



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>17095.721969/2021-41</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.744 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA PLANORTE EMPREENDIMENTOS AGRICOLAS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2018

MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL PARA O LUCRO PRESUMIDO (OU ARBITRADO). TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO SALDO DIFERIDO DE TRIBUTAÇÃO EM RAZÃO DE GANHO DECORRENTE DE AJUSTE A VALOR JUSTO.

Constituiu hipótese de tributação os saldos dos valores diferidos quando o contribuinte migra do regime de tributação do Lucro Real para o Lucro Presumido, nos termos do art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996.

No caso concreto, o sujeito passivo promoveu avaliação de ativos com base em ajuste a valor justo (AVJ), os quais foram registrados em subcontas, em atendimento ao art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, para fins de diferimento do ganho da mais valia enquanto era optante do Lucro Real.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2018

MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL PARA O LUCRO PRESUMIDO (OU ARBITRADO). TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO SALDO DIFERIDO DE TRIBUTAÇÃO EM RAZÃO DE GANHO DECORRENTE DE AJUSTE A VALOR JUSTO.

Constituiu hipótese de tributação os saldos dos valores diferidos quando o contribuinte migra do regime de tributação do Lucro Real para o Lucro Presumido, nos termos do art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996.

No caso concreto, o sujeito passivo promoveu avaliação de ativos com base em ajuste a valor justo (AVJ), os quais foram registrados em subcontas, em

atendimento ao art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, para fins de diferimento do ganho da mais valia enquanto era optante do Lucro Real.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (Relator) e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

*Assinado Digitalmente*

**JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**IÁGARO JUNG MARTINS** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**RAFAEL TARANTO MALHEIROS** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 103-008.495, proferido pela 4ª Turma da DRJ03 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se de Impugnação (e-fls. 115/132) apresentada pela interessada acima qualificada contra autos de Infração concernentes aos tributos IRPJ e CSLL (fls.

2/16), do período de apuração 01/01/2018 a 31/03/2018, relativos a saldo de ajuste de avaliação patrimonial não adicionado à base de cálculo dos citados tributos após mudança de regime de apuração (do lucro real para o lucro presumido). Referidas autuações resultaram na cobrança de R\$ 80.977.404,60, na data da autuação, conforme demonstrado no quadro seguinte.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	IRPJ	CSLL
IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO	R\$ 31.480.571,80	R\$ 11.335.165,85
JUROS DE MORA	R\$ 4.448.204,79	R\$ 1.601.658,93
MULTA PROPORCIONAL	R\$ 23.610.428,85	R\$ 8.501.374,38
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 59.539.205,44	R\$ 21.438.199,16
TOTAL	R\$ 80.977.404,60	

O contribuinte teve ciência dos Autos de Infração e do correspondente Termo de Verificação Fiscal em 30/04/2021 e em 07/05/2021, respectivamente, por meio de sua caixa postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico, conforme Termos de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 96 e 104. Por sua vez, apresentou sua Impugnação em 07/05/2021, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fl. 112.

#### DA FISCALIZAÇÃO

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de e-fls. 102/105, o fiscalizado, que até 31/12/2017 era optante pela tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, optou pela tributação com base no Lucro Presumido em 2018. Ademais, a autoridade fiscal identificou na escrituração fiscal do contribuinte a existência, em 31/12/2017, de saldo de ajuste de avaliação patrimonial de R\$ 125.946.287,24, que não teria sido oferecido à tributação do primeiro período de apuração correspondente à opção pelo lucro presumido, nos termos prescritos pela legislação de regência, abaixo transcrita, citada pela autoridade fazendária em seu TVF.

#### Lei nº 9.430/1996

##### Normas sobre o Lucro Presumido e Arbitrado

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, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

##### Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época do fato gerador)

##### Valores Diferidos no LALUR

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).

#### **Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017**

##### **Da Mudança De Lucro Real Para Lucro Presumido**

Art. 219. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, correspondentes ao 1º (primeiro) período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se inclusive aos valores controlados por meio de subcontas referentes:

I - às diferenças na adoção inicial dos arts. 1º, 2º e 4º a 71 da Lei nº 12.973, de 2014, de que tratam os arts. 294 a 296; e

II - à avaliação de ativos ou passivos com base no valor justo de que tratam os arts. 97 a 101.

Assim, com supedâneo na legislação supracitada, a autoridade fiscal procedeu à apuração, para o primeiro período de apuração da opção do contribuinte pelo lucro presumido (31/03/2018), dos tributos IRPJ e CSLL sobre o valor registrado na escrituração fiscal a título de saldo de ajuste de avaliação patrimonial, com a cobrança da multa de ofício referente à infração identificada, bem como dos juros moratórios correspondentes.

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com a autuação, a Impugnante contraditou as razões do TVF em lume com base nos argumentos a seguir sintetizados.

Segundo a impugnante, da redação do § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976, abaixo transcrita, depreender-se-ia que, enquanto o montante decorrente da avaliação a valor justo não fosse computado no resultado do exercício, não haveria incidência tributária sobre tal valor.

#### **Lei nº 6.404/1976**

##### **Patrimônio Líquido**

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

[...]

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Argumenta ainda que a Lei nº 12.973/2014, ao disciplinar o ganho decorrente da avaliação a valor justo expressamente afastou sua inclusão na determinação do lucro real, condicionada, no entanto, à obrigação de abertura de conta específica, o que teria sido atendido pela Impugnante, sendo fato incontroverso no processo.

#### **Lei nº 12.973/2014**

##### **Avaliação a Valor Justo Subseção I**

##### **Ganho**

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. (Vigência)

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

Aduz ainda que a fiscalização teria se equivocado na interpretação do art. 54 da Lei nº 9.430/1996, pois referido texto legal, novamente transcrito a seguir, determinaria a adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores cuja tributação havia diferido, na hipótese de alteração do regime de apuração do lucro real para o lucro presumido.

#### **Lei nº 9.430/1996**

##### **Normas sobre o Lucro Presumido e Arbitrado**

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, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Grifou-se.

Para a impugnante, leitura atenta do dispositivo legal em questão revelaria que a tributação determinada pelo legislador em caso de mudança do lucro real para o presumido não se referiria ao saldo do valor do ajuste patrimonial, mas sobre os saldos dos valores cuja tributação havia diferido. Nas palavras da recorrente: “não se pode confundir ou mesmo equiparar o saldo da conta de ajuste de avaliação patrimonial com o saldo de valores cuja tributação foi diferida”.

Segundo a defendente, seriam duas situações distintas. Enquanto a primeira (ajuste de avaliação patrimonial) produziria um registro exclusivamente contábil correspondente ao valor de avaliação do ativo com base no seu valor justo, a segunda (tributação diferida) geraria um registro fiscal correspondente ao valor realizado e, portanto, sujeito à tributação, cujo diferimento foi permitido pela legislação tributária, e controlado via ECF (parte B do E-Lalur e E-Lacs), como, por exemplo, a depreciação acelerada incentivada da atividade rural.

Nesse sentido, a contribuinte reclama que as disposições do parágrafo único, em especial o seu inciso II, dariam conta de que a IN RFB nº 1.700/2017 teria extrapolado o texto legal do art. 54 da Lei nº 9.430/1996, na medida em que este último teria tratado tão somente dos saldos dos valores cuja tributação foi diferida, sem menção alguma à avaliação dos ativos com base no valor justo.

Assim, para a recorrente, seria inadequada a premissa adotada pela IN RFB nº 1.700/2017, e aplicada pela fiscalização, no sentido de que a constituição do ajuste de avaliação patrimonial implica em diferimento da incidência de IRPJ e da CSLL, pois não havendo realização dos bens objeto do referido ajuste, não se concretizaria o fato gerador de tais tributos e, por consequência, não haveria que se falar em diferimento, isto é, de postergação de uma obrigação tributária ainda inexistente.

Ademais, citando passagens doutrinárias no sentido de sua pretensão, a defesa argumenta que a simples alteração do regime de tributação não importaria na realização do valor referente ao ajuste de avaliação patrimonial como grandeza passível de tributação pelo IRPJ e CSLL, pois estaria ausente acréscimo ao patrimônio do contribuinte que denotasse capacidade contributiva, inexistindo previsão legal que imponha tributo sobre mera expectativa de ingresso de valores no patrimônio do contribuinte.

Conforme se vê na impugnação, outro argumento apresentado pela defesa quanto à não obrigatoriedade de adição do valor do ajuste de avaliação patrimonial na determinação do lucro real ante a não realização do ativo seria a regra disposta no art. 52 da Lei nº 9.430/1996, ao dispor que “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.”

Demais disso, segundo a recorrente, a interpretação do dispositivo retro citado revelaria a noção de que a apropriação do valor correspondente ao ajuste de avaliação patrimonial ao custo de aquisição do ativo somente ocorrerá se comprovada a tributação dessa nova parcela, o que se mostra plenamente razoável, na medida em que não caberia estabelecer o aumento do custo sem a contrapartida tributária pelo contribuinte. Assim, defende que, em interpretação a contrário senso, somente quando realizado o ativo, via alienação ou por outra espécie, haveria incidência de IRPJ e da CSLL e, ato contínuo, a permissão para inclusão dessa parcela – ajuste de avaliação patrimonial – ao custo do ativo.

Em reforço à sua pretensão, a impugnante cita decisões administrativas (Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 61, de 11 de abril de 2013 e acórdãos do CARF) e judicial (Acórdão do TRF da 4ª Região), as quais, embora não vinculantes, militariam no sentido de que a mudança de regime do lucro real para o presumido não obrigaria a pessoa jurídica a adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL do primeiro período de apuração com base no lucro presumido, o saldo da conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial existente quando da migração de regimes de tributação.

É o relatório.

Naquela oportunidade, a referida Delegacia da Receita Federal de Julgamento, analisando os argumentos da interessada, julgou improcedente a Impugnação, em acórdão com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO SALDO DE GANHO DECORRENTE DE AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL.

Diante da mudança de regime de tributação pelo contribuinte (do lucro real para o presumido), adequado o lançamento fiscal para cobrança do IRPJ sobre o saldo de ajuste de avaliação patrimonial não foi oferecido à tributação do primeiro período de apuração correspondente à opção pelo lucro presumido, nos termos prescritos pela legislação de regência (art. 54 da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 219 da IN RFB nº 1.700/2017).

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE.

O processo administrativo tributário e o procedimento inquisitório de fiscalização que o precede pautam-se pelas leis aplicáveis. Assim como toda a Administração Pública, à Administração Tributária é defeso, por expressa disposição de lei, deixar de aplicar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, o que, por óbvio, impede a análise de tais questões pelo julgador administrativo.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas e pugnando pelo provimento do Recurso.

Na sequência, o processo foi remetido à Procuradoria da Fazenda Nacional, que apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário interposto, pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conforme relatado, a controvérsia diz respeito à interpretação e aplicação dos dispositivos legais que tratam da tributação de ganho decorrente de Ajuste de Avaliação Patrimonial, especificamente do tratamento a ser conferido a este ganho em decorrência de mudança do Lucro Real para o Lucro Presumido.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Fazendária aplicou a literalidade do texto do art. 219 da IN RFB nº 1.700/2017, que insere, dentre as hipóteses de tributação diferida a que se refere o art. 54 da Lei nº 9.430/1996, os valores referentes à avaliação de ativos e passivos com base no valor justo. Confira-se:

“Os valores da tributação diferida, decorrentes de Ajuste a Valor Justo – AVJ do imobilizado, devem adicionados ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei 9.430/96, Artigo 54, alterado pela 12.973/2014).

Constatada a existência de valores resultantes da Avaliação a Valor Justo do Imobilizado e que integram contas do Patrimônio Líquido com tributação diferida e que não foram adicionados à base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa

Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no valor de R\$ 125.946.287,24 (Cento e vinte e cinco milhões, novecentos e quarenta e seis mil, duzentos e oitenta e sete reais e vinte e quatro centavos) efetuamos o lançamento de ofício que deu origem ao presente auto de infração.”

Sobreveio o Acórdão recorrido no mesmo sentido da fiscalização, confirmando o lançamento efetuado, enfatizando, por conseguinte, que o conteúdo da Instrução Normativa nº 1.700/2017 seria vinculante no âmbito da Receita Federal. Confira-se passagens do voto:

[...] a contestada redação do art. 219 da IN RFB nº 1.700/2017 apenas compila as regras definidas no art. 13 da Lei nº. 12.973/2014 e art. 54 da Lei nº 9.430/1996, sem extrapolar as prescrições do legislador sobre o tratamento jurídico a ser aplicado ao ganho decorrente de ajuste de avaliação patrimonial.

[...]

Assim, considerando a natureza vinculante do conteúdo da Instrução Normativa nº 1.700/2017, que inseriu, dentre as hipóteses de tributação diferida a que se refere o art. 54 da Lei nº 9.430/1996, os valores referentes à avaliação de ativos e passivos com base no valor justo, o julgador componente de DRJ não tem competência para análise da aventada ilegalidade do texto do art. 219 da IN RFB nº 1.700/2017.

Portanto, diante da mudança de regime de tributação (do lucro real para o presumido), adequado o lançamento fiscal para cobrança do IRPJ e da CSLL sobre o saldo de ajuste de avaliação patrimonial de R\$ 125.946.287,24, que não foi oferecido à tributação do primeiro período de apuração correspondente à opção pelo lucro presumido, nos termos prescritos pela legislação de regência (art. 54 da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 219 da IN RFB nº 1.700/2017), vinculante tanto para o auditor-fiscal responsável pelo lançamento, quanto para o julgador componente de DRJ, repise-se

Em recurso, sustenta o Contribuinte que o Acórdão recorrido não analisou o aspecto central da controvérsia, qual seja saber se efetivamente ocorreu o fato gerador do IRPJ/CSLL, em razão do ajuste de avaliação patrimonial e posterior mudança do regime de tributação do lucro, de modo a verificar se tais tributos efetivamente foram diferidos.

Nesse aspecto, enfatiza que a Fiscalização deixou de considerar que o valor classificado contabilmente como ajuste de avaliação patrimonial, decorrente do custo atribuído (*deemed cost*), não foi objeto de realização, não configurando, assim, o critério material de incidência de tais tributos, por ausente qualquer acréscimo patrimonial disponível.

Acrescenta ainda que, em não havendo realização do ajuste contábil efetuado, não há que se falar na ocorrência do fato gerador dos tributos, e por isso, a despeito de ser válida a regra do art. 54 da Lei nº 9.430/96, ela não se aplica ao caso dos autos.

Pois bem.

Como se viu, alega a Autoridade Fiscal que a mudança do regime de tributação, do lucro real para o lucro presumido, seria a causa que impõe a obrigação de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os saldos dos valores cuja tributação havia sido diferida.

A base legal das autuações é a regra prevista no art. 54 da Lei nº 9.430/96, veja-se:

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, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Compulsando os autos, fl. 22 – arquivo não paginável, o lançamento utilizou-se como base de cálculo para aplicação das alíquotas correspondentes o valor do registro contábil da seguinte conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial (Subconta de Patrimônio Líquido), em 31/12/2017:

2.03.03.01.05 – CONTRAPARTIDA DE AJUSTE DO ATIVO IMOBILIZADO E DE PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTOS ADOÇÃO INICIAL CPCS – SALDO FINAL R\$ 125.946.287,24

Compreendo que esta norma não se aplica à hipótese dos autos, exatamente pela ausência de realização dos ativos sobre os quais houve o Ajuste de Avaliação Patrimonial, inexistindo assim, a ocorrência do fato gerador do IRPJ/CSLL, e por consequência, tributo a ser exigido. Penso que o aludido dispositivo é aplicável aos saldos de valores constantes do LALUR cuja tributação tenha sido diferida, que não é o caso dos autos.

Logo, mostra-se inadequado argumento utilizado pela DRJ para manutenção do lançamento, em especial quando se utiliza dos fundamentos lançados na Instrução Normativa nº 1.700/2017, na medida que a regra legal que suposta a referida Instrução Normativa, utilizada, inclusive, como fundamento para o lançamento – art. 54 da Lei nº 9.430/96, é inaplicável ao caso dos autos, pois, *in casu*, inexistente diferimento de tributação como previsto no texto da referida regra.

Ora, a simples mudança de regime de tributação (lucro real para o lucro presumido) não implica no surgimento do fato gerador e, por isso, impossível o invocado diferimento; por consequência, não há causa jurídica para fundamentar o lançamento.

E, exatamente por não ocorrer o fato gerador dos tributos (IRPJ/CSLL), que se conclui ser inaplicável a regra do art. 54 da Lei nº 9.430/96 utilizada pelo lançamento de ofício.

Acrescente-se às considerações acima os fundamentos consignados em voto proferido no Acórdão nº 9101-002.553, de 8 de fevereiro de 2017, de relatoria do Conselheiro Luiz Flavio Neto, que, por 6 votos a 2, afastou a tributação do valor da reserva de reavaliação ainda

não realizada, na hipótese de simples alteração do regime de apuração do lucro real para o presumido. Confira-se a seguir:

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 OLIVEIRA<sup>1</sup>, quando aduz que “o fato gerador é o aumento patrimonial formado pelas 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.

[...]

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 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.

[...]

Por fim, em face da argumentação da recorrente, cumpre ainda afirmar que não há a incidência ao caso do art. 54 da Lei n° 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.**

Aplicando-se as considerações acima ao caso vertente, a decisão que se impõe é o cancelamento dos valores exigidos nestes autos.

#### Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso, para cancelar as exigências formalizadas nestes autos.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA**

#### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Redator designado

Em que pese o entendimento do i. Relator, a Turma, por maioria de votos, entendeu que o ganho decorrente de avaliação de ativo a valor justo, mantido em subconta para fins de diferimento, é tributável para fins do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 54<sup>1</sup> da Lei nº 9.430, de 1996, em razão da mudança do regime de tributação do Lucro Real para o Lucro Presumido.

<sup>1</sup> 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, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Entendeu o i. Relator que a referida norma não se aplica à hipótese dos autos, exatamente pela ausência de realização dos ativos sobre os quais houve o Ajuste de Avaliação Patrimonial, e que eventual tributação se aplicaria exclusivamente aos valores constantes do LALUR cuja tributação tenha sido diferida, o que não seria o caso dos autos. Concluiu que a simples mudança de regime de tributação (lucro real para o lucro presumido) não é fato gerador e, por isso, não haveria causa jurídica para fundamentar o lançamento.

Sustenta sua posição em precedente da CSRF nº 9101-002.553, que analisou que analisou situação fática similar, em que o contribuinte havia reavaliado ativos durante a opção pelo Lucro Real e, posteriormente, no ano-calendário 2007, migrou para o Lucro Presumido. Naquele julgado, prevaleceu a posição majoritária de não aplicação do art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ocorre que a situação dos autos tem subsunção legal diferente daquele caso.

Os fatos aqui tratados ocorreram no ano-calendário 2018 e não se referem a reserva de reavaliação, mas a ganho decorrente de avaliação de ativo a valor justo (AVJ), conforme novo disciplinamento da matéria, atribuído pelo art. 13<sup>2</sup> da Lei nº 12.973, de 2014.

Conforme relatado, consta no TVF (fls. 102/105), que a Recorrente, até 31.12.2017 era optante pela tributação do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Real, e migrou para a tributação com base no Lucro Presumido em 2018. Ao analisar a escrituração fiscal do contribuinte, a Fiscalização constatou a existência, em 31.12.2017, de saldo de ajuste da avaliação de ativos e/ou

---

<sup>2</sup> Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros.

§ 6º No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o caput, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º.

passivos a valor justo, que resultou em uma conta de ajuste no grupo de patrimônio líquido de R\$ 125.946.287,24.

Como referido, no momento da migração para o Lucro Presumido, vigia novo o disciplinamento (art.13 da Lei nº 12.973, de 2014), determinando que o valor dos ativos ou obrigações a valor justo não será tributado na determinação do lucro real **desde que o referido ajuste reste evidenciado em subconta**, caso contrário, o ganho, consubstanciado pelo aumento do ativo ou redução do passivo será tributado.

Quando o contribuinte migra para o Lucro Presumido, o custo para fins de alienação dos bens que foram objeto de AVJ fica majorado, pois não há mais que se falar em depreciação, amortização ou exaustão, ou seja, não há mais aferição dos resultados com base na escrituração contábil.

Ainda que desnecessário, importante registrar que a regra do art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, isto é, de diferir os ganhos com AVJ, foi uma opção do legislador para conferir a desejada neutralidade em decorrência da adoção dos critérios contábeis internacionalmente aceitos (*International Financial Reporting Standards – IFRS*), positivados inicialmente pela Lei nº 11.638, de 2007, e depois pela Lei nº 11.941, de 2009, que promoveram substanciais alterações na Lei nº 6.404, de 1976, determinando um descasamento entre as informações contábeis, que servem para fins de determinação do acréscimo patrimonial para fins de incidência do IRPJ e da CLL, e aquelas destinadas a transmitir informações sobre o valor real das companhias para o mercado investidor.

Registre-se que, em um primeiro momento, no Regime Tributário de Transição (RTT), o controle fiscal decorrente da aplicação das novas normas contábeis internacionalmente aceitas (IFRS) era materializado no Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT – Lei nº 11.941, de 2009).

O resultado desse regramento era a existência de duas escriturações – a contábil e a fiscal (FCONT) – que, por um lado, aumentava a dificuldade para os contribuintes cumprirem suas obrigações escriturais, pois necessitavam manter duas escriturações, uma para o atender o mercado e outra destinada para apurar os tributos sobre a renda.

A Lei nº 12.973, de 2014, extinguiu o RTT, que desde sua gênese era transitório, ao passo que adotou a mesma escrituração contábil dos contribuintes, ressaltando os critérios nacionalizados do IFRS que seriam passíveis de incorporação para fins tributários. Ou seja, a nova lei adotou uma única escrituração, que deveria evidenciar os lançamentos contábeis que, embora provocassem alteração patrimonial em razão da adoção das normas contábeis internacionais, teriam disciplinamento tributário próprio, isto é, a legislação tributária passou a prever o tratamento desses efeitos, em alguns casos, com a evidenciação desses ajustes em subcontas quando os contribuintes tencionassem não tributar imediatamente o ganho auferido.

De forma a contemporizar a desejada internalização das normas contábeis no País, que passaram a exprimir a essência dos fatos contábeis, que decorrem, muitas vezes de um certo grau de subjetividade, em detrimento do registro com base no custo histórico, o legislador permitiu aos contribuintes a adoção de um dos critérios possíveis no caso do AVJ.

O primeiro, permitir o diferimento do ganho, mediante a evidenciação deste em subcontas, e o segundo em optar por tributar o ganho de imediato à AVJ e, com isso, majorar o custo para todos os fins, inclusive como custo de aquisição.

É fato incontroverso que os valores que serviram de base para o lançamento decorrem de avaliação a valor justo, os quais foram registrados em subcontas pela Recorrente, em atendimento ao art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, que buscou diferir a tributação sobre esses ganhos.

Em suma, houve o acréscimo patrimonial referente ao ganho obtido pelo ajuste do valor atribuído aos bens.

Sua tributação, contudo, estava com efeitos diferidos em razão da autorização contida no art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, mediante o controle desses valores em subcontas, que seriam realizados mediante o registro das correspondentes depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa. Note-se que, pela regra desse dispositivo, tão pouco a mais valia, como a realização dessa, *v.g.*, via depreciação, poderiam influenciar no Lucro Real. Em resumo, eventual depreciação não serviria como dedução do Lucro Real, assim como o auferimento do ganho pelo AVJ (devidamente evidenciado em subconta) não seria acrescido ao mesmo Lucro Real.

Por essa razão, para evitar a majoração do custo dos bens avaliados a valor justo (ou reavaliados no antigo disciplinamento), com a conseqüente potencial redução do ganho de capital por ocasião da alienação desses bens sob o regime do Lucro Presumido, o legislador determina que *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* (art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996).

Ainda sobre o tema, importante trazer as importantes considerações do então Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, em sua Declaração de Voto, no Acórdão nº 9101-002.553:

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 n° 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 n° 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.

### ***Dispositivo***

Diante exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Ílvaro Jung Martins**