



Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho.

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto pela 5ª Turma da DRJ/SP1, conforme ementa a seguir:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Data do fato gerador: 31/03/2007*

*MUDANÇA DE REGIME (VALORES DIFERIDOS). SALDO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO DIFERIDA.*

*A mudança de regime do lucro real para o presumido não obriga a pessoa jurídica a 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, o valor da reserva de reavaliação ainda não realizada.*

*CSLL. DECORRÊNCIA.*

*O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.*

*Impugnação Procedente*

*Crédito Tributário Exonerado*

O auto de infração foi lavrado em 09/02/2012, relativo ao IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2007, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, em face da verificação de falta de recolhimento sobre ganho de capital incidente sobre o valor da reavaliação de bens integrantes do Ativo Imobilizado, que deveriam ter sido oferecidos quando da mudança do regime de lucro real para lucro presumido.

Encontra-se às fls. 467 a 490, o **Termo de Verificação** com o relato dos procedimentos executados pela fiscalização, transcritos a seguir:

*Para o ano-calendário de 2007, o contribuinte WTORRE SÃO PAULO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA efetuou opção pelo regime de tributação do IR com base no Lucro Presumido conforme Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ nº 1601869 (recibo nº 21.61.53.49.2022), entregue em 30/06/2008.*

*Como visto anteriormente, o sujeito passivo optou pelo regime de lucro presumido para a tributação de suas operações ocorridas durante o ano-calendário de 2007.*

*Em análise efetuada na escrituração contábil apresentada pelo contribuinte, referente ao ano-calendário de 2007, esta fiscalização constatou que a conta contábil "P1418 Reserva de Ativos Próprios", integrante do patrimônio líquido, registrou em 01/01/2007, como saldo inicial, o valor de R\$ 165.304.637,03 (cento e sessenta e cinco milhões, trezentos e quatro mil, seiscentos e trinta e sete reais e três centavos), originário dos bens reavaliados em 30/11/2006. Desta forma, este é o valor do saldo existente em 31/12/2006, período em que o contribuinte foi optante do lucro real e que, em decorrência da mudança para o regime de lucro presumido no ano-calendário de 2007, deveria ser oferecido à tributação.*

*Verificando a DIPJ Lucro Presumido, do ano-calendário de 2007, podemos observar que no 1º trimestre do ano-calendário de 2007, nenhum valor foi computado na "Ficha 14A Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido", mais precisamente, linha 08, campo onde deveriam ser consignados para compor a base de cálculo tributável, os valores relativos a "Realização de Valores cuja Tributação Tenha Sido Diferida" e tampouco foi informado qualquer valor na linha 06 da "Ficha 18A Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido", campo correlato da linha 08.*

*Portanto, ao não adicionar à base de cálculo do IRPJ devido no 1º trimestre de 2007, o valor referente a reavaliação procedida nos bens do seu Ativo Imobilizado, e que estava amparado pelo diferimento em virtude da utilização do regime de tributação pelo lucro real, o contribuinte infringiu o comando legal inserto no art. 54 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, consolidado no art. 520 do RIR/99.*

*Restando incontroverso então, que, no ano-calendário de 2007, o contribuinte optou pela tributação com base no regime de apuração pelo Lucro Presumido, a Reserva de Reavaliação, no valor de R\$ 165.304.637,03 (cento e sessenta e cinco milhões, trezentos e quatro mil, seiscentos e trinta e sete reais e três centavos) deveria ter sido objeto de realização e computada na base de cálculo da determinação do lucro presumido, o que poderia ser confirmado pelo fisco com as informações que deveriam ser prestadas nas linhas 08 e 06 das Fichas 14A e 18A, respectivamente, da DIPJ do ano-calendário de 2007.*

*A autoridade fiscal relata que a matéria objeto da autuação, trata da tributação de saldos, cuja tributação havia sido diferida, em contribuinte que optou pelo regime de tributação pelo lucro presumido.*

*Ou seja, o fato gerador que dá origem ao lançamento não é a realização da reserva de reavaliação. O que de fato enseja o lançamento é a mudança do regime de apuração, onde o contribuinte migra do lucro real para o lucro presumido.*

Consta ainda no Termo de Verificação Fiscal a atribuição de responsabilidade solidária pelos créditos tributários constituídos à WTORRE PROPERTIES

S/A, CNPJ 07.875.234/0001-21, sucessora por cisão parcial do patrimônio da autuada, WTORRE SÃO PAULO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, em 30/07/2011, já posteriormente aos fatos geradores sob análise (fls. 485/490).

Cientificada do lançamento em 16/03/2012, a empresa autuada, por meio de seu procurador regularmente constituído (fls. 536 e 537), apresentou em 17/04/2012 a impugnação de fls. 494 a 534, acompanhada dos documentos às fls. 535 a 734, assim sintetizada:

- i. *O art. 54 da Lei nº 9.430/96 somente se aplica a valores cuja tributação tenha sido diferida (benefício fiscal), o que não é o caso da Reserva de Reavaliação. A não tributação da Reserva de Reavaliação não resulta de uma norma de diferimento, mas sim da ausência de concretização da própria materialidade do IRPJ e da CSLL;*
- ii. *A tributação da Reserva de Reavaliação em virtude da simples mudança do regime de tributação do Lucro Real para o Lucro Presumido é incompatível com o princípio da realização da receita ou do ganho tributável; é incompatível com o conceito legal do "fato gerador" dos tributos sobre a renda, definido como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (CTN, art. 43); e é incompatível com o princípio constitucional da capacidade contributiva (CF, art. 145, §1º);*
- iii. *A conclusão de que o saldo da Reserva de Reavaliação não pode ser tributado por força da simples mudança do regime tributário da Impugnante do Lucro Real para o Lucro Presumido é também confirmada pelo art. 49 Lei nº 9.959/00, segundo o qual a contrapartida da reavaliação de bens somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando ocorrer a "efetiva realização" do bem reavaliado;*
- iv. *O art. 54 da Lei nº 9.430/96 foi tacitamente revogado pelo art. 4a da Lei nº 9.959/00, pois esses dispositivos legais são absolutamente incompatíveis;*
- v. *O art. 54 da Lei nº 9.430/96 refere-se apenas à adição de valores à base de cálculo do IRPJ, não tratando da base de cálculo da CSLL;*
- vi. *A Impugnante não obteve qualquer vantagem fiscal com a reavaliação dos imóveis, nem foi causado qualquer prejuízo ao Fisco, já que o novo valor atribuído ao imóvel nunca foi utilizado. Com efeito, os imóveis reavaliados foram reclassificados para o circulante e vendidos em ano-calendário no qual a Impugnante estava sujeita ao Lucro Presumido, regime no qual o custo dos bens vendidos era totalmente irrelevante;*

- vii. *A manutenção dos autos de infração resultaria na dupla tributação da mesma valorização patrimonial, uma vez que essa valorização já foi oferecida à tributação pela Impugnante no momento em que os imóveis foram alienados;*
- viii. *Mesmo que os autos de infração ora impugnados não sejam integralmente anulados, o que admitimos apenas em exercício de argumentação, deve afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal para a sua aplicação;*
- ix. *A WTORRE PROPERTIES não é solidariamente responsável pelos supostos débitos em questão. Ainda que assim não fosse, a responsabilidade não alcançaria as multas impostas e seria proporcional ao valor do patrimônio líquido por ela incorporado, não recaindo sobre a integralidade do débito.*

Cientificada do lançamento em 21/03/2012, a **responsável solidária**, por meio de seu procurador regularmente constituído (fls. 773 e 774), apresentou em 20/04/2012 sua impugnação de fls. 735 a 772, acompanhada dos documentos às fls. 773 a 909, na qual alega, em síntese, o seguinte:

*- A mera reavaliação de bens não configura realização da renda para fins tributários, motivo pelo qual não pode ser considerado fato gerador do IRPJ e da CSLL.*

*- O registro do valor da Reserva de Reavaliação na Parte B do LALUR é um mero procedimento de controle do contribuinte, para deixar registrada a necessidade de sua tributação em eventual venda/alienação desse ativo (realização).*

*- O total equívoco cometido pela Fiscalização ao fundamentar os presentes lançamentos, uma vez que não se verificou no caso o pressuposto para a aplicação do artigo 520 do RIR/99: "valores com tributação diferida" a serem adicionados no momento da mudança do regime do lucro real para o lucro presumido Cita que esse é o entendimento manifestado pela Receita Federal em recente Solução de Consulta proferida pela SRRF09 (nº 56/2012).*

*- Mesmo com a mudança do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido, o valor da reavaliação continuará sendo controlado pela conta contábil de "Reserva de Reavaliação".*

*- Não se verifica, no caso concreto, a presença do "interesse comum", previsto no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, para dar ensejo à eventual responsabilidade solidária*

*- A impossibilidade do Lançamento da multa de ofício o art. 132 do CTN responsabiliza a sucessora tão somente pelos tributos devidos pela sucedida, não englobando portanto eventuais multa punitivas.*

O acórdão de 1ª instância (fls. 931/945) julgou pela IMPROCEDÊNCIA do lançamento tributário, conforme fundamentação abaixo:

*(...) De plano observa-se que o autuante equivocou-se quanto a natureza da Reserva de Reavaliação.*

*A contrapartida da reavaliação de bens do ativo imobilizado, baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404/1976, não transita pelo lucro líquido apurado pelo contribuinte. É contabilizada diretamente no passivo como Reserva de Reavaliação.*

*O fato de a mesma ser controlada na parte B do LALUR não significa que a receita foi diferida, mesmo porque, enquanto não ocorrer uma das hipóteses previstas no artigo 435 do RIR/1999 não se fala em realização da reserva.*

*A matéria em questão foi objeto da Solução de Consulta SRRF/9º nº 56 de 23/03/2012 (...)*

*O fato de o LALUR não ser obrigatório para a pessoa jurídica que optou pela tributação com base no Lucro Presumido não justifica a imediata realização da Reserva de Reavaliação.*

*Como bem destacou o relator da solução de consulta a mesma Lei que determina a realização da tributação diferida quando da opção pelo lucro presumido (9.430/1996), determina em seu artigo 52 que a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido somente pode computar no ganho de capital os valores acrescidos em virtude de reavaliação de bens se comprovar que os mesmos foram oferecidos à tributação.*

*Ora, não tem sentido solicitar a comprovação da tributação do valor acrescido a um bem em um artigo e determinar a realização antecipada em outro.*

*Destarte, a mudança de regime do lucro real para o presumido não obriga a pessoa jurídica a 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, o valor da reserva de reavaliação ainda não realizada.*

*Devido à proposta de exoneração total do lançamento deixo de me manifestar acerca das alegações apresentadas pela impugnante e responsável solidária.*

Por superar o valor de alçada, foi interposto o presente recurso de ofício.

A Fazenda Nacional apresentou petição denominada de “RAZÕES AO RECURSO DE OFÍCIO”, protocolando com esteio no art. 48, par. 2º do Anexo II do RICARF (previsão para contrarrazões ao recurso voluntário), cujos argumentos às fls. 958/984 estão demonstrados a seguir, *literis*:

*Em resumo, como o registro do custo de aquisição dos bens reavaliados passa a registrar a reavaliação sem qualquer*

*distinção do custo original, e como o contribuinte não estaria mais obrigado a manter os registros do controle do diferimento dessa tributação na Parte B do LALUR, não seria possível controlar a tributação da reavaliação quando da alienação dos bens no futuro (...)*

*Segundo a Autoridade Julgadora de primeira instância, o artigo 520 do RIR/99 se aplica somente aos casos de diferimento de tributação incidente sobre resultados que transitam pelo lucro líquido apurado pelo contribuinte, não se aplicando, portanto, em situações de não tributação de reavaliação de bem do ativo permanente. Nesse diapasão, a Turma ressaltou que, mesmo não sendo controlado pelo LALUR, o valor da reavaliação não tributada só poderá integrar o custo de aquisição do bem alienado se tiver sido tributado. Portanto, seria infundado o receio de não tributação no futuro da “mais valia” reconhecida.*

*(...)*

*Dessa forma, o objetivo do artigo 520 é assegurar a tributação em face do fato de o contribuinte que opta pelo lucro presumido não ter mais a obrigação de manter a existência do LALUR. E, como a Parte B do LALUR controla os elementos que poderão afetar os resultados de períodos futuros, todos esses elementos devem ser antecipados e tributados quando da opção pelo lucro presumido.*

*(...)*

*A decisão ora recorrida destaca que o receio de não tributação do futuro do valor da reavaliação é injustificado uma vez que, ainda que os bens reavaliados tenham seus custos atualizados, os saldos de Reserva de Reavaliação constante da contabilidade da empresa somente poderão ser considerados como custo se tiverem sido tributados. Portanto, o controle da tributação futura dos referidos saldos seria feito pelo próprio contribuinte ao optar por cancelá-los quando da alienação dos bens reavaliados.*

*Diante desse cenário proposto pela decisão recorrida, indaga-se: se o contribuinte, antes de alienar o bem reavaliado, lograr cancelar o valor constante dos saldos de Reserva de Reavaliação sem qualquer tributação, e sem cancelar o respectivo montante do custo de aquisição do bem? De acordo com o entendimento da DRJ de São Paulo, caso a hipótese aventada ocorra, o Fisco então não teria como controlar a tributação da reavaliação quando da alienação do bem, haja vista que além da inexistência do LALUR, também não haveria qualquer registro dos saldos na contabilidade da empresa, contudo, o custo de aquisição do bem reavaliado permaneceria atualizado.*

*Portanto, em face do objetivo com o qual foi redigido o artigo 520 do RIR/99 e do entendimento exposto pela decisão recorrida, resta, finalmente, averiguar se a hipótese acima aventada pode ocorrer ou não. Caso seja possível uma empresa cancelar o saldo de Reserva de Reavaliação sem tributá-lo e sem*

*cancelar o respectivo valor do custo de aquisição do bem reavaliado, a aplicação do artigo 520 se mostrará viável e justa.*

*Inúmeras são as possibilidades de uma empresa cancelar contabilmente o saldo de uma Reserva de Reavaliação sem tributá-lo e sem cancelar o correspondente registro no custo de aquisição do bem reavaliado.*

*Como, a partir da vigência do artigo 4º da Lei nº 9.959/2000, a contrapartida de reavaliação somente é tributada quando da efetiva realização do bem reavaliado, basta à empresa utilizar contabilmente o saldo da reserva para algum fim sem, contudo, realizar o bem reavaliado. Como exemplos dessa manobra contábil, cita-se a possibilidade de a empresa utilizar o saldo de Reserva de Reavaliação para aumentar o capital social ou amortizar prejuízos acumulados (...)*

*Demonstra-se, assim, a possibilidade e a razoabilidade da aplicação do artigo 520 do RIR/99 aos saldos de Reserva de Reavaliação quando uma empresa opta pelo lucro presumido. Como há a possibilidade concreta de a empresa nunca tributar esses saldos com a extinção do LALUR, é justa a tributação desses valores quando da opção pelo novo regime.*

Tendo em vista que o Acórdão de 1ª instância (fls. 931/945), ora recorrido, julgou improcedente o lançamento por entender que o art. 520 do RIR não se aplicaria ao caso em análise, deixou, por conseguinte, de analisar os demais elementos de fato e de direito trazidos pelo contribuinte e pelo responsável tributável. Diante deste fato, deixo também de transcrever as razões da PFN acerca desses elementos de fato e de direito não abordados pelo acórdão recorrido.

O contribuinte apresentou petição às fls. 986 a 1.037 reiterando os mesmos argumentos apresentados na impugnação, requerendo como fato novo o desentranhamento da petição fazendária sob argumento de inexistência de previsão legal no RICARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares.

Preenchidos os pressupostos legais de admissão do recurso de ofício, é de se conhecê-lo.

Antes de adentrarmos ao mérito do recurso de ofício, surge uma questão preliminar acerca da necessidade ou não de desentranhar as petições protocoladas, tanto pela

Procuradoria da Fazenda Nacional quanto pelo patrono do contribuinte, após a remessa *ex officio* pela Delegacia de Julgamento do Recurso de Ofício, por ausência de previsão legal.

Considerando que as petições protocoladas não causaram transtornos ao processo, não prejudicaram o contraditório e não trouxeram documentos novos, então entendo por bem não as desentranhar, haja vista que de alguma forma contribuíram para formação da convicção do relator.

Analisando agora o mérito, entendo por negar provimento ao recurso de ofício.

A autoridade fiscal relata no Termo de Verificação de fls. 467 a 490 que em contrapartida à reavaliação dos bens integrantes do “Projeto JK” foi constituída no final do ano-calendário de 2006, a conta de Reserva de Reavaliação no montante de R\$ 165.304.367,03.

A quantificação, a legitimidade ou a formação do valor da reserva de reavaliação dos bens do ativo do contribuinte não foi questionado pela autuação, mas somente a falta de oferecimento à tributação desse valor após a mudança de regime do lucro real para o lucro presumido. Logo não se faz necessário analisar os requisitos legais para formação da reserva sob análise.

Após discorrer sobre os efeitos contábeis/tributários da reavaliação de bens do Ativo Imobilizado, o autuante conclui que Reserva de Reavaliação corresponde a uma receita diferida e como tal, devido ao fato de o contribuinte ter optado pelo regime de lucro presumido no ano-calendário de 2007, deveria ter oferecida à tributação no 1º trimestre de 2007, como determina o artigo 520 do RIR/99:

*RIR/99*

*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).*

Asseverou a fiscalização que o fato gerador do lançamento tributário não era a realização da reserva de reavaliação, mas sim a mudança do regime de apuração, conforme trechos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 479/480):

*49. Verifica-se neste dispositivo, que o fato gerador que dá origem ao lançamento não é a realização da reserva de reavaliação. O que de fato enseja o lançamento é a mudança do regime de apuração, onde o contribuinte migra do lucro real para o lucro presumido.*

Logo o ponto nevrálgico da questão remanesce em determinar se os valores contidos nas contas de Reserva de Reavaliação são ou não valores cuja tributação seja diferida.

Como bem apontado pela decisão de 1ª Instância, equivocou-se a autoridade fiscal acerca da natureza jurídica das “Reservas de Reavaliação”

O art. 54 da Lei n.º 9.430/96, que corresponde ao art. 520 do RIR/99, utilizado pela fiscalização para fundamentar a autuação, tem seu âmbito de aplicação restrito a somente aos saldos de valores constantes do LALUR cuja tributação tenha sido diferida.

Para se considerar que a tributação tenha sido diferida necessariamente temos que considerar que ocorreu o fato gerador do tributo. Não me parece que a simples Reavaliação de Bens lançada em conta de Reserva se subsuma ao fato gerador do IRPJ, pois a riqueza esperada para fins de materialização da renda tributada somente ocorreria com uma das hipóteses de realização dessa reserva.

Nesse sentido é a disposição legal prevista no art. 4º da Lei n.º 9.959, de 27.01.2000, posterior ao art. 54 da Lei n.º 9.430/96, que prescreve expressamente que a contrapartida da reavaliação de bens somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando ocorrer a "efetiva realização" do bem reavaliado.

A matéria em questão já foi objeto da Solução de Consulta SRRF/9º nº 56 de 23/03/2012, cuja ementa e parte do teor é transcrevida a seguir:

*MINISTÉRIO DA FAZENDA*

*SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 56 de 23 de Marco de 2012*

*ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*EMENTA: RESERVA DE REAVALIAÇÃO. MUDANÇA DE REGIME. REALIZAÇÃO. LUCRO REAL. LUCRO PRESUMIDO. AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL. A mudança de regime do lucro real para o presumido não obriga a pessoa jurídica a 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, o valor da reserva de reavaliação ainda não realizada. O registro de ajustes de avaliação patrimonial do que trata o § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, não deve afetar a base de cálculo do imposto de renda.*

*[...] 10. A primeira pergunta formulada é se a mudança do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido obrigaria a pessoa jurídica a adicionar à base de cálculo do imposto de renda o valor correspondente à reserva de reavaliação ainda não realizada. Ou seja, cumpre definir se o artigo a seguir transcrito afeta ou não o valor registrado em reserva de reavaliação:*

*Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*

*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.*

*11. Para responder a essa questão, é preciso determinar se o valor dessa reserva implica diferimento de tributação passível de controle na parte B do Lalur.*

*12. Sob o aspecto de aplicação da legislação tributária, o artigo 434 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, determina que a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de reavaliação baseada em laudo, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação, in verbis:*

*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).*

*13. Na reavaliação, abandona-se o custo do bem original e utiliza-se o novo valor econômico do ativo, obtido a partir de um laudo de avaliação. A sua contabilização segue o que determinava o artigo 182, § 3º da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em sua redação original: § 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 art. 8º, aprovado pela assembleia geral.*

*14. Assim, a diferença entre o valor do laudo e o constante na contabilidade será debitada no próprio ativo reavaliado, em contrapartida à conta de reserva de reavaliação, do patrimônio líquido, onde será controlada a sua realização.*

*Assim, toda vez que a contabilidade registrar, por exemplo, a realização através de depreciação, idêntico valor da reserva de reavaliação será oferecido à tributação, ou por adição ao lucro líquido ou por reversão para resultado.*

15. É apresentado, a seguir, um exemplo, para facilitar o entendimento dessa metodologia: Uma empresa reavaliou um bem em R\$ 10.000,00, elevando seu valor de aquisição para R\$ 50.000,00. A depreciação acumulada, na data da reavaliação, era de R\$ 20.000,00. O restante da vida útil do bem é de 5 anos. Os lançamentos contábeis e ajustes fiscais decorrentes da reavaliação e da depreciação no primeiro ano são:

1) pela contabilização da reavaliação D Bem C Reserva de Reavaliação R\$ 10.000,00

2) pela depreciação no primeiro ano (20%) D Despesas com depreciação C Depreciação acumulada R\$ 6.000,00

A despesa com depreciação representa realização parcial (da reavaliação) do bem. Portanto, o valor levado para resultados, decorrente da reavaliação, deve ter seu valor correspondente à reserva de reavaliação oferecido à tributação. Da despesa de depreciação contabilizada, R\$ 2.000,00 se verificou em função da reavaliação.

Assim, deve ser realizada parte da reserva de reavaliação, em R\$ 2.000,00. Esta realização, segundo a legislação tributária, pode ser feita de duas maneiras: a) por reversão da reserva de reavaliação (parcial) ou, b) através de adição ao lucro líquido, transferindo-se a parte da reserva de reavaliação para uma “reserva livre”.

Segundo a letra “a” os lançamentos seriam: D Reserva de Reavaliação C Receitas com reversão de reservas R\$ 2.000,00 Optando pela letra “b”, teríamos: D Reserva de Reavaliação C Lucros acumulados R\$ 2.000,00 Nesta hipótese, a tributação da reserva é efetuada mediante adição na Parte A do LALUR, de R\$ 2.000,00.

16. Conforme se demonstrou acima, em nenhuma das hipóteses ocorre o diferimento através de registro na Parte B do Lalur. Na verdade, apenas quando a reavaliação promove alteração no resultado da empresa, seja pelo registro de depreciação ou pelo custo do bem vendido, deve ser efetuado ajuste de modo a neutralizar os efeitos que a reavaliação poderia provocar no lucro tributável. Assim, se a reavaliação provoca um aumento da despesa, através da depreciação, um valor correspondente é adicionado ao lucro líquido, anulando esse aumento. Essa adição não é necessária quando se adota a metodologia acima descrita na letra “a”, pois nesse caso a receita reconhecida já neutraliza a despesa correspondente.

**17. Logo, o fato de a empresa passar a adotar o lucro presumido não a obriga a oferecer a tributação o valor ainda não realizado de reserva de reavaliação, pois não se trata de hipótese de diferimento de tributação controlada na parte B do Lalur, como exige a norma.**

18. A correção dessa assertiva é demonstrada pelo seguinte dispositivo da Lei nº 9.430, de 1996:

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

*19. Assim, se a empresa tributada pelo lucro presumido efetuar a venda de bem reavaliado, o valor correspondente à parcela ainda não realizada da reserva de reavaliação não poderá ser computada como custo. Essa hipótese só é possível porque a migração do lucro real para o presumido não implica tributação do valor da reserva, conforme se afirmou acima.*

*15 (...) O fato de o LALUR não ser obrigatório para a pessoa jurídica que optou pela tributação com base no Lucro Presumido não justifica a imediata realização da Reserva de Reavaliação. (grifa-se)*

Esse entendimento foi reiterado pela Receita Federal através da **Solução de Consulta nº 61, de 11 de abril de 2013**, destacando-se novamente que a mudança de regime do lucro real para o presumido não obriga a pessoa jurídica a 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, o valor da reserva de reavaliação ainda não realizada.

#### *SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 61, DE 11 DE ABRIL DE 2013*

*ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ RESERVA DE REAVALIAÇÃO. MUDANÇA DE REGIME. REALIZAÇÃO. LUCRO REAL. LUCRO PRESUMIDO. A mudança de regime do lucro real para o presumido não obriga a pessoa jurídica a 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, o valor da reserva de reavaliação ainda não realizada.*

*Dispositivos legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 182, §3º; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 52 e 54; RIR/99, art. 434*

Veja que a mesma Lei que determina a realização da tributação diferida quando da opção pelo lucro presumido (9.430/96), determina em seu art. 52 que a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido somente pode computar no ganho de capital os valores acrescidos em virtude de reavaliação de bens se comprovar que os mesmos foram oferecidos à tributação.

Por esta razão, a mudança de regime do lucro real para o presumido não obriga a pessoa jurídica a 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, o valor da reserva de reavaliação ainda não realizada.

Ademais, foi demonstrado pelo contribuinte autuado, mediante documentação hábil e idônea, que os imóveis reavaliados foram reclassificados para o ativo

Processo nº 16561.720023/2012-61  
Acórdão n.º 1102-001.103

S1-C1T2  
Fl. 15

---

circulante e vendidos no ano-calendário no qual a recorrida estava sujeita ao Lucro Presumido, regime no qual o custo dos bens vendidos é irrelevante, importando tão somente a receita bruta auferida (fls. 517 e ss.).

Dito isso restou afastado o justo receio, trazido pela douta PFN em sua petição, de não tributação no futuro do valor da reavaliação haja vista não ter mais o controle na parte B do LALUR.

Deste modo, por todo exposto, voto no sentido de negar provimento ao presente recurso de ofício, mantendo na íntegra a decisão de 1ª Instância, a qual julgou *in totum* improcedente o lançamento tributário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco Alexandre dos Santos Linhares