



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16561.720023/2012-61
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.553 – 1ª Turma
Sessão de 8 de fevereiro de 2017
Matéria LUCRO PRESUMIDO. RESERVA DE REAVALIAÇÃO.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WTORRE SÃO PAULO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator) e Livia De Carli Germano (suplente convocada), que não conheceram e, no mérito, acordam, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Marcos Aurélio Pereira Valadão, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Adriana Gomes Rego. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Adriana Gomes Rego. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pela conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)
Luís Flávio Neto - Relator.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rego - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Livia de Carli Germano (suplente convocada em substituição à conselheira Cristiane Silva Costa), André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício). Ausente justificadamente o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida a **WTORRE SÃO PAULO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA** (doravante “**WTORRE**”, “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), em face do acórdão nº **1102-001.103** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela então 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”). A empresa **BR PROPERTIES SA** consta como responsável solidária.

Em brevíssima síntese, está em discussão se o saldo mantido em reserva de reavaliação de ativos, por empresa tributada pelo lucro real, deve ou não submeter-se à tributação pelo fato de o contribuinte optar pelo regime do “lucro presumido”. Na forma explicitada pela recorrente, “a controvérsia da presente lide envolve saber se o conteúdo do artigo 520 do RIR/99 se aplica aos casos de não tributação de saldos de Reserva de Reavaliação decorrentes da reavaliação de bens do ativo permanente”.

Colhe-se do acórdão *a quo* o seguinte relato quanto ao presente caso (**e-fls. 1160 e seg.**):

“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. 4º 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.”

A Turma *a quo*, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício. A aludida decisão restou assim ementada:

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.

Em face do aludido acórdão, a PFN interpôs recurso especial (**e-fls. 1175 e seg.**), o qual foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 1200 e seg.**). Em breve síntese, suscita a recorrente:

“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. Nesse sentido, registra-se a seguinte passagem do Termo de Verificação Fiscal:

(...)

52. Outrossim, o bem reavaliado já consta do Ativo Permanente com o novo valor, e a reserva de reavaliação deixa de figurar na DIPJ para os optantes pelo lucro presumido. Assim, no caso de alienação do bem, a reavaliação fará com que o ganho de capital seja menor que o efetivamente ocorrido, fazendo com que uma parcela de tributos deixe de ser devidamente apurada.”

- “Diante desse cenário proposto pela decisão recorrida, indaga-se: e 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.”

- “E, nem se imagine que o fato de a empresa autuada ter transferido os bens reavaliados para o ativo circulante e ter tributado a receita de sua alienação como faturamento pelas regras do lucro presumido afasta a aplicação do artigo 520 do RIR/99. Não obstante esse ponto não constituir a controvérsia ora em debate, uma vez que não fora analisada pela decisão recorrida, vale destacar que não se está aqui discutindo o que o contribuinte fez com os bens reavaliados após a opção pelo lucro presumido, mas sim a tributação da reavaliação em face da mudança de regime. Se o contribuinte não aproveitou o custo reavaliado dos bens, esse fato se restringe a sua liberalidade. O que não pode ocorrer no presente julgamento é a falta de aproveitamento do custo reavaliado acarretar o cancelamento da tributação que é devida sobre ela. Não se pode considerar que o fato gerador deixou de ocorrer em face do destino que o contribuinte deu à riqueza auferida. Seria o mesmo que não se tributar o aumento patrimonial que fora posteriormente doado a

terceiros.”

Ao final, requereu a PFN a reforma integral do acórdão recorrido e o retorno dos autos à DRJ para o julgamento das demais questões que restaram prejudicadas.

O contribuinte apresentou contrarrazões, arguindo, em síntese (**e-fls. 1207 e seg.**):

- o despacho de admissibilidade do recurso especial da PFN teria sido proferido por agente incompetente;
- o acórdão indicado como paradigma não se prestaria a caracterizar a divergência jurisprudencial necessária ao conhecimento do recurso especial. Nem o contexto fático seria semelhante e nem a questão jurídica necessariamente seria a mesma.
- no mérito, a reserva de reavaliação somente poderia ser tributada quando efetivamente realizada pela venda, baixa ou depreciação do bem reavaliado. A decisão recorrida seria incompatível com o princípio da realização da renda, com a exigência da disponibilidade econômica ou jurídica da renda constante do art. 43 do Código Tributário Nacional (“CTN”), e com o princípio constitucional da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º);
- o art. 54 da Lei nº 9.430/96 somente se aplicaria aos saldos de valores constantes do LALUR cuja tributação tenha sido diferida. A impossibilidade de tributação da reserva de reavaliação antes de sua realização não decorre de uma norma de “diferimento”, de benefício fiscal, mas da ausência de caracterização da própria materialidade do IRPJ e da CSLL, razão pela qual o art. 54 da Lei nº 9.430/96 não seria aplicável ao presente caso;
- mesmo que o art. 54 da Lei nº 9.430/96 fosse aplicável às reservas de reavaliação, esse dispositivo legal refere-se apenas à adição de valores à base de cálculo do IRPJ, não tratando a base de cálculo da CSLL;
- o art. 4º da Lei nº 9.959/00 – posterior ao art. 54 da Lei nº 9.430/96 – estabelecería que a contrapartida da reavaliação de bens somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base cálculo da CSLL quando ocorrer a “efetiva realização” do bem avaliado. O art. 54 da Lei n. 9.430/96 teria sido tacitamente revogado, ao menos parcialmente, pelo art. 4º da Lei nº 9.959/00.
- não teria havido vantagem fiscal com o procedimento adotado, uma vez que parte dos imóveis reavaliados (os imóveis do Bloco A e parte do terreno do Bloco C) teria sido posteriormente transferida para o ativo circulante e alienada dentro do regime de tributação com base no lucro presumido e a reserva de reavaliação dos imóveis que permaneceram no ativo foi devidamente estornada no ano-calendário 2010 em contrapartida do custo reavaliado dos imóveis com o objetivo de atender ao novo padrão contábil introduzidos no país. Não haveria, então, qualquer prejuízo ao Fisco;
- Haveria bitributação da mesma apreciação dos imóveis reavaliados. Uma vez, mediante a tributação direta da própria reserva de reavaliação (correspondente à diferença entre o valor contábil e o valor de mercado

estimado nos laudos de avaliação), no momento da opção pelo lucro presumido, enquanto o ganho era ainda meramente potencial.

Também apresentou contrarrazões, na qualidade de devedora solidária, a BR PROPERTIES SA, arguindo, em síntese (**e-fls. 1293 e seg.**):

- a análise da admissibilidade não foi feita pelo presidente da Turma, portanto, seria nulo o despacho feito por agente incompetente;
- o acórdão paradigma trataria de situação fática diversa do acórdão recorrido. No caso paradigma, o contribuinte teria utilizado saldo registrado como reserva de reavaliação para aumento de capital, o que não se verificaria no caso sob julgamento;
- a recorrente não teria demonstrado as partes específicas do acórdão recorrido que são divergente do acórdão paradigma. A recorrente teria se insurgido em vários momentos contra a decisão proferida pela DRJ e não contra o acórdão recorrido;
- a reavaliação de imóveis não representa um ganho efetivo de capital (realização de renda), mas sim uma expectativa sobre o acréscimo patrimonial potencial, fundamento no art. 4º da Lei nº 9.959/00;
- a reserva de reavaliação não teria sido utilizada para nenhuma finalidade.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

CONHECIMENTO

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Suscita o contribuinte que o despacho de admissibilidade do recurso especial da PFN foi proferido por agente incompetente, tendo em vista tratar-se de ato de competência do presidente da Câmara, conforme o art. 68 do RICARF então vigente, o que demandaria que novo despacho fosse proferido por agente competente.

Compreendo que essa alegação não merece prosperar. Embora o Sr. Sérgio Rodrigues Mendes, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, tenha auxiliado a elaboração do despacho de admissibilidade, este foi ratificado e assinado pelo então Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Suscita o contribuinte, ainda, que o acórdão paradigma indicado pela recorrente não se prestaria a demonstrar divergência de interpretação, pois teria enfrentado situação diversa. No caso do acórdão paradigma, a reserva de reavaliação teria sido utilizada para aumento do capital social, bem como a revogação do art. 54 da Lei n. 9.430/96 pelo art. 4º da 9.959/2000 teria sido determinante, o que não se verifica no caso concreto.

Compreendo que, nesse ponto, assiste razão ao contribuinte. Ocorre que, enquanto no acórdão recorrido analisou-se situação em que houve apenas a alteração do regime de tributação do lucro real para o presumido, no acórdão paradigma há elementos fáticos a mais: a reserva de reavaliação teria sido utilizada para aumento do capital social. Trata-se de elemento fático relevante e que, de fato, pode conduzir a entendimentos diversos.

Não se pode afirmar que, caso ausente esse elemento fático, a solução do acórdão indicado como paradigma seria a mesma, o que evidencia a distinção do contexto atinente ao acórdão recorrido. Não se trata, portanto, de acórdão hábil a demonstrar a divergência requerida pela norma regimental para a interposição do recurso especial.

Voto, então, pelo não conhecimento do recurso especial.

Voto vencedor

MÉRITO

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Por restar vencido quanto ao não conhecimento do recurso especial, passo à análise de seu mérito. A decisão recorrida explicitou o ponto nuclear para o julgamento do presente caso, *in verbis* (e- fls. 1168 e seg.):

“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.

(...)

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.”

Note-se, ainda, que o art. 4º da Lei n. 9.959/2000 possui a seguinte redação.

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.

Para o julgamento do recurso especial, importa saber: o fato jurídico da opção pelo regime de tributação do lucro presumido enseja a “efetiva realização do bem reavaliado”, com a disponibilização de renda tributável ao contribuinte?

Inclusive por força do art. 146 da Constituição, a legislação tributária deve ser interpretada sob a diretriz do CTN. E como elemento fundamental para a configuração do fato gerador do tributo, o art. 43 do CTN exige a “disponibilidade” da renda, seja “econômica” ou “jurídica”.

De forma objetiva, é possível assumir que a aquisição de disponibilidade da renda pressupõe a entrada de novos recursos ao patrimônio ou de direitos incondicionalmente

passíveis de liquidação. São precisas as palavras de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA¹, quando aduz que “o fato gerador é o aumento patrimonial formado pela renda cuja disponibilidade tenha ocorrido durante determinado período de tempo”.

No caso sob exame, o saldo mantido em reserva de reavaliação de ativos, por empresa tributada pelo lucro real, **não** se torna *renda disponível* em face da simples opção pelo lucro presumido. Compreendo que o acórdão *a quo* alcançou conclusão correta e, portanto, não deve ser reformado.

Os argumentos apresentados pela PFN não infirmam a conclusão da decisão da recorrida.

Como se pode observar, em sua peça recursal, a recorrente labora com a *suposição da potencialidade da ocorrência de possíveis patologias na relação jurídico-tributária*, afirmando que o agente fiscal teria agido corretamente, antecipando-se à ocorrência de possíveis irregularidades. Mas não se pode exigir tributo com base em suposições de que o contribuinte, no futuro, pode vir a transgredir a legislação tributária.

Apenas a partir da ocorrência do fato gerador é que se tornaria pertinente verificar as consequências tributárias do saldo de reserva de reavaliação dos bens em questão, bem como oportuno o ato administrativo do agente fiscal, caso os dispositivos legais que tutelam a obrigação tributária não fossem respeitados pelo contribuinte. Ocorre que a autoridade fiscal realizou o lançamento sem que nenhum fato gerador tenha ocorrido.

Concretizado o fato gerador, na hipótese do contribuinte ser pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, ao menos duas formas distintas para o cálculo da obrigação tributária emergiriam, distinguindo-se bens do ativo não circulante (apuração do ganho de capital) de bens do ativo circulante (apuração do lucro presumido).

O art. 52 da Lei n. 9.430/96, ao tutelar o ganho de capital apurado pela sistemática do lucro presumido, prescreve que, quando vier a ocorrer o fato gerador do tributo (por exemplo, com a venda do bem), impondo-se ao contribuinte a apuração do ganho de capital, a reserva de reavaliação apenas poderá ser considerada como custo de aquisição se já houver sido submetida à tributação:

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

O enunciado prescritivo em questão impõe, em especial, as seguintes normas atinentes às empresas optantes pelo lucro presumido:

- Quando ocorrer evento que dê ensejo à apuração de ganho de capital (fato gerador), a reserva de reavaliação somente poderá ser considerada no custo de aquisição de bens e direitos quando comprovadamente submetida a anterior tributação. Quando **não** ocorrer o fato gerador, não

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Breves considerações sobre o significado da disponibilidade da renda do fato gerador do Imposto de Renda. Revista do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, v. 28, n. 242, 2016, p. 645 e seg.

haverá competência da administração fiscal para tributar a reserva de reavaliação.

- Quando ocorrer o fato gerador, que dê ensejo à apuração de ganho de capital, competirá à Administração Fiscal averiguar se a reserva de reavaliação foi considerada como custo de aquisição do bem. A partir daí, ao menos três hipóteses podem surgir: *i)* a verificação de que a reserva de reavaliação **não** foi considerada no custo de aquisição para a apuração do ganho de capital, de forma a não haver, em relação a isso, irregularidades; *ii)* a verificação de que a reserva de reavaliação foi considerada no custo de aquisição para a apuração do ganho de capital, bem como que há comprovação quanto à anterior tributação desta, de forma a não haver, em relação a isso, irregularidades; *iii)* a verificação de que a reserva de reavaliação foi considerada no custo de aquisição para a apuração do ganho de capital, sem a demonstração da anterior tributação desta, o que torna vinculante o lançamento de ofício para a glosa dessa parcela do custo.

No caso concreto, contudo, sequer houve a ocorrência de quaisquer fatos que ensejassem a apuração de ganho de capital. Não há fato gerador do IRPJ ou da CSLL. Não houve, por exemplo, alienação dos bens imóveis ou, ainda, aumento de capital social da pessoa jurídica com o saldo da reserva de reavaliação atinente aos referidos bens, como se deu caso do acórdão paradigma apresentado pela recorrente. E não há qualquer previsão legal para que a opção pelo lucro presumido imponha a apuração de ganhos de capital. Pelo contrário, a manutenção do auto de infração tornaria letra morta a regra do art. 52 da Lei n. 9.430/96, bem como uma série de instrumentos legais vigentes.

A exigência fiscal imposta ao contribuinte não resiste, portanto, ao teste da legalidade.

É fundamental observar que a autuação ora sob julgamento contraria o entendimento exarado pela Secretaria da Receita Federal. Um bom exemplo é colhido da Solução de Consulta n. 56 - SRRF09/Disit:

“a mudança de regime do lucro real para o presumido não obrigada 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”.

Nesta solução de consulta, a Administração Fiscal apresenta a seguinte constatação em face do art. 52 da Lei n. 9.430/96:

“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.”

Deve ser verificado, ainda, o argumento do contribuinte de que parte dos bens imóveis em questão pertenceriam ao ativo circulante e, posteriormente, teriam sido alienados e tributados sob a sistemática do lucro presumido como receita operacional. Em relação a tal fator, assim aduziu a PFN em seu recurso especial:

“E, nem se imagine que o fato de a empresa autuada ter transferido os bens reavaliados para o ativo circulante e ter tributado a receita de sua alienação como faturamento pelas regras do lucro presumido afasta a aplicação do artigo 520 do RIR/99. Não obstante esse ponto não constituir a controvérsia ora em debate, uma vez que não fora analisada pela decisão recorrida, vale destacar que não se esta aqui discutindo o que o contribuinte fez com os bens reavaliados após a opção pelo lucro presumido, mas sim a tributação da reavaliação em face da mudança de regime. Se o contribuinte não aproveitou o custo reavaliado dos bens, esse fato se restringe a sua liberalidade. O que não pode ocorrer no presente julgamento é a falta de aproveitamento do custo reavaliado acarretar o cancelamento da tributação que é devida sobre ela. Não se pode considerar que o fato gerador deixou de ocorrer em face do destino que o contribuinte deu à riqueza auferida. Seria o mesmo que não se tributar o aumento patrimonial que fora posteriormente doado a terceiros.”

Compreendo não assistir razão aos argumentos da recorrente, que não são capazes de infirmar a solução apresentada pelo acórdão *a quo*.

É certo que, na hipótese de tributação do “ganho de capital” obtido com bem do ativo não circulante, o seu custo de aquisição será relevante para a apuração do tributo, conforme analisado acima. No entanto, como é comum em empresas do mercado imobiliário e tradicionalmente tutelado pelo Direito, bens imóveis também podem compor o estoque da entidade (ativo circulante). Nesse caso, a alienação de bem do estoque, sob o regime do lucro presumido, o IRPJ e a CSLL devem ser apurados conforme a sistemática pertinente às receitas operacionais (e não aos ganhos de capital), em que **o custo de aquisição dos respectivos bens, incluindo eventual reserva de reavaliação, é absolutamente irrelevante.**

Ocorre que, na sistemática do *lucro presumido*, o requisito do acréscimo patrimonial é determinante para a apuração de rendimentos como *ganhos de capital*, mas *presumido* diante de receitas operacionais imobiliárias: a base de cálculo do tributo corresponderia a 8% (IRPJ) e 12% (CSL) sobre a receita da venda dos bens imóveis do ativo circulante². Sobre o *lucro presumido* em questão devem, então, incidir as alíquotas de IRPJ e CSLL.

Nesse contexto, se o bem imóvel reavaliado pertencer ao ativo circulante da pessoa jurídica optante pelo lucro presumido no momento de sua alienação, pouco importa se a reserva de reavaliação foi ou não anteriormente submetida à tributação. A reserva de reavaliação, assim como todo o custo do bem, embora registrados pela contabilidade, não seriam de nenhuma serventia ao para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

Frisa-se: tratando-se de venda de bem imóvel registrado no ativo circulante da pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, não é liberalidade adotar a sistemática de apuração prevista pelo legislador às suas receitas operacionais, isto é, ignorar os custos e aplicar os percentuais de presunção de lucratividade previstas em lei. Não procede, portanto, a afirmação da recorrente, de que “se o contribuinte não aproveitou o custo reavaliado dos bens, esse fato se restringe a sua liberalidade”.

O que aconteceria se o auto de infração fosse mantido? Haveria (ao menos) bitributação da renda do contribuinte, que seria expropriado: **(i)** a título IRPJ e CSLL incidentes sobre a reserva de reavaliação, no momento do mero exercício da opção fiscal ao

² Vide: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, caput e § 4º, e art. 20.

lucro presumido e, **(ii)** novamente a título de IRPJ e CSLL, quando e porventura alienasse o bem, agora calculados conforme o *lucro presumido*. Haveria a tributação de renda meramente potencial (saldo de reserva de reavaliação) somada à tributação da renda presumidamente obtida com a efetiva alienação do bem imóvel.

Assim, não bastasse a ausência de previsão legal para o fato gerador considerado pelo auto de infração, há evidente conflito com normas vigentes e prescritas pelo legislador competente, o que não pode ser ignorado. Trata-se da fundamental lição do Professor EROS GRAU, de que “não se interpreta o Direito em tiras”.

Por fim, em face da argumentação da recorrente, cumpre ainda afirmar que não há a incidência ao caso do art. 54 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, refletido no art. 520 do 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).

O aludido dispositivo é aplicável aos saldos de valores constantes do LALUR cuja tributação tenha sido **diferida**. Entretanto, conforme acima fundamentado, a impossibilidade de tributação da reserva de reavaliação antes de sua realização não decorre de uma norma de “diferimento”, de uma vantagem fiscal, mas sim da ausência da materialidade necessária para a incidência do IRPJ e da CSLL.

Assim, como o art. 54 da Lei nº 9.430/96 (RIR, art. 520) tutela hipótese cuja tributação tenha sido diferida, mas o caso sob julgamento diz respeito à não ocorrência do fato gerador propriamente dita, o seu enunciado prescritivo não tem aplicação.

Por todo o exposto, voto por NÃO CONHECER o recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinatura digital)
Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

CONHECIMENTO

Ouso divergir do ilustre relator no tocante ao não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional por entender que a divergência restou, sim, caracterizada.

Para tal análise, faz-se necessário verificar como foi feita a presente autuação.

Pois bem, o auto de infração teve como fundamento os arts. 434 do RIR/1999 e 54 da Lei nº 9.430/96 (art. 520 do RIR/99). Na parte B do Lalur não havia nenhum controle da conta Reserva de Reavaliação. A contrapartida dos valores agregados aos bens do ativo imobilizado em virtude da reavaliação está lançada na conta Reserva de Ativos Próprios (PL), com saldo em 01/01/2007 de aproximadamente R\$ 165 milhões. Dentro do grupo Reserva de Reavaliação, havia a redutora “Tributos sobre Reavaliação”, cujo saldo em 01/01/2007 era de aproximadamente R\$ 11 milhões.

Ocorre que a contribuinte optou pelo lucro presumido para o AC 2007 e, em face disso, a Fiscalização entendeu que o saldo inicial da conta Reserva de Ativos Próprios, R\$ 165 milhões, originário dos bens reavaliados em 30/11/2006, deveria ter sido oferecido à tributação.

Defende a Fiscalização que o fato gerador não é a realização da reserva de reavaliação, mas sim a mudança do regime de apuração.

No item 59 do TVF, a Fiscalização destaca que, consoante o §4º do art. 521 do RIR/99, os valores acrescidos ao Custo Original, a título de reavaliação, poderão ser parte integrante deste somente se o contribuinte comprovar que a reavaliação foi oferecida à tributação.

A partir do item 66 do TVF, a Fiscalização consigna que em 2011 a contribuinte sofreu uma cisão parcial mas o faz tão somente para atribuir responsabilidade solidária à pessoa jurídica que recebeu uma parcela do patrimônio cindido, a WTORRE PROPERTIES.

Foi lançado, então, o ganho de capital no valor do saldo da Reserva não oferecida à tributação, atribuindo-se responsabilidade solidária à WTORRE PROPERTIES (do mesmo grupo econômico, e que detinha 99,99% do capital social) em virtude de uma cisão parcial que ocorreu em 2011, segundo a qual tal PJ recebeu parcela do patrimônio da autuada. Para tanto, citou-se os arts. 124 e 132 do CTN, além do art. 207, III, do RIR/99.

Mas a **DRJ/SP1**, por unanimidade, entendeu que a mudança do regime para presumido não obriga a pessoa jurídica a adicionar à base de cálculo do IRPJ/CSLL o valor da reserva de reavaliação ainda não realizada e fundamentou tal entendimento no item 17 da Solução de Consulta SRRF/9 nº 56, de 2012.

O colegiado *a quo*, por unanimidade, manteve o mesmo entendimento da primeira instância, acrescentando em sua fundamentação a SC Cosit. nº 61- SRRF09/Disit, de 2013.

A Procuradoria recorreu, trazendo como paradigma, o Acórdão nº 1101-00.705, de 2012. Segundo o relatório do voto condutor, a infração foi exatamente a falta de adição à base de cálculo do saldo da conta Reserva de Reavaliação, quando efetuou a alteração de regime do real para o presumido. Na base legal constam os arts. 434 e 520 do RIR/99. Em sua defesa, o contribuinte deste processo argui que o art. 4º da Lei nº 9.959, de 2000 “*proíbe o computo de qualquer valor que não corresponda à efetiva realização do bem reavaliado*”.

Do voto condutor desse acórdão, destaco:

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.

.....
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).

.....
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.

E toda linha de argumentação do voto condutor do acórdão paradigma reside na mudança de regime. Não há qualquer menção ao fato de a reserva ter sido utilizada para aumento de capital.

A situação de aumento de capital só é tratada na declaração de voto da ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa, quando aduz:

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 A. tributação no 1º trimestre de 2006.

.....
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 conseqüência, 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. Dai porque o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FINECIFI — 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):

.....
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 câmputo de seu custo reavaliado. Em conseqüência, 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:

.....
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.

Ocorre que, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o Recurso de Divergência só é cabível contra “decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF”. Ou seja, inexistente Recurso Especial contra Declaração de Voto e a razão disso decorre do fato de que a Declaração de Voto representa o entendimento de um conselheiro, e não do colegiado.

Em face desses argumentos, divirjo do Relator no que diz respeito ao não conhecimento do Recurso da Fazenda Nacional, porque o conheço.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo

Ouso divergir do ilustre relator tanto em relação ao conhecimento quanto ao mérito, pelos motivos a seguir aduzidos.

1. DO CONHECIMENTO

Entendo que se deve conhecer do Recurso Especial.

Isto porque o acórdão recorrido e o acórdão paradigma divergem na interpretação exatamente da mesma legislação tributária aplicada a fatos semelhantes. Adianto que a não concordância com o voto do relator é quanto à semelhança entre os fatos considerados nos dois acórdãos, já que entendo que não há necessidade de identidade completa entre todos os fatos existentes nos dois processos. O que importa para a admissão do recurso especial é a semelhança entre os fatos apreciados e considerados relevantes nas duas decisões, somente a existência de um fato relevante ao qual foi dada uma qualificação jurídica decisiva é que pode obstar eventual configuração da divergência.

Assim constou na ementa do acórdão recorrido, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso de Ofício:

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. Recurso de ofício negado.

Interpretando de forma oposta os artigos 4º da Lei nº 9.959, de 2000, e 54 da Lei nº 9.430, de 1996, assim constou na ementa do acórdão paradigma, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento parcial ao Recurso voluntário:

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 de 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.

Tanto no acórdão recorrido quanto no acórdão paradigma trata-se de reservas de reavaliação constituídas em exercícios em que os contribuintes apuraram o lucro pelo regime do lucro real.

Tanto no acórdão recorrido quanto no acórdão paradigma os contribuintes optaram por migrar para a tributação pelo lucro presumido. E em ambos os casos não houve a tributação espontânea prescrita pelo artigo art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996, dos valores com tributação diferida refletidos na escrita fiscal.

No acórdão paradigma constata-se que a reserva de reavaliação foi utilizada para aumento do capital social antes da migração do lucro real para o lucro presumido, fato não existente no acórdão recorrido. Devemos aferir se há relevância desse elemento fático suficiente para distinguir os contextos a que se depararam os dois acórdãos.

Primeiro deve-se destacar que a incorporação da reserva de reavaliação para aumento do capital social não mais constava como hipótese para sua inclusão na base tributável do IRPJ ou da CSLL do período correspondente (art 436 do RIR/99). Desta forma, o diferimento da tributação persistia por determinação legal.

Segundo deve-se destacar que não há a alegação, no acórdão paradigma, de que a incorporação da reserva de reavaliação para aumento do capital social tenha mudado o *status* de tributação diferida para a reserva de reavaliação. Bem resumiu o voto condutor no acórdão

paradigma que “o contribuinte concorda que possuía, em 1995, R\$ 19.871.684,00 com tributação diferida”. Assim descreveu o voto condutor no acórdão paradigma:

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). (Destaquei)

Em outra passagem do acórdão o paradigma destaca que 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 processo”. Só existe discordância quanto ao direito aplicado. E é esta questão de fato que é semelhante e relevante nos dois processos: existência de tributação diferida oriunda de reserva de reavaliação de ativo permanente e mudança do lucro real para o presumido. Constatada a semelhança dos fatos relevantes e a divergência jurisprudencial, deve-se admitir o recurso especial.

2. DO MÉRITO

Considero acertado o entendimento de que os artigos 4º da Lei nº 9.959, de 2000, e 54 da Lei nº 9.430, de 1996, não são incompatíveis e regulam situações diferentes. No caso dos autos, deve-se aplicar o art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996, pois presentes todos os elementos prescritos em seu texto então vigente:

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.

Como já bem explicado no voto condutor do acórdão paradigma n. 1101-00.705, razões que aqui adoto, 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 contradição entre eles e não cabe falar em revogação tácita do art. 54 da Lei 9.430, de 1996.

Se aplicado ao caso presente, o disposto no art. 52 da Lei n. 9.430/96 prescreveria a proibição de se considerar como custo parcela não realizada da reserva de

reavaliação em eventual venda de bem reavaliado. Desta forma, em caso de desobediência do art. 54, o art. 52 preveria que não se utilizasse como custo parcela não realizada da reserva de reavaliação. Tais eventos não impediriam o lançamento de ofício que deveria ter sido efetuado espontaneamente pelo contribuinte (no ato da migração do lucro real para o lucro presumido). Logo, não há conflito entre o art. 52 da Lei n. 9.430/96 e o art. 54 da Lei n. 9.430/96.

Observo que a ementa do acórdão recorrido somente diverge do texto legal (art. 54 da Lei n. 9.430/96) em sua conclusão (oposta à do texto legal), quando prescreve que, nas mesmas circunstâncias, **não se 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.

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.

Adianta o voto condutor do acórdão recorrido que “a simples reavaliação de bens lançada em conta de Reserva” não se subsume 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.”

Se o legislador prescreveu que o saldo mantido em reserva de reavaliação de ativos, por empresa tributada pelo lucro real que muda de regime para o lucro presumido, deve ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda, somente a invalidação do dispositivo legal pelo Poder Judiciário poderia afastar a aplicação da norma. Como a decisão recorrida afasta a aplicação da lei (art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996), acredito que tal negativa de vigência esteja vedada pela Súmula nº 2 do CARF (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*).

Repiso que a questão é apenas de direito: é sobre a revogação ou não do 54 da Lei nº 9.430, de 1996. Defendi a não revogação. O que importou para o legislador não foi tanto se os valores estariam de fato controlados na Parte B do LALUR, mas que deveriam estar controlados enquanto o contribuinte estivesse no lucro real. Caso não estivesse mais no lucro real não haveria mais a obrigação do controle. Neste caso, o não atendimento da obrigação acessória não poderia ser suficiente para se deixar de aplicar a norma. No 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 deverão ser adicionados à base de cálculo do imposto de renda.

Nesse cenário, voto por CONHECER o recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
Rafael Vidal de Araujo