



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.726448/2013-17
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.143 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 07 de junho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CMSA PARTICIPAÇÕES S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CIRCUNSTÂNCIAS DISTINTAS
DETERMINANTES DA DECISÃO. DIVERGÊNCIA NÃO
CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas' nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados, ainda que envolvam a interpretação da mesma legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 343-354) interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, previsto nos arts. 67 e ss. do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, contra o Acórdão nº 1302-002.035, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, fls. 334-341, na sessão de 14 de fevereiro de 2017, mediante do qual o colegiado decidiu negar provimento ao recurso de ofício.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário:2009

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO. ALTERAÇÃO DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

A alteração de regime de tributação de apuração pelo lucro real para a forma presumida, pela empresa sucessora no caso de cisão parcial, não obriga à tributação dos valores registrados na conta de reserva de reavaliação transferida na cisão, se não houve diferimento da tributação destes valores. 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 (art. 4º da Lei nº 9.959/00).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO-CSLL

Ano-calendário:2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido em relação à tributação do IRPJ deve acompanhar a autuação reflexa da CSLL.

O relatório do acórdão recorrido, transcreve excertos do Termo de Verificação Fiscal – TVF que descreve a autuação, *verbis*:

A autuação ocorreu em razão da falta de adição do saldo da reserva de reavaliação à base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos seguintes termos, consoante Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 63 a 66:

Trata-se a contribuinte de uma holding de capital fechado, oriunda da cisão parcial da Construtora Metropolitana S/A, ocorrida em 2009. A empresa tem por finalidade a realização de investimentos e participações como sócia, acionista ou quotista, em empresas concessionárias e de serviços públicos nas áreas de rodovias e geração de energia.

Com relação ao ato de cisão parcial, com versão de parte do patrimônio da Construtora Metropolitana S/A para a empresa CMSA Participações S/A, analisamos os termos constantes do Protocolo de Cisão com Incorporação, firmado por ambas em 23/09/2009, e do Laudo de Avaliação da Cisão, concluído

em 15/09/2009, aprovados pelas Atas das Assembleias Gerais Extraordinárias da Construtora Metropolitana S/A e da CMSA Participações S A, realizadas em 30/09/2009, publicadas no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, respectivamente em 16/11/2009 e 23/11/2009, onde constatamos que dentro deste patrimônio transferido encontrava-se o valor de R\$ 23.215.668,26 referente à Reserva de Reavaliação.

A CMSA Participações S/A teve o seu CNPJ aberto em 12/05/2009 e entregou, em 30/10/2009, a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica DIPJ, referente à cisão parcial, nos termos do art. 5º da Lei 9.959/2000 e, em 28/06/2010, a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica DIPJ, nos termos do art. 808 do Decreto 3.000/1999. Em ambas as declarações o regime de tributação do Imposto de Renda optado pela CMSA Participações S/A foi o regime com base no Lucro Presumido. A Construtora Metropolitana S/A também entregou devidamente suas DIPJ, em 29/10/2009 e em 29/06/10, mantendo o regime de tributação com base o Lucro Real.

[...]

O art. 520 do Decreto nº 3.000/99 RIR (art.54 da Lei 9.430/96) dispõe, em suma, 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, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real LALUR.

Portanto, temos que o fato gerador da obrigação tributária ocorre, neste dispositivo legal, pela opção da forma de tributação pelo Lucro Presumido. O art. 441 do Decreto nº 3.000/99RIR dispõe que as reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

No caso em voga, a empresa CMSA Participações S/A passou a possuir, após a cisão parcial, saldos (relativos à, já citada, Reserva de Reavaliação) com tributação anteriormente diferida pela sucedida, Construtora Metropolitana S /A, pelas disposições legais inerentes à tributação pelo Lucro Real. Tal saldo de Reserva de Reavaliação terá na CMSA Participações S/A o mesmo tratamento tributário que teria na Construtora Metropolitana S /A, em conformidade com o art. 441 do Decreto nº 3.000/99. Portanto, ao optar pela tributação com base no Lucro Presumido, a CMSA Participações S/A gerou, nos termos dos arts. 114 a 116 da Lei nº 5.172/66 CTN, o fato gerador da obrigação tributária definido no art. 520 do Decreto nº 3.000/99 RIR (art. 54 da Lei nº 9.430/96), qual seja a adição à base de cálculo do Imposto de Renda dos valores cuja tributação foi diferida no regime de tributação pelo Lucro Real.

[...]

Em 10/03/2017, o processo foi encaminhado à PGFN para ciência do acórdão (fl.342), tendo a Procuradoria da Fazenda apresentado recurso especial (fls. 343/354), em 24/04/2017.

A Fazenda Nacional aponta divergência em relação à **tributação do saldo de reserva de reavaliação ainda não realizada, quando da mudança do regime do lucro real para o lucro presumido.**

O recurso foi admitido em 23/05/2017, por meio do despacho da presidente da 3ª Câmara (fls. 358/362), no qual se empreendeu a análise da divergência suscitada, *verbis*:

Em seu recurso especial, a Fazenda aponta divergência em relação à tributação do saldo de reserva de reavaliação ainda não realizada, quando da mudança do regime do lucro real para o lucro presumido (fl.346).

Para demonstrar a divergência, a recorrente apresenta o acórdão paradigma nº.1101-00.705 (da 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção, de 10/04/2012). Reproduziu a íntegra da ementa no corpo do recurso, *in verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005, 2006

PROVAS.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS

Exercício: 2005, 2006

ANTINOMIA APARENTE. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DIFERENTE.

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

ANTINOMIA APARENTE. LEI GENÉRICA. LEI ESPECIAL.

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

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Exercício: 2005, 2006

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

O contribuinte que sai do lucro real e que tem contrapartidas de reserva de reavaliação diferidas é obrigado a oferecer tais parcelas no primeiro período de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado. O art. 40 da Lei nº 9.959, de 2000, não revogou tacitamente e parcialmente o art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996, pois não existe incompatibilidade entre os dois dispositivos, que incidem em hipóteses diferentes.

GLOSA DESPESAS. DESPESAS INEXISTENTES. REQUISITOS.

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

MUDANÇA DE SISTEMA. ADIÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

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

A recorrente destaca que a controvérsia reside na aplicação do art.520 do RIR/99 aos saldos de Reserva de Reavaliação decorrentes de reavaliação de bens do ativo permanente.

Argumenta que, no paradigma, firmou-se entendimento de que o saldo da Reserva de Reavaliação é tributável quando da alteração do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido (fl.349). Para demonstrar seus argumentos, destacou o seguinte trecho do voto do relator do paradigma nº.1101-00.705:

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

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

O pressuposto de incidência da regra é ocorrer a saída do lucro real e existir saldo diferido da contrapartida da reserva de reavaliação. Já quanto a conduta prescrita, a regra estabelece a **obrigação** de oferecer o saldo diferido à tributação. (grifo no original)”

O paradigma trata de lançamento de ofício decorrente da falta de adição de valor de reserva de reavaliação na base de cálculo do imposto, em razão de alteração de sistema de tributação de lucro real para presumido. Destaca ainda que a reserva de reavaliação foi utilizada para aumento de capital. Considera que o regime tributário estabelecido para reserva de reavaliação é apenas para pessoas jurídicas tributadas no sistema do lucro real.

No paradigma, entendeu-se que houve diferimento da tributação para os valores constantes da reserva de reavaliação, e que nos termos do art.520 do RIR/99, deveriam ser adicionados à base de cálculo do imposto no primeiro período de apuração que houver optado pelo lucro presumido.

No acórdão recorrido, o lançamento também se deu em função da alteração de regime de tributação, onde houve operação de cisão parcial e, a empresa sucedida era optante pelo lucro real, enquanto que a sucessora (autuada) era optante pelo lucro presumido. A fiscalização entendeu que as reservas de reavaliação transferidas por ocasião da cisão deveriam ter sido adicionadas à base de cálculo do imposto de renda, e efetuou o lançamento com fundamento nos arts. 441 e 520 do RIR/99.

Todavia, o Colegiado a quo entendeu não ter havido diferimento da tributação, e que a realização desses valores ocorrerá apenas no momento da alienação das ações, o que impede a tributação nos termos do art.4º da Lei nº 9.959/00. Transcreve-se trecho do voto condutor do aresto recorrido, onde a relatora cita acórdão da DRJ, do qual ratifica entendimento (fl. 338):

O fato que deu causa ao lançamento foi a falta de adição do saldo de reserva de reavaliação à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados sob o regime do lucro presumido. Supôs a Fiscalização que a reserva de reavaliação era um valor cuja tributação tinha sido diferida por lei e, sendo assim, deveria ser totalmente adicionada à base de cálculo de ambos os tributos, quando a empresa, tributada pelo lucro real, optasse pelo lucro presumido.

O entendimento, entretanto, é equivocado. A constituição da reserva de reavaliação, por si, não configura fato gerador do IRPJ, nem da CSLL. O momento fixado em lei para a tributação desses valores é o da realização do ativo reavaliado, que se dá na baixa do bem ou na apropriação como despesa de quotas de depreciação, exaustão ou amortização. Portanto, não se pode falar propriamente em diferimento da tributação. Diferimento se verifica quando, tendo ocorrido o fato gerador e sendo o ganho já passível de compor a base de cálculo do tributo, a lei permite postergar a incidência tributária.

Paradigma e recorrido partem de situações semelhantes, quais sejam, a alteração do regime de tributação de lucro real para lucro presumido e existência de reserva de reavaliação quando da alteração do regime.

Mas enquanto no paradigma concluiu-se que o valor da reserva de reavaliação deveria ter sido incluída na base de cálculo do imposto de renda no primeiro período de apuração no qual houvesse optado pelo lucro presumido com fundamento no art.520 do RIR/99; no acórdão a quo, entendeu-se ser aplicável o art. 4º da Lei nº 9.959/00, e que as reservas de reavaliação só seriam tributadas quando da efetiva realização do bem reavaliado.

Dessa forma, **considero que a Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência levantada quanto à tributação da reserva de reavaliação quando da alteração do regime de tributação de apuração do imposto de renda do lucro real para o lucro presumido.**

Diante do exposto, com fundamento no art.67, do anexo II do RICARF, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo Fazenda Nacional.

À consideração do Sra. Presidente da 3ª Câmara da 1a Seção de Julgamento do CARF.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.343/2015, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto Procuradoria da Fazenda Nacional.

No mérito, a PFN pleiteia que seja aplicado ao presente caso o entendimento adotado pela 1ª Turma da 1ª Câmara, que proferiu o Acórdão nº 1101-00.705, de sorte que “o saldo de Reserva de Reavaliação registrada na Parte B do LALUR deve ser tributado quando da mudança do lucro real para o lucro presumido, nos termos do artigo 520 do RIR/99.

A contribuinte foi cientificada do Acórdão de Recurso de Ofício e do recurso especial interposto pela PFN, bem como de sua admissão, em 21/06/2017 (fls. 365), tendo apresentado, na mesma data (fls. 366). suas contrarrazões (fls. 368/389), no qual defende, em apertada síntese que o recurso não deve ser conhecido em face da ausência de similitude fática entre as situações examinadas nos acórdãos cotejados. No mérito, caso o recurso seja conhecido, defende a manutenção do acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Do conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte questiona em suas contrarrazões a admissibilidade do recurso especial, *verbis*:

[...]

11. Nos termos do artigo 67, parágrafo 6o, do RICARF, o recurso especial terá função uniformizadora e somente será admitido se a parte recorrente demonstrar a existência de divergência de entendimentos entre o acórdão recorrido e o acórdão indicado como paradigma.

12. Contudo, não basta a mera indicação de questões potencialmente conflitantes, devendo a divergência jurisprudencial, de acordo com o parágrafo 8o, do artigo 67 do RICARF, "ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido".

13. O pressuposto dessa função uniformizadora do recurso especial consiste logicamente na prevenção à iniquidade que seria proporcionada pela coexistência de entendimentos diametralmente opostos em relação à mesma temática tributária. O antagonismo de conclusões acerca da aplicação do direito sobre os mesmos fatos demonstrados de forma analítica é, portanto, essencial para que seja aberta a via da cognição especial.

14. Assinale-se que é imprescindível que haja similitude fática entre o acórdão recorrido que se pretende reformar e os acórdãos tidos como paradigmas. **Ou seja, por óbvio, não há como se comparar entendimentos, supostamente antagônicos, em casos que não tratam da mesma situação fática.**

15. O CARF já se manifestou inúmeras vezes a respeito da necessidade de correspondência precisa entre os fatos do acórdão que se pretende reformar e os fatos do acórdão paradigma que daria ensejo ao cabimento do recurso especial. Confira-se:

[...]

16. Com base nessas premissas, torna-se claro, de plano, que o recurso especial ora contrarrazoado não preenche os requisitos de admissibilidade, em virtude de não ter sido devidamente caracterizada a dualidade de interpretações.

17. Isso porque constata-se da análise do inteiro teor do acórdão trazido pela Recorrente como suposto paradigma que as conjunturas fáticas são inegavelmente distintas das verificadas no caso concreto.

18. Com efeito, o Acórdão nº 1101-00.705, indicado pela Recorrente, trata de auto de infração lavrado contra contribuinte que deixou de adicionar valor registrado em reserva de reavaliação no momento da mudança de seu regime de apuração de IRPJ e de CSLL do lucro real para o lucro presumido.

19. Entretanto, diferentemente do presente feito, no caso tratado no Acórdão n.º 1101-00.705 ocorreu um evento de realização da referida reserva. Nesse sentido, o contribuinte havia aumentado o seu capital social com a reserva de reavaliação antes da mudança no regime de apuração dos tributos, algo que não ocorreu no presente feito.

20. Confira-se trecho do acórdão que indica claramente a ocorrência dessa capitalização antes da mudança do regime de apuração:

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

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

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

21. Portanto, no acórdão paradigma fica evidenciado que (i) o aumento de capital utilizando a reserva de reavaliação ocorreu em 2004; e (ii) a alteração do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido aconteceu em 2006.

22. Cumpre esclarecer que o aumento de capital com a reserva de reavaliação é considerado pela legislação fiscal como um evento de realização da reserva, só que a sua tributação fica diferida para momento futuro, nos termos dos Artigos 435 e 436 do RIR/99:

"Art. 435. O valor da reserva referida no artigo anterior será computado na determinação do lucro real:

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

"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"

23. Vale mencionar que a própria Recorrente reconhece essa diferença e faz uma ressalva às fls. 349 ao mencionar que "uma única observação, contudo, deve ser feita: no caso julgado [paradigma], a empresa efetivamente utilizou o saldo da reserva para aumentar o seu capital social".

24. Ocorre que essa pequena observação ao Acórdão n.º 1101-00.705 feita pela Recorrente faz toda a diferença para o deslinde da presente controvérsia. Afinal, o acórdão paradigma trata de contribuinte que se valeu da reserva de reavaliação para aumentar seu capital social (evento de realização), só que o acórdão recorrido não trata de ativo cuja reserva de reavaliação foi objeto de evento de realização (baixa, depreciação, amortização, aumento de capital, etc).

25. Logo, se o quadro fático é distinto entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, não pode a Recorrente se valer do Acórdão n.º 1101-00.705 como acórdão paradigma para a admissão de seu recurso especial.

26. Diante do exposto, em razão da ausência de similitude fática entre o Acórdão n.º 1101-00.705 apontado como paradigma pela Recorrente e o acórdão recorrido, o que impossibilita a verificação da divergência jurisprudencial, a Recorrida entende como demonstrado o não cabimento do recurso especial ora contrarrazoado, razão pela qual se impõe, de plano, o seu não conhecimento por Vossa Senhoria.

[...]

Com efeito, entendo que assiste razão à contribuinte, ora recorrida.

De fato existe uma circunstância fática dessemelhante entre os acórdãos cotejados que impede a caracterização da divergência jurisprudencial suscitada.

Tal circunstância, bem apontada nas contrarrazões ofertadas pela contribuinte, consiste no fato de que no acórdão indicado como paradigma, para além da mudança do regime de apuração do lucro real para o lucro presumido que exigiria a tributação de saldos dos valores cuja tributação foi diferida, controlados na parte B do Lalur, verificou-se a incorporação ao capital social da empresa autuada antes da mudança do regime, situação que foi considerada caracterizadora da efetiva realização da reserva de reavaliação apta a atrair a tributação dos valores diferidos, situação que inexistiu no caso do recorrido.

A declaração de voto apresentada pela i. conselheira Edeli Pereira Bessa no julgado paradigma, revela claramente a importância de tal circunstância para fins de incidência da regra de tributação dos valores anteriormente diferidos, *verbis*:

[...]

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

A Reserva de Reavaliação foi inicialmente tratada na Lei n.º 6.404/76, nos seguintes termos:

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

[...]

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

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

[...]

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

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.*

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

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

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

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

[...]

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

REQUISITOS PARA QUE A RESERVA SEJA TRIBUTADA SOMENTE NA REALIZAÇÃO.

3. Inicialmente, cumpre notar que a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º. da Lei número 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação e desde que (art. 326. O 1º, 2º e 4º, do RIR/80):

- a) no laudo que servir de base ao registro da reavaliação sejam identificados os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados, com a indicação dos anos de aquisição e das modificações no seu custo original;*
- b) na reserva de reavaliação sejam discriminados os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período.*

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

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

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

(Grifei).

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

CÔMPUTO. DA RESERVA NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL.

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

"§ 3º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real: a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social no montante capitalizado;

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

I - alienação, sob qualquer forma;

2 - depreciação, amortização ou exaustão;

3 - baixa por perecimento;

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

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

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

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

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

5.4 - É conveniente ressaltar, ainda, que não somente na capitalização ocorrerá a tributação da reserva. Conforme decorre do explicitado no item 3 deste

parecer, qualquer procedimento que implique baixar, na escrituração comercial, o valor da reserva constituída, importará em cômputo do valor respectivo na determinação do lucro real.

A incorporação destas disposições ao Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 — RIR199 revela poucas alterações:

Diferimento da Tributação

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

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

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

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

Tributação na Realização

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

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

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

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

Reavaliação de Bens Imóveis e de Patentes

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

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

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

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

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

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. (negreji)

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

Art.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.

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

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

Art. 520. A pessoa jurídica que, até o ano - calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte "B" do LALUR (Lei nº 9.430, de 1996, art. 54).

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

Diz a lei societária que a contrapartida de aumento de valor atribuído a elemento do ativo em virtude de nova avaliação é classificada em conta patrimonial de reserva de reavaliação, e tal aumento de valor somente pode ser computado como lucro, para efeito de distribuição de dividendos ou participações, quando realizado. Significa dizer que este ganho somente autoriza a distribuição de lucros quando ele efetivamente se materializa.

Em consequência, enquanto não é possível a distribuição de lucros, os sócios também não poderiam utilizar aquele *aumento de valor atribuído a elemento do ativo* para aumento de capital. Dai porque o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações

da FIPECAFI — Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP, em sua 3ª edição de 1991 (Editora Atlas: São Paulo) reconhece a validade da interpretação fiscal que afirmava a tributação da reserva de reavaliação no momento de sua incorporação ao capital social. Veja-se (p. 483):

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

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

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

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

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

II - transcrever a demonstração do lucro real;

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

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

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

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

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos a base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

[...]

§ 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52). (negreji)

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

[...]

Como se extrai da brilhante declaração de voto transcrita, a condição determinante para a tributação da reserva de reavaliação quando da mudança do regime de apuração do lucro para Presumido foi sua anterior incorporação ao capital social, evento considerado como realização da reserva, circunstância que inexistia no acórdão recorrido quando da alteração do regime.

Desta feita, não é possível concluir que, diante de circunstância fática distinta, o colegiado que proferiu o paradigma adotaria a mesma solução caso viesse a analisar o presente caso.

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela PFN.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado