva constituída, importará em cômputo do valor respectivo na determinação do lucro real.

[...]

A incorporação destas disposições ao Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99 revela poucas alterações:

Diferimento da Tributação

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

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

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

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

Tributação na Realização

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

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

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

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

Reavaliação de Bens Imóveis e de Patentes

Art. 436. A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo



permanente, nos termos do art. 434, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.978, de 21 de dezembro de 1982, art. 3º).

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

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

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

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

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

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

Em essência, o RIR/99 somente traz disposições específicas para o caso de reavaliação de bens imóveis, relativamente às quais a incorporação ao capital não significa sua imediata tributação. De toda sorte, no presente caso, é irrelevante a natureza do bem reavaliado, na medida em que a incorporação da reserva ao capital social ocorreu após a edição da Lei nº 9.959/2000, que ampliou esta determinação para todas as reavaliações:

Art. 4ª 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.

Diante deste contexto, no campo da incidência dos tributos sobre o lucro, a incorporação da reserva de reavaliação ao capital social não mais determina sua inclusão na base tributável do IRPJ ou da CSLL do período correspondente.

A autoridade fiscal invoca o seguinte dispositivo do RIR/99 para concluir pela tributação do resultado da reavaliação no 1º trimestre de 2006:

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).

Para afirmar que tal valor estava diferido e, em razão da mudança de sistemática de tributação de lucro real para lucro presumido, deve ser incluído na base tributável, entendo necessário discorrer um pouco mais sobre as diferenças entre a apuração contábil do lucro e a determinação do lucro real.

Diz a lei societária que a contrapartida de aumento de valor atribuído a elemento do ativo em virtude de nova avaliação é classificada em conta patrimonial de reserva

de reavaliação, e tal aumento de valor somente pode ser computado como lucro, para efeito de distribuição de dividendos ou participações, quando realizado. Significa dizer que este ganho somente autoriza a distribuição de lucros quando ele efetivamente se materializa.

Em consequência, enquanto não é possível a distribuição de lucros, os sócios também não poderiam utilizar aquele *aumento de valor atribuído a elemento do ativo* para aumento de capital. Daí porque o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP, em sua 3ª edição de 1991 (Editora Atlas: São Paulo) reconhece a validade da interpretação fiscal que afirmava a tributação da reserva de reavaliação no momento de sua incorporação ao capital social. Veja-se (p. 483):

A legislação fiscal já mencionada isenta de tributação a Reavaliação, desde que feita com base no laudo mencionado e creditada à Reserva de Reavaliação e só atinja ativos permanentes (exceto investimentos avaliados pela equivalência patrimonial). A reserva não pode ser utilizada para aumento de capital nem para absorção de prejuízos (muito menos para distribuição de dividendos), pois, se isso ocorrer, estará então a empresa obrigada a computar, para fins do imposto de renda, a parte utilizada para essa finalidade, a não ser no caso dos imóveis quando não há tributação pela sua incorporação ao capital (mais uma disparidade de tratamento). Do ponto de vista contábil, isso é também perfeitamente válido. A Reserva só pode se utilizada para transferência aos Lucros (ou Prejuízos) Acumulados. (negreji)

Ou seja, contabilmente, ao promover a incorporação da reserva de reavaliação ao capital social, a pessoa jurídica deixa de manter o *aumento de valor atribuído a elemento do ativo* em conta de Reserva, e inviabiliza a sua transferência para conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados no(s) momento(s) de sua realização. Tal valor não transitará por resultado contábil, nem pela conta de lucros acumulados, mas a futura realização do bem representará um menor ganho de capital, em razão do cômputo de seu custo reavaliado.

Em consequência, para evitar a redução do lucro real em momento futuro, deve o sujeito passivo manter o *aumento de valor atribuído a elemento do ativo* que não mais consta em Reserva de Reavaliação, porque integrado ao capital, controlado na parte “B” do LALUR, para sua inclusão futura no lucro real, consoante orienta o RIR/99:

Art. 262. No LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;

II - transcrever a demonstração do lucro real;

III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subseqüentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;

IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subseqüentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto. (negreji)

Correta, portanto, a conclusão fiscal de que o valor da reserva de reavaliação incorporada ao capital social em 2004 deveria ser adicionado ao primeiro período de apuração no qual foi adotada a sistemática do lucro presumido.

Em consequência, como bem ressalva a autoridade lançadora, a contribuinte passa ter o direito que lhe é reconhecido na Lei nº 9.430/96, incorporada ao RIR/99 nos seguintes termos:

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, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

[...]

§ 4º Na apuração de ganho de capital, 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52). (negrejei)

Assim, deve ser mantida a exigência desta parcela adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Por estas razões, concordo com o I. Relator em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário.


EDELI PEREIRA BESSA.