



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

Processo nº 16643.720018/2011-67

Recurso nº De Ofício e Voluntário

Acórdão nº 1301-002.518 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 25 de julho de 2017

Matéria IRPJ: RESERVA DE REAVALIAÇÃO

Recorrentes J & F PARTICIPAÇÕES S/A

FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O fato gerador de IRPJ no regime de tributação do lucro real anual ocorre em 31/12, de modo que o direito de a Fazenda Pública efetuar o respectivo lançamento referente ao ano-calendário de 2006 decairia somente em 31/12/2011, nos moldes do lançamento por homologação. Portanto, em 30/09/2011 data do lançamento, não havia ainda se dado o decurso do prazo decadencial. Além disso, não ocorreu o pagamento antecipado que caracteriza o lançamento por homologação. Preliminar indeferida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

A diligência trouxe explicações suficientes para a correta compreensão da origem dos valores compensáveis de IRPJ e CSLL (valores das DIPJs e dos lançamentos de ofício) e saneou o lançamento deduzindo do valor das infrações todos os prejuízos fiscais e bases negativas compensáveis, tanto da atividade geral quanto da atividade rural. Preliminares indeferidas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

A reserva de reavaliação deve ser considerada realizada quando são descumpridas as condições que autorizam continuar a diferir a sua tributação.

AUTO REFLEXO.CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

assinado digitalmente
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

assinado digitalmente
Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

J & F PARTICIPAÇÕES S/A, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 4^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) - DRJ/SP1, que, por unanimidade, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade (fls. 432/454).

Do Lançamento

Trata-se de auto de infração para lançamento de IRPJ e CSLL, cumulados de juros e multa de ofício de 75%, lavrado contra J & F PARTICIPAÇÕES S/A, em razão da não adição ao lucro líquido a reserva de reavaliação realizada, no ano-calendário de 2006, no valor de R\$237.457.729,48, com base nos arts. 249, inciso II, 434, 435, 439, parágrafo único, todos do RIR/99, art. 4º da Lei 9.959/2000 e art 133 da Lei 11.196/05.

Passo ao relato da decisão recorrida:

O interessado foi autuado, em 30/09/2011, no IRPJ e reflexo, no regime do lucro real anual, por **não adicionar ao lucro líquido a reserva de reavaliação realizada** no ano-calendário de 2006, tendo sido exigido o crédito tributário total de R\$ 237.457.729,48, incluindo imposto, contribuição, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 31/08/2011 (fls. 1 a 273, do e-processo).

O Termo de Verificação Fiscal (TV) aponta os seguintes fatos (fls. 50 a 65, do e-processo):

“(…)

FALTA DE ADIÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO REALIZADA PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

(...)

1.2. Em 06 de maio de 2005 foi constituída a empresa, denominada à época, JBS S.A., CNPJ nº 07.452.328/0001-98 (diversa da atual JBS S.A.), com Capital Social de R\$ 200.000,00 ... e tendo, como acionistas, José Batista Sobrinho, com 199.998 ações, Viviane Mendonça Batista, com uma ação, e Flora Mendonça Batista, com uma ação;

1.3. Em 1º de dezembro de 2005 foi realizada assembléia geral da JBS S.A. (CNPJ nº 07.452.328/0001-98) para aprovação da nomeação dos peritos ... para realizar reavaliação de bens da Agropecuária Friboi Ltda. (atual J&F Participações S.A.), CNPJ nº 00.350.763/0001-62, com a finalidade de integralização de capital naquela empresa;

1.4. Na mesma data... foram aprovados os laudos e o respectivo aumento de capital na JBS S.A., no valor de R\$ 547.805.210,00 que, somados ao capital pré-existente no valor de R\$ 200.000,00, totaliza ... R\$ 548.005.210,00;

1.5. O referido Laudo de Avaliação partiu do montante original do ativo imobilizado líquido de R\$ 194.693.429,30, portanto, a reavaliação elevou o valor em questão em R\$ 353.111.781,18, conforme cálculos apresentados pela fiscalizada em ... anexo;

1.6. A Agropecuária Friboi Ltda. (atual J&F Participações S.A) constitui então, Provisão para Imposto de Renda sobre Lucros Diferidos ... de R\$ 78.955.273,10 (Ficha 37A, item 17 da DIPJ 2006, ano-calendário 2005);

1.7. Em 1º de março de 2006, ou seja, menos de 9 meses após sua constituição, conforme Ata de Assembléia Geral Extraordinária da antiga JBS S.A. (CNPJ nº 07.452.328/0001-98), ficam aprovados tanto a indicação dos peritos avaliadores quanto do Laudo de Avaliação Contábil da empresa, e sua incorporação à Friboi Ltda. (atual JBS S.A.);

1.8. Quando de sua incorporação, o patrimônio líquido da antiga JBS S.A. totalizava R\$ 508.135.240,59, tendo em vista a redução do valor de R\$ 548.005.210,00 apurado em 01/12/2005, em razão de um prejuízo acumulado até 01 de março de 2006 ... de R\$ 39.869.969,41;

1.9. Na DIPJ 2006, ano-calendário 2005, na Ficha 09A, Linha 18, consta que a J&F Participações S.A. adiciona ao Lucro Líquido, por conta de Realização de Reserva de Avaliação ... R\$ 14.062.900,12, o que não corresponde à totalidade da reserva de reavaliação;

(...)

2. ANÁLISE DA OPERAÇÃO REALIZADA E SUA CARACTERIZAÇÃO

2.1. O RIR/99 ... dispõe em seu art. 434:

Seção II
Reavaliação de Bens
Subseção I
Reavaliação de Bens do Permanente
Diferimento da Tributação

Art. 434. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, não será computada

no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).

§ 1º O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavalados 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 reavalados 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).

2.2. No caso em tela, a empresa re-avaliou seus bens em 2005 na forma preconizada pela Lei, portanto, podendo diferir a tributação de seu valor não adicionando-o para apuração do Lucro Real;

2.3. Entretanto, a Lei não facilita diferimento ‘eterno’, porém apenas até a realização da reserva de reavaliação, conforme preconiza o Art. 4º da Lei 9.959 de 27 de janeiro de 2.000:

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.

2.4 A Lei 10.637/02, em seu artigo 36, § 2º dispunha:

(...)

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

I na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado; (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

II proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º. (...)

Porém tal dispositivo foi revogado pela Lei 11.196/05, que em seu art. 133 determina:

(...)

Art. 133. Ficam revogados:

I - a partir de 1º de janeiro de 2006:

(...)

III - o art. 36 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

(...)

Portanto, é fácil depreender dos dispositivos acima que a transferência de participação societária é considerada realização;

2.5. Conforme já relatado acima, a então JBS S.A., controlada da fiscalizada, foi incorporada pela Friboi S.A. (atual JBS S.A.), em março de 2006, o que configura a extinção da participação societária que a fiscalizada detinha em sua controlada, e sua alienação por meio da transferência de todos os seus ativos, portanto, sua realização, conforme abaixo demonstrado. Assim, o valor da reserva de reavaliação deveria ter sido, à época, adicionado ao lucro da Agropecuária Friboi (atual J&F), para obtenção do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL;

2.5. O art. 439, § único, inciso I do RIR 99 dispõe claramente:

Art. 439. A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 36).

Parágrafo único. O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 36, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, arts. 1º, inciso VII, e 8º):

I na alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;

(...)

IV proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica que houver recebido os bens reavaliados realizar o valor dos bens, na forma do inciso II do art. 435, ou com eles integralizar capital de outra pessoa jurídica.

2.6. Por sua vez, o Art. 435, inciso II, item a) determina:

Tributação na Realização

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

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

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

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

2.7. No caso em tela, em 2006 a fiscalizada realizou sua reserva de reavaliação quando extinguiu a participação societária que detinha em sua controlada, alienando-a à Friboi S.A. (Art. 439, § único, I);

2.8. Ressalte-se ainda que a fiscalizada, no mesmo ano, transferiu a reserva de reavaliação para o capital social (capitalizou a reserva de reavaliação), não restando, portanto, nenhuma memória ou registro a respeito do fato em qualquer das empresas (fiscalizada, sucedida ou sucessora), que pudesse ensejar sua tributação no futuro, encerrando-se, portanto, em 2006, qualquer efeito tributário que a operação pudesse acarretar. Portanto, se admitirmos, por absurdo, a não tributação da Reserva de Reavaliação em 2006, estaremos aceitando a possibilidade de haver o acréscimo patrimonial sem incidência tributária, o que não é aceitável;

2.9. Além disso a sucedida (antiga e extinta JBS S.A.), anteriormente controlada da fiscalizada (antiga Agropecuária Friboi e atual J&F), no mesmo ano acima, se utilizou dos bens reavaliados, recebidos quando da integralização de seu capital, para integralizar o capital social de outra pessoa jurídica, ou seja sua sucessora, a antiga Friboi, atual JBS S.A. (Art. 439, § único, IV);

(...)"

O TVF discorre ainda acerca dos institutos da incorporação e da alienação em sentido amplo, para concluir que as características essenciais da incorporação são a sucessão a título universal e a extinção da incorporada em decorrência da transmissão do patrimônio.

E prossegue:

“(...)

2.17. No caso em questão, o que realmente ocorreu foi a alienação do patrimônio da JBS S.A. para a Friboi S.A., prevista na legislação vigente, conforme ... discorrido, como ‘realização’.;

(...)

2.22. O dicionário Aulete assim define alienação:

1. Ação ou resultado de alienar(se); estado ou condição daquilo ou daquele que se alienou.

(...)

4. Jur. Transferência de bens, de direitos a outrem.

3. DA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO

A fiscalizada, ao alienar sua participação societária na antiga JBS S.A. à Friboi S.A., não adicionou a reserva de reavaliação assim realizada, em sua integralidade, para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, infringindo o art. 439, § único, I e IV do RIR 99.

(...)”

Os autos de infração constam às fls. 35 a 46 do e-processo, e apontam a seguinte base legal para a autuação: arts. 249, inciso II, 434, 435, 439, parágrafo único, todos do RIR/99, art. 4º da Lei 9.959/2000 e art 133 da Lei 11.196/05.

O interessado apresentou impugnação, em 31/10/2011 (fls. 274 a 287, do e-processo), por meio de advogados (fls. 287 a 308, do e-processo), acompanhada de documentos (fls. 309 a 390, do e-processo), alegando, em resumo, que:

1 há nulidade, por cerceamento de defesa, pois o demonstrativo da compensação de prejuízos fiscais traz números que desconhece, quais sejam:

a) na "descrição da autuação" há um "valor tributável" de R\$ 353.111.781,18, mas após a compensação de prejuízos fiscais e base negativa, restaram R\$ 312.468.005,19 de IRPJ e R\$ 313.538.498,82 de CSLL, o que mostra a inconsistência da autuação;

b) o demonstrativo traz "saldo de prejuízos operacionais" de R\$ 45.796.698,22 (item 2), quando na verdade, conforme Ficha 58 A da DIPJ (ano-calendário 2006), o prejuízo em tela soma R\$ 55.922.600,87 (R\$ 43.783.450,72 + R12.139.150,15);

c) o demonstrativo traz lucro antes da compensação de R\$ 17.176.407,43 (item 3), enquanto a DIPJ (ano-calendário 2006) traz prejuízo de R\$ 26.318.895,74, na ficha 9A;

d) o demonstrativo traz R\$ 5.152.922,23 de "prejuízo operacional compensado" (item 6), mas a ficha 9A da DIPJ mostra que nenhum valor foi compensado, mesmo porque houve prejuízo no período;

2 essas inconsistências fogem do conceito de mero erro de cálculo ou aritmético, pois há o confronto de números que constam na escrita contábil com números desconhecidos, tratando-se de vício que causa cerceamento de defesa, por

impossibilitar o confronto desses dados com os que constam nos seus documentos fiscais e por trazer dúvidas sobre os motivos que levaram à lavratura do auto;

3 ocorreu a decadência, o lançamento deu-se em 30/09/2011 ao passo que o fato gerador em tela teria ocorrido em 01/03/2006 com a incorporação da sua controlada JBS S/A, nos moldes do lançamento por homologação, conforme argumentos de praxe;

4 no mérito, a autuação não merece subsistir, pois não há que se falar em "acrúscimo" patrimonial, pois:

a) em 01/12/2005, a Agropecuária Friboi Ltda., sua antiga denominação social, re-avaliou seus bens e os integralizou como capital na empresa JBS S/A., sendo que a reavaliação em questão elevou seu ativo líquido em R\$ 353.111.781,18 e constituiu uma "Provisão para Imposto de Renda sobre Lucros Diferidos", de R\$ 78.955.273,10, devidamente registrado na sua DIPJ (DOC. 03);

b) em 01/03/2006, sua controlada JBS S/A, é incorporada por Friboi Ltda., trazendo a si a condição de sócia majoritária e controladora da Friboi Ltda., sendo a "reserva de reavaliação" devidamente inserida na DIPJ da Impugnante (Ficha 37A Linha 31), bem como foi realizada a reserva de reavaliação (Ficha 09A Linha 18), referente apenas à depreciação ou baixa dos bens de sua controlada. (DOC. 04);

5 assim, conclui-se que:

a) a reserva de reavaliação que ensejou a autuação vem sendo regularmente contabilizada;

b) a depreciação ou perda proveniente dos bens "reavalidados" conferidos à sua controlada vem sendo devidamente levada à tributação (realizada) por via reflexa;

c) não há que se falar em "alienação", vez que a Impugnante continuou na condição de controladora da empresa titular dos bens reavalidados;

6 essa situação não se subsume à hipótese de incidência do tributo ora exigido, pois:

a) o art. 434 do RIR/99, diz que:

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).

b) o art. 439 do RIR/99 determina o mesmo tratamento:

Art. 439. A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 36).

c) da mesma forma os arts. 440 e 441 do RIR/99:

Art. 440. A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão (Decreto-Lei n 5 1.598, de 1977, art. 37).

Art. 441. As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

7 a interpretação literal desses artigos não dá margem a outra conclusão, senão a de que enquanto a reserva de reavaliação for devidamente computada e não ocorrer sua realização, a tributação deve ser diferida; o diferimento cessa com a realização do ganho de capital obtido com a reavaliação, cujas hipóteses constam do art. 435 do RIR/99:

- a) *for utilizado para aumento do capital social, no montante capitalizado, ressalvado o disposto no artigo seguinte;*
- b) *alienação, sob qualquer forma;*
- c) *depreciação, amortização ou exaustão;*
- d) *baixa por perecimento.*

O interessado prossegue discorrendo sobre alienação e incorporação, institutos diversos, com apoio no art. 227, da Lei das S/A, art. 110 do CTN, e ressalta que não houve perda da propriedade a ser confundida com alienação, pois o patrimônio reavaliado, que pertencia a controlada da Impugnante, JBS S/A, foi transferido à Friboi Ltda. em razão da incorporação. Também não se trata de "eternizar" o diferimento do ganho proveniente da reserva de reavaliação, pelas seguintes razões:

1 a “impugnante é controladora da Friboi Ltda. (atual JBS S/A), sendo certo que tem a faculdade de alienar (perder a propriedade), ocasião em que será levado à tributação o ganho proveniente da reavaliação”;

2 as “depreciações e baixas por perecimento dos bens reavaliados vêm sendo devidamente computados/adicionados ao lucro da Impugnante na conta específica de suas controladas, conforme planilhas e cópias das DIPJ's em anexo (DOC.06).”;

3 a “tributação ‘reflexa’ tratada no item anterior demonstra que não há intuito de elisão fiscal, vez que a Impugnante vem levando à tributação os bens reavaliados (depreciação e baixa)”;

4 a demonstração de que nas DIPJ's posteriores da Impugnante consta o valor da reserva de reavaliação em questão, bem como as adições por depreciação ou baixa, garante ao Fisco a plena e irrestrita possibilidade de fiscalizar eventual realização.

E mais: sustenta que a fiscalização pretende equiparar a transferência de bens reavaliados numa incorporação à transferência de bens reavaliados decorrentes de uma alienação, sendo que tal pretensão esbarra no art. 100 do CTN, vez que não houve alienação de bens reavaliados, pois:

1º o TVF (item 2.1.) reconhece que numa incorporação de sociedades ocorre a transferência de bens em razão de uma sucessão a título universal, que difere de uma alienação (art. 1.275 do Código Civil: perda de propriedade); na sucessão a título universal, não se perde a propriedade, que apenas é transferida para um terceiro em razão da extinção ou desaparecimento do proprietário original, como ocorre na transferência de bens *causa mortis*, ou, ainda, numa incorporação de sociedades;

2 assim, não se aplica o instituto de permuta, muito menos por analogia, por vedação expressa do art. 108 do CTN, de modo que só podem ser aplicados ao caso os preceitos que regem a incorporação de sociedades (art. 227 da Lei nº 6.404/76), a não ser que a fiscalização alegue vício no ato jurídico e evidencie a dissimulação, que não ocorreu.

Resume os fatos da seguinte forma: a situação objeto da autuação diz respeito à incorporação da JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98) pela empresa Friboi Ltda. (CNPJ 02.916.265/0001-60), ocorrida em 01 de março de 2006. Neste ato, a Friboi Ltda. (CNPJ 02.916.265/0001-60) sucedeu, a título universal, a JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98), nos estritos limites do art. 227 da Lei nº 6.404/76. A autuada, então titular de participação societária na JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98), mantinha uma reserva de reavaliação reflexa, sendo que até a presente data essa reserva de reavaliação é realizada nos termos do art. 435 do RIR/99.

Busca concluir: assim, não pode a fiscalização pretender equiparar o evento da incorporação da JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98) pela Friboi Ltda. (CNPJ 02.916.265/0001-60) a uma alienação de participação societária de que a Autuada era titular na JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98), conforme descrito no item 2.5 do Termo de Verificação Fiscal. A extinção da JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98) por incorporação, não equivale a uma alienação de bens, ativos ou direitos, muito menos a uma permuta, num raciocínio de analogia que não pode resultar em exigência de tributo, por vedação do art. 110 do CTN.

E finaliza sua defesa:

“(…)

4.23 O fato é que ... vem realizando ..., nos termos do art. 435 do RIR/99, a reserva de reavaliação reflexa, conforme demonstram os documentos ora juntados, na medida da depreciação e amortização desses ativos. Então, ou a Autoridade Fiscal continua nessa tentativa sem base legal de construir uma incorporação como se fosse uma espécie de alienação, ou se reconhece o óbvio, que é o fato de uma incorporação não equivaler a uma alienação para fins tributários, e que a Autoridade Fiscal reconhece a correção do procedimento adotado pela Autuada, que vem, inclusive, submetendo à tributação pelo IRPJ/CSL, da reserva de reavaliação reflexa, na medida da depreciação e amortização dos ativos contribuídos para a JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98).

(...)

Por fim, cabe trazer à colação recente decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *in verbis*:

RESERVA DE REAVALIAÇÃO NÃO ADICIONADA AO LUCRO LÍQUIDO.

Na situação em que a reserva de reavaliação é incorporada ao capital pela sociedade que procedeu à reavaliação de imóvel, e

esse imóvel reavaliado é entregue a terceiros a título de integralização de aumento de capital, a subscritora deverá, na sub-conta de investimento que registrar a parcela da participação societária, manter o destaque do montante correspondente à reavaliação ainda não oferecida à tributação. Ao não fazê-lo, a empresa deixou de cumprir a obrigação legal que lhe daria o direito de continuar a diferir a tributação do acréscimo de valor de seu imóvel (terreno), decorrente da reavaliação.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF – 1ª Seção – 1ª Turma da 3ª Câmara, Processo nº 11516.003276/200498, Recurso nº 155.537 Voluntário, Acórdão nº 1301-00.260, Sessão de 28 de janeiro de 2010)

4.26 Note-se que no caso em evidência, o diferimento somente foi afastado em razão de a empresa não manter registrado o montante correspondente à reavaliação. *Mutatis Mutandis* mantido o registro, como feito no caso em tela, há de ser mantido o diferimento.

(...)"

O processo foi baixado em diligência, em 29 de fevereiro de 2012, com o seguinte teor (fls. 395 e 396, do e-processo):

"(...)

O interessado apresentou impugnação, em 31/10/2011 (fls. 274 a 287, no e-processo), por meio de advogados (fls. 287 a 308, no e-processo), acompanhada de elementos (fls. 309 a 390), alegando, dentre outros argumentos, em resumo, que:

I há nulidade, por cerceamento de defesa, pois o demonstrativo da compensação de prejuízos fiscais traz números que desconhece, quais sejam:

a) na "descrição da autuação" há um "valor tributável" de R\$ 353.111.781,18, mas após a compensação de prejuízos fiscais e base negativa, restaram R\$ 312.468.005,19 de IRPJ e R\$ 313.538.498,82 de CSLL, o que mostra a inconsistência da autuação;

b) o demonstrativo traz "saldo de prejuízos operacionais" de R\$ 45.796.698,22 (item 2), quando na verdade, conforme Ficha 58 A da DIPJ (ano-calendário 2006), o prejuízo em tela soma R\$ 55.922.600,87 (R\$ 43.783.450,72 + R\$ 12.139.150,15);

c) o demonstrativo traz lucro antes da compensação de R\$ 17.176.407,43 (item 3), enquanto a DIPJ (ano-calendário 2006) traz prejuízo de R\$ 26.318.895,74, na ficha 9A;

d) o demonstrativo traz R\$ 5.152.922,23 de "prejuízo operacional compensado" (item 6), mas a ficha 9A da DIPJ mostra que nenhum valor foi compensado, mesmo porque houve prejuízo no período.

Assim, proponho encaminhar o processo ao órgão de origem para que a fiscalização se manifeste de forma conclusiva no sentido de esclarecer a origem e/ou a composição desses valores, bem como de outros que julgue necessários.

A propósito, verifica-se que os formulários FAPLI e FACS não foram preenchidos e que tampouco o sistema SAPLI foi alterado.

(...)”

Foi dada a ciência ao contribuinte, por meio postal (AR), do Termo de Verificação Fiscal – Diligência, em 21 de junho de 2013 (acompanhado de Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais e de Demonstrativo da Compensação de Bases Negativas), com o seguinte teor (fls. 399 a 402, do e-processo):

“(...)

DO RELATÓRIO:

1 – Cabe ressaltar, previamente, que as compensações de Base de Cálculo Negativa de Contribuição Social e de Prejuízo são atividade discricionária da fiscalização, podendo ou não ser incluídas no cálculo de valor tributável, cabendo ao contribuinte, se for de seu interesse, requerê-las à unidade de administração tributária jurisdicionante;

2 – Com relação ao item “a” acima, os valores da base de cálculo do IRPJ e CSLL não são necessariamente iguais, dependendo dos montantes dos saldos de prejuízos e de bases negativas de CSLL a serem compensados;

3 – Quanto às alegações do item “b”, os saldos de prejuízos compensáveis, levando-se em conta os prejuízos da atividade rural, não incluídos originalmente no Auto de Infração, totalizam, conforme sistemas da RFB, R\$ 56.913.474,90, valor esse que poderia ou não ser incluído, por essa fiscalização, no cálculo do valor tributável;

4 – Dentro da mesma linha de raciocínio, relativamente ao item “c”, o prejuízo das atividades em geral, adicionados àquele da atividade rural, antes das compensações, totaliza um saldo negativo de R\$ 26.318.895,74;

5 – No item “d”, na realidade, houve um prejuízo no período, não havendo, conforme alegou o contribuinte, valor a ser compensado;

6 – Como resultado das compensações acima, o valor tributável original de IRPJ é R\$ 296.196.584,39 e o de CSLL é R\$ 296.198.306,28.

Fica o contribuinte cientificado que o prazo para manifestação acerca do presente relatório é de 10 (dez) dias, contados do recebimento do presente Termo.

(...)”

Foi dada ciência ao contribuinte, em 21/06/2013, que, em 28/06/2013, pediu prorrogação de 15 dias (fls. 405 a 410) e, em 15/07/2013, assim se manifestou (fls. 411 a 417, do e-processo):

“(…)

Em diligência, esta D. Delegacia chegou à conclusão de que o valor tributável deveria ser reduzido para R\$ 296.196.584,39 para o IRPJ; e R\$ 296.198.306,28 para a CSLL.

Nada obstante o resultado da diligência já demonstre equívocos cometidos na lavratura da autuação, o AIIM continua impreciso, pois meramente afasta os números trazidos na impugnação e traz "novos" números sem especificar sua origem, a exemplo do que ocorre no item "3" do Relatório contido na intimação.

Ademais, diferente do alegado no referido Relatório, a inclusão de Base de Cálculo Negativa de Contribuição Social e de Prejuízo não é atividade discricionária da fiscalização, mas sim seu múnus.

Neste ponto, a própria Fiscalização se contradiz, pois além de ter efetivamente realizado adições e exclusões quando da lavratura da autuação, retificou seus números e reduziu a base de cálculo tributável no curso da diligência.

Vejamos recente decisão do ... CARF, acerca da busca pela verdade:

(...)

Dessa forma, a Peticionária requer seja revisto o trabalho realizado para esclarecer a origem dos números que ensejaram a redução da base tributável, sem prejuízo do reconhecimento de cerceamento de defesa ... ante os diversos vícios apontados.

(...)

Foi dada ciência ao contribuinte, em 19/07/2013 (fls. 419 a 423, do e-processo), do “RELATÓRIO FINAL DILIGÊNCIA”, acompanhado de Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais e Demonstrativo da Compensação de Bases Negativas, que aponta, em resumo:

“(…)

De modo a atender a solicitação da fiscalizada, encaminhamos anexo ao presente relatório, as planilhas de compensação de prejuízos e base negativa de CSLL, elaboradas tendo como base o sistema reservado da RFB denominado SAPLI, sistema esse alimentado com os dados das DIPJ apresentados pelo próprio contribuinte e por resultados de autuações efetuadas contra o mesmo sujeito passivo.

Na planilha de compensação de prejuízos consta o valor de Saldo de Prejuízos Operacionais de R\$ 30.596.301,05 constituído de R\$ 22.882.472,32 de Saldo de PREJUÍZO FISCAL COMPENSÁVEL COM LUCRO REAL de períodos base anteriores (atividades em geral) e de R\$ 7.713.828,73 de PREJUÍZO FISCAL COMPENSÁVEL COM LUCRO REAL de

períodos base anteriores (atividades rural, não considerada anteriormente).

Na mesma planilha consta o valor de R\$26.318.895,74, constituído de R\$ 22.914.225,90 de prejuízo antes das compensações do próprio período (atividade geral) e de R\$ 3.404.669,84 de Lucro Real Antes das Compensações do próprio período (atividade rural).

Portanto, o valor de base de cálculo do IRPJ, no montante de R\$ 296.196.584,38 é resultante das infrações, reduzidas da soma dos valores acima, ou seja, R\$ 353.111.781,18 – 30.596.301,05 – 26.318.895,74.

Da mesma forma, na planilha de compensação de base negativa de CSL constam os valores de SALDO DE BASES NEGATIVAS ANTES DA COMPENSAÇÃO de R\$ 30.594.579,16, constituído pela somatória dos valores de Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores (atividade em geral) de R\$ 21.811.978,69 e de Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores (Atividade Rural) de R\$ 8.782.600,47.

Na mesma planilha, consta o valor de BASE CÁLC. NEGATIVA DA CSL ANTES DA COMPENSAÇÃO de R\$26.318.895,74, constituída de BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período de R\$ 22.914.225,90 e de BC negativa antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período (atividade rural) de R\$ 3.404.669,84.

Portanto, o valor de base de cálculo de CSL, no montante de R\$ 296.198.306,28, é resultante das infrações operacionais, reduzida dos valores acima, ou seja, R\$ 353.111.781,18 – 30.594.579,16 – R\$ 26.318.895,74.

Era o que havia a relatar.

(...)”

Por fim, assim se manifestou o interessado, em 01/08/2013, (fls. 424 a 428, do e-processo), acostando a “Ficha 58A – Outras Informações”, que sustentaria o seu total de base negativa:

“(...)

... a planilha que instruiu a presente intimação é a mesma trazida na intimação anterior, sendo que continua sem qualquer explicação a origem do valor de R\$ 30.596.301,05 ... encontrado à título de prejuízo operacional.

Ademais, conforme enfatizado no item 2.3 (a) da Impugnação apresentada pela Peticionária, seu saldo de prejuízo operacional para o exercício em questão é de R\$ 55.922.600,87, conforme consta na ficha 58 (A) da DIPJ do ano-calendário de 2006 (Doc. Anexo I), o que não corresponde ao trabalho revisional.

Dessa forma, a Peticionária manifesta discordância com o intitulado “resultado final diligência”, sendo que em seu entendimento, ainda resta sem comprovação a origem dos números lá encontrados, devendo ser reconhecido o cerceamento de defesa

(...)"

A 4^a Turma da DRJ/SP1, analisou os argumentos apresentados pela impugnante, proferindo decisão unânime para julgar procedente em parte sua manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O fato gerador de IRPJ no regime de tributação do lucro real anual ocorre em 31/12, de modo que o direito de a Fazenda Pública efetuar o respectivo lançamento referente ao ano-calendário de 2006 decairia somente em 31/12/2011, nos moldes do lançamento por homologação. Portanto, em 30/09/2011 data do lançamento, não havia ainda se dado o decurso do prazo decadencial. Além disso, não ocorreu o pagamento antecipado que caracteriza o lançamento por homologação. Preliminar indeferida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

*NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.*

A diligência trouxe explicações suficientes para a correta compreensão da origem dos valores compensáveis de IRPJ e CSLL (valores das DIPJs e dos lançamentos de ofício) e saneou o lançamento deduzindo do valor das infrações todos os prejuízos fiscais e bases negativas compensáveis, tanto da atividade geral quanto da atividade rural. Preliminares indeferidas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

A reserva de reavaliação deve ser considerada realizada quando são descumpridas as condições que autorizam continuar a diferir a sua tributação.

AUTO REFLEXO.CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

A ora recorrente, devidamente científica do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário tempestivo (fls. 463/478), onde repete os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade.

Em 21/04/2014, a PGFN, apresentou CONTRA-RAZÕES ao RECURSO VOLUNTÁRIO do contribuinte (fls. 500/509), requerendo seu recebimento e regular processamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

O contribuinte foi autuado, em 30/09/2011, no IRPJ e reflexo, no regime de lucro real anual, por não adicionar ao lucro líquido a reserva de reavaliação realizada no ano-calendário de 2006, tendo sido exigido o crédito tributário total de R\$ 237.457.729,48, incluindo imposto, contribuição, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 31/08/2011 (fls. 1 a 273, do e-processo).

Em suma, a situação objeto da autuação diz respeito à incorporação da JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98) pela empresa Friboi Ltda. (CNPJ 02.916.265/0001-60), ocorrida em 01 de março de 2006. Neste ato, a Friboi Ltda. (CNPJ 02.916.265/0001-60) sucedeu, a título universal, a JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98), conforme art. 227 da Lei nº 6.404/76. A autuada (J&F Investimentos), então titular de participação societária na JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98), mantinha uma reserva de reavaliação reflexa decorrente da reavaliação de bens para integralização de capital na JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98) em 01 de dezembro de 2005.

Entende a fiscalização que o evento da incorporação da JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98) pela Friboi Ltda. (CNPJ 02.916.265/0001-60) corresponde a uma alienação da participação societária de que a autuada (J&F Investimentos) era titular na JBS S/A (CNPJ 07.452.328/0001-98), conforme descrito no item 2.5 do Termo de Verificação Fiscal.

1 – a Agropecuária Friboi Ltda. (atual J&F Participações S.A.), CNPJ nº 00.350.763/0001-62 (o interessado, empresa A), que possuía reservas de reavaliação de **R\$ 353.111.781,18, subscreveu e integralizou - vertendo seu acervo líquido - R\$ 547.805.210,00 de capital** na antiga JBS S.A., CNPJ nº 07.452.328/0001-980 (empresa B), em 1º/12/2005, quando vigorava a Lei 10.637/02, que dispunha:

2 – tais dispositivos, entretanto, foram todos revogados pela Lei nº 11.196, de 2005:

“Art. 133. Ficam revogados:

I - a partir de 1º de janeiro de 2006:

III - o art. 36 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

(...)”

3 – em 1º/03/2006, a empresa A anuiu, como maior acionista da empresa B (99,96% das ações), juntamente com os demais acionistas, a subscrever e integralizar aumento de capital na Friboi Ltda. CNPJ n.º 02.916.265/0001-60 (a empresa C), tornando a empresa B subsidiária integral da empresa C, com vistas à sua incorporação; ao mesmo tempo, a emprsa C adotou a denominação da empresa B alterou seu tipo societário, tornando a atual JBS S.A..

Diante desses fatos, e revogado o benefício fiscal do art. 36 da Lei n.º 10.637/02, a fiscalização entendeu que, em 1º/03/2006, ocorreu a realização da reserva de reavaliação (item 3 do TV), nos moldes dos arts. 439, § único, I (alienação ou liquidação da participação societária) e IV (quando a pessoa jurídica que receber os bens reavaliados, com eles integralizar capital de outra pessoa jurídica). Nas palavras da fiscalização:

A autuada, ao contrário, entende que a incorporação, por se tratar de sucessão a título universal não corresponde a alienação ou permuta, vez que a recorrente continua na condição de controladora da empresa que agora é titular dos bens reavaliados.

A DRJ/SP1 julgou, por unanimidade, a impugnação Procedente em Parte, exonerando do lançamento os valores reconhecidamente excedentes, conforme resultado de diligência de fls. 399/402 e 419/423.

Contra essa decisão foi interposto recurso de ofício e voluntário, em que é alegado ter havido cerceamento de defesa, decadência do direito de constituir o crédito tributário e inocorrência de alienação a ensejar a realização da reserva de reavaliação.

RECURSO DE OFÍCIO

No que tange à admissibilidade do recurso de ofício, ressalto o determinado no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, a seguir transscrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em referência, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em primeira instância, verifico que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência.

Dessa forma, o recurso de ofício é cabível, e dele conheço.

A exoneração relativa a parcela adicional de prejuízos compensáveis tomou por base confirmação, por meio de diligência fiscal, da ocorrência de erro na determinação da base negativa e prejuízo fiscal.

Assim, considerando que a alegação do contribuinte procedia, a fiscalização elaborou um novo demonstrativo de cálculo dos prejuízos fiscais compensáveis, compensado tais prejuízos com o saldo de imposto devido.

Comprovado que houve, de fato, a exclusão indevida de prejuízo fiscal compensável, a fiscalização recalcoulou as bases de cálculo do IRPJ e CSLL devidos, exonerando, parcialmente, parte dos créditos tributários lançados de ofício.

No que se refere a este item, entendo que a decisão *a quo* deve ser mantida, uma vez que o crédito tributário encontra-se baseado em verificações realizadas pela própria autoridade autuante, por meio de diligência fiscal.

Dessa forma, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/RJ1 e intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e reflexos em 02/01/2014 (fl. 455 e 461), e apresentou em 30/01/2014, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 463/478.

Uma vez atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e sendo o mesmo tempestivo, dele conheço.

DAS PRELIMINARES

1) DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Alega o contribuinte que teve seu direito de defesa cerceado, já que mesmo após as diligências determinadas, a divergência relacionada ao saldo de prejuízo operacional restou mantida.

No caso em tela, não vejo qualquer um dos requisitos que dariam ensejo a declaração de nulidade do auto de infração. Ademais, este contém, dentre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicaria na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

O contribuinte conheceu plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Por fim, a diligência requerida pelo órgão *a quo* saneou o lançamento reduzindo o valor tributável após as compensações de R\$ 312.468.005,19 para R\$ 296.196.584,38, e de R\$ 313.538.498,82 para R\$ 296.198.306,28, no IRPJ e na CSLL, respectivamente, trazendo as necessárias explicações para a boa compreensão da origem desses valores compensáveis.

Assim, deixo de conhecer desta preliminar argüida.

2) DA DECADÊNCIA

Segundo o recurso voluntário, o fato gerador da obrigação tributária se deu em 01/03/2006, na data da incorporação da JBS S/A pela empresa Friboi Ltda. Como o lançamento se aperfeiçoou em 30/09/2011, já teria decorrido o prazo prescricional de 5 anos estabelecido no artigo 150, § 4º do CTN.

No entanto, é sabido que o valor da reserva de reavaliação formada em contrapartida ao aumento do valor de bens do ativo permanente deve ser computado na determinação do lucro real, nas hipóteses dos artigos 435 e 439 do RIR/99.

Em sendo integrante do lucro real, base de cálculo do IRPJ, o seu fato gerador, conforme doutrina e jurisprudência pacíficas, se dá no dia 31/12 do ano calendário correspondente. Assim, o direito de a Fazenda Pública efetuar o respectivo lançamento referente ao ano-calendário de 2006 decairia somente após 31/12/2011, nos moldes do lançamento por homologação.

Dessa forma, em 30/09/2011, data do lançamento, não havia ainda se dado o decurso do prazo decadencial. Além disso, não ocorreu o pagamento antecipado que caracteriza o lançamento por homologação.

Assim, meu voto é no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas.

3) DO MÉRITO

No mérito, a recorrente resume seu entendimento da seguinte forma: “(i) a reserva de reavaliação que ensejou a autuação vem sendo regularmente contabilizada pela recorrente; (ii) a depreciação ou perda proveniente dos bens reavaliados – conferidos à sua controlada – vem sendo devidamente levado à tributação (realizado) pela recorrente por via reflexa; (iii) não há que se falar em alienação vez que a recorrente continuou na condição de controladora da empresa titular dos bens reavaliados”.

Alega que teriam sido desrespeitados os artigos 440 e 441 do RIR/99; que alienação e incorporação são institutos completamente distintos; que o valor reavaliado deve ser levado à tributação apenas na medida em que se reconhece sua depreciação ou baixa na controlada, como vem sendo feito.

Art. 440. A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 37).

Parágrafo único. O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto no § 2º do art. 434 e no art. 435 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 37, parágrafo único).

Art. 441. As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

Destarte, vejo que os artigos 440 e 441 do RIR/99 não se aplicam ao caso em análise, uma vez que se referem à reserva de reavaliação registrada na incorporada, fundida ou cindida, nos termos do art. 434 do mesmo Regulamento. Essa reserva não será computada no lucro real da sociedade resultante dessas operações, recebendo nessa sociedade o mesmo tratamento que possuía na sucedida.

Verificamos na situação dos autos que se trata de reserva de reavaliação registrada na controladora da empresa incorporada, quando da reavaliação de seus bens, dados em aumento de capital à incorporada. A recorrente não foi incorporada, fundida ou cindida, pelo que são inaplicáveis à reserva de reavaliação registrada nela os mencionados dispositivos.

Assim, cumpre tecer comentários sobre a incorporação como forma de alienação de participação societária.

A incorporação é prevista no artigo 227 da Lei nº 6.404/76, e trata-se de operação na qual a sociedade incorporadora absorve outra, sucedendo-lhe em todos os direito e obrigações, sendo a incorporada extinta. Não vejo como ela pode ser considerada como forma de alienação, pelo menos não para os fins da questão posta em discussão nestes autos.

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

*§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, **extingue-se a incorporada**, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.*

Ou seja, com a incorporação verifica-se a extinção da participação societária antes existente, deixando de existir na forma como era antes, ou seja havendo a sua liquidação.

Assim, não é do meu entendimento a tese de que a incorporação possa ser comparada à uma alienação, nem tão pouco de que a mesma tenha natureza de subscrição (integralização) de capital a favor de seus sócios.

No entanto, conforme ressaltado no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalizada transferiu a reserva de reavaliação para o seu capital social ainda no ano-calendário de 2006, matéria incontroversa nos autos. Neste cenário, o artigo 439, IV, do RIR/99 dispõe que o valor da reserva formada quando da reavaliação de ativos integralizados ao patrimônio de outra pessoa jurídica para fins de subscrição de capital social, deverá ser computado na determinação do lucro real quando a reserva for utilizada para integralizar o capital social. É o caso da reserva de reavaliação registrada pela recorrente.

Nas palavras da Fiscalização:

2.9. Além disso **a sucedida** (antiga e extinta JBS S.A.), anteriormente controlada da fiscalizada (antiga Agropecuária Friboi e atual J&F), no mesmo ano acima, se **utilizou dos bens reavaliamos, recebidos quando da integralização de seu capital, para integralizar o capital social de outra pessoa jurídica, ou seja sua sucessora, a antiga Friboi, atual JBS S.A.** (Art. 439, § único, IV);” (negritou-se)

Art. 439. A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 36).

Parágrafo único. O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 36, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, arts. 1º, inciso VII, e 8º):

I - na alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;

II - quando a reserva for utilizada para aumento do capital social, pela importância capitalizada;

III - em cada período de apuração, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder à participação ou aos valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor dos bens do ativo; ou

IV - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica que houver recebido os bens reavaliados realizar o valor dos bens, na forma do inciso II do art. 435, ou com eles integralizar capital de outra pessoa jurídica. (grifos nossos)

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

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

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

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

E nesses termos, filio-me à tese trazida, de Modesto Carvalhosa, de que :

a incorporação, que se efetiva com a subscrição do capital da incorporadora com o patrimônio líquido da incorporada, não constitui nem compra e venda, nem alienação sui generis. Isto porque a transferência do patrimônio de uma para outra sociedade dá-se a título de pagamento das ações subscritas pela incorporada a favor de seus sócios ou acionistas. (...) Assim, a subscrição, que é obrigação da incorporada, cumpre-se com a integralização em bens e direitos que constituem o seu patrimônio, fazendo-o pelo valor líquido deste. A entrega desse patrimônio como forma de pagamento tem como efeito a transferência de propriedade sobre o mesmo, no valor correspondente ao da subscrição. (...) Trata-se de ato de contribuição para o capital social." (Comentários à Lei de Sociedades Anônimas, 5^a ed., 4^o volume, Tomo I, p. 299/300)

Ademais, de se ressaltar que a referida reserva de realização não consta sequer dos controles contábeis da recorrente, fato também incontrovertido nestes autos, ou seja, ao transferir tal reserva de realização para o seu capital social, não restou qualquer registro da mesma em sua contabilidade. Assim, a manutenção apartada em subconta de investimento, que registrar a parcela da participação societária é determinação legal que não foi obedecida pela recorrente, mais uma razão do lançamento.

2.8. Ressalte-se ainda que a fiscalizada, no mesmo ano, transferiu a reserva de reavaliação para o capital social (capitalizou a reserva de reavaliação), não restando, portanto, nenhuma memória ou registro a respeito do fato em qualquer das empresas (fiscalizada, sucedida ou sucessora), que pudesse ensejar sua tributação no futuro, encerrando-se, portanto, em 2006, qualquer efeito tributário que a operação pudesse acarretar. Portanto, se admitirmos, por absurdo, a não tributação da Reserva de Reavaliação em 2006, estaremos aceitando a possibilidade de haver o acréscimo patrimonial sem incidência tributária, o que não é aceitável;

O que diz a norma:

Art. 436. A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, nos termos do art. 434, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.978, de 21 de dezembro de 1982, art. 3º).

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

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

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

Nesse sentido, decisão do CARF:

“RESERVA DE REAVALIAÇÃO NÃO ADICIONADA AO LUCRO LÍQUIDO.

Na situação em que a reserva de reavaliação é incorporada ao capital pela sociedade que procedeu à reavaliação de imóvel, e esse imóvel reavaliado é entregue a terceiros a título de integralização de aumento de capital, a subscritora deverá, na subconta de investimento que registrar a parcela da participação societária, manter o destaque do montante correspondente à reavaliação ainda não oferecida à tributação. Ao não fazê-lo, a empresa deixou de cumprir a obrigação legal que lhe daria o direito de continuar a diferir a tributação do acréscimo de valor de seu imóvel (terreno), decorrente da reavaliação. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF 1ª. Seção 1ª. Turma da 3ª. Câmara / ACÓRDÃO 1301-00.260 em 28.01.2010.” (grifou-se)

Dessa forma, portanto, seja através da extinção da participação societária, seja pela integralização do capital de outra pessoa jurídica, e pela falta do registro contábil adequado, entendo caracterizada a necessidade de se levar ao cálculo do lucro real e da contribuição social os montantes realizados, mantendo-se o lançamento fiscal, nos exatos termos da decisão recorrida.

Diante de todo o acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

CONCLUSÃO

Em conclusão, NEGO PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e Voluntário nos termos acima.

assinado digitalmente
Amélia Wakako Morishita Yamamoto