



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 19515.002940/2005-84
Recurso nº 157.423 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTRO - EXS: DE 2001 e 2002
Acórdão nº 101-96.784
Sessão de 30 de maio de 2008
Recorrente EQUIPAV S.A PAVIMENTAÇÃO, ENGENHARIA E COMÉRCIO
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

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

Anos-calendário: 2001 e 2002

Ementa: IRPJ/CSLL – DEDUÇÃO DE DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROGAGANDA - Para que seja dedutível a despesa com publicidade e propaganda, o sujeito passivo deve comprovar a sua necessidade à atividade da empresa. Se a contribuinte pagou antecipadamente o valor de espaço publicitário e, ao longo do ano-calendário, deduziu as parcelas correspondentes aos serviços prestados, o valor do preço correspondente ao espaço não utilizado poderá ser igualmente deduzido ao fim do período. A não utilização de todo o espaço adquirido não desnatura a necessidade da despesa efetuada pela contribuinte, devidamente comprovada por meio de contrato de prestação de serviços, cópias de cheques nominais à contratada e recibos dos pagamentos correspondentes. A contratação em base anual tem justificativa empresarial (disponibilidade de espaços publicitários) e econômica (desconto em relação ao valor individualizado da mídia).

DIFERIMENTO DE CUSTOS E RECEITAS – CONTRATO COM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – A legislação autoriza o diferimento da tributação do lucro não realizado, quanto se tratar de contratante integrante da Administração Pública. Se determina o diferimento do resultado, é consequência inegável que as receitas estarão igualmente diferidas. Não seria possível à empresa contabilizar resultados sem receitas. E, em face do princípio da competência e vinculação dos custos às receitas, os custos somente devem ser deduzidos quando apuradas e conhecidas as receitas.

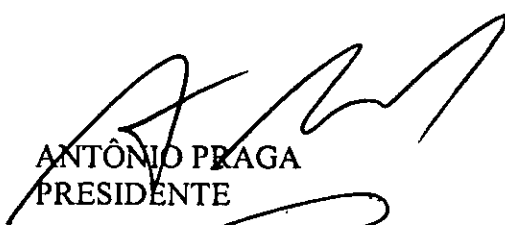
**RESERVA DE REAVALIZAÇÃO – CONTROLADORA –
EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL – USO PARA AUMENTO**

DO CAPITAL SOCIAL – AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DO IRPJ/CSLL – A Reserva de Reavaliação, apurada na controladora, por equivalência patrimonial, não deve ser tributada (acrescida ao Lucro Real) quando utilizada para aumento de seu Capital Social, se constituída como contrapartida de aumento de valor de imóveis constantes do Ativo Permanente da sociedade controlada que efetuar a reavaliação de seus bens. A respectiva Reserva de Reavaliação somente será 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, como determina o art. 4º da Lei nº 9.959/2000.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, 1) Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso para restabelecer a dedução das despesas com propaganda e publicidade, indicadas no item “I” do auto de infração; 2) Por unanimidade de votos, restabelecer a dedução das despesas pagas à CESBE S/A ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS, no valor de R\$ 1.625.000,00, conforme fls. 175 e 3) Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso quanto a tributação da reserva de reavaliação, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Antonio Praga, que apresenta declaração voto.



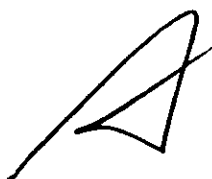
ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, JOSÉ RICARDO DA SILVA, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.



Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 638/720, interposto pela contribuinte EQUIPAV S.A. PAVIMENTAÇÃO, ENGENHARIA E COMÉRCIO contra decisão da 4ª Turma da DRJ em São Paulo/SP I, de fls. 599/629, que julgou procedente em parte os lançamentos de IRPJ e CSL de fls. 188/195, referentes ao ano-calendário de 2001, dos quais a contribuinte tomou ciência em 17.10.2005.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 64.479.684,36, já inclusos juros e multa de ofício de 75%, e tem origem em:

(i) glosa de despesas com propaganda e publicidade, por não atender aos requisitos de dedutibilidade previstos na legislação;

(ii) falta de adição ao lucro líquido do valor da reserva de reavaliação de bens de empresas coligadas, que foi utilizado para aumento do capital na investidora; e

(iii) redução indevida do lucro real, pela inobservância do regime de competência.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 174/179, os fatos relacionados ao lançamento são os seguintes:

A contribuinte não comprovou que as despesas contratadas com publicidade e propaganda são necessárias à atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, razão pela qual a Fiscalização entendeu que os respectivos valores não são dedutíveis na apuração do lucro real.

A contribuinte aumentou o seu capital social com a utilização de reservas de reavaliação de ativos próprios e de investimentos das empresas controladas/coligadas pelo método de equivalência patrimonial. No entanto, a contribuinte não computou, na determinação do lucro real, a reserva de reavaliação constituída por ajuste no valor do patrimônio líquido de investimento na controlada.

Por fim, a contribuinte contabilizou receitas e custos sem observar o regime de competência. No ano de 2001, registrou receitas e custos de obras já encerradas em 2000, conforme documentação de fls. 159, acarretando a redução indevida do lucro real.

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 211/285. Em suas razões, inicialmente, informou que efetuou o pagamento do valor exigido no auto de infração relativo à redução indevida do lucro real, pela inobservância do regime de competência, em relação aos serviços prestados às empresas Civilia Engenharia Ltda. e Sideco Brasil S/A.

Com relação às despesas com publicidade e propaganda, afirmou que os dispositivos mencionados no auto de infração não dizem respeito à infração imputada à contribuinte, já que legislação invocada disciplina a dedução de brindes.

Não obstante, afirmou que as despesas com publicidade e propaganda são necessárias à atividade da empresa, e estão devidamente comprovadas por contrato particular, notas fiscais e cópias de cheque. Acrescentou que a Fiscalização em momento algum contestou



a validade da operação ou a idoneidade dos documentos apresentados, não havendo qualquer óbice à sua dedução.

Afirmou que o contrato firmado consistia no desembolso antecipado de R\$ 1.740.000,00, que se vinculariam a serviços de aquisição de espaços publicitários em jornal de circulação diária. Acrescentou que, do montante pago, fez uso de parte daquele montante, restando, em 31.12.2001, crédito de R\$ 695.602,00.

Defendeu que inexistia óbice à dedução de despesas de publicidade e propaganda na base de cálculo da CSL. Afirmou que, com a vigência da Lei nº 9.249/95, somente serão indedutíveis as despesas discriminadas no art. 13 da referida Lei, de modo que os demais custos, ainda que indedutíveis na apuração do lucro real, não serão adicionados à base de cálculo da CSL.

Quanto à prestação de serviços ao Departamento Nacional de Estradas e Rodagem – DNER, afirmou que o referido contrato, por ter como objeto obra com prazo de execução superior a um ano, é classificado como “contrato a longo prazo”, conforme determina a IN SRFB nº 21/79.

Afirmou que, nesse tipo de contrato, a receita de cada período-base será determinada segundo o progresso da obra, mediante a aplicação de uma porcentagem sobre o valor do contrato, a ser determinada com base em laudo técnico de profissional habilitado.

Em decorrência, diversas medições foram realizadas durante a execução da obra. Em relação à medição nº 49, não obstante se tratar ao período de 01.12.2000 a 31.12.2000, somente foi realizada em 18.01.2001. Dessa maneira, somente nesta data foi autorizado o faturamento correspondente, razão pela qual a contribuinte não poderia ter efetuado a sua contabilização em 31.12.2000, como pretendeu a Fiscalização.

A medição realizada em 18.01.2001 não foi a medição final, pois somente em 15.02.2001 foi realizado o exame dos serviços executados e concluídos pela contribuinte, tendo sido assinado o 11º Termo de Recebimento Definitivo dos Serviços Objeto do Contrato de Empreitada PG-186/96-00 em 19.02.2001.

Ainda que a contribuinte tivesse condições de estimar o valor da receita correspondente à 49ª medição prevista ainda no ano de 2000, o referido valor, por representar mera expectativa de receita, não poderia ser contabilizado, em conformidade com o princípio da prudência, previsto no art. 10 da Resolução CFC nº 750/93.

Tendo em vista que o DNER é autarquia pública federal, a legislação autoriza o contratado diferir a tributação do lucro para o momento de sua realização, ou seja, quando do efetivo pagamento da fatura.

Quanto à contabilização de custos decorrente da subcontratação da empresa Cesbe S.A. Engenharia e Empreendimentos, afirmou que, em decorrência do contrato firmado com o DNER, analisado anteriormente, a contribuinte firmou o contrato de prestação de serviços de subempreitada com a Cesbe S.A. Engenharia e Empreendimentos.

Assim, como o contrato firmado com o DNER, o referido contrato classifica-se como de longo prazo, submetendo-se às medições de detalhamento dos serviços executados e, em decorrência, de seu faturamento.

Dessa maneira, tendo em vista que a medição, com base na qual foi apurado o valor a ser pago à Cesbe S.A. Engenharia e Empreendimentos, ocorreu somente em 22.01.2001, não poderia a contribuinte contabilizar o pagamento antes da medição, por entender que o respectivo valor seria considerado indedutível por se tratar de uma provisão, e não de efetiva obrigação da contribuinte. Ainda que o custo fosse contabilizado em 2000, somente seria dedutível em 2001, na data da emissão da nota fiscal.

Acrescentou que o contrato de subempreitada consignava, expressamente, que somente após o pagamento dos serviços pelo DNER à contribuinte haveria o pagamento à contratada. Ademais, entendeu que, como era permitido o diferimento da tributação em relação ao contrato com o DNER, e como não há a possibilidade de apropriação do custo sem a respectiva receita, afirmou ser correto o procedimento adotado.

A apropriação superveniente de despesas não é vedada pela Fiscalização, uma vez que não diminuem a base de cálculo tributável, não causando qualquer prejuízo ao Fisco.

Argumentou, que ainda que se considerasse a despesa incorrida no ano-calendário de 2000, a contribuinte continuaria com prejuízo fiscal em ambos os períodos-base.

No que tange à capitalização de reservas de reavaliação reflexa, preliminarmente, requereu a nulidade da exigência da CSL, por ausência de fundamentação legal.

A legislação aplicável ao IRPJ não se aplica à CSL, por entender que a legislação que ampara os dispositivos do RIR/99 nada dispõe sobre a CSL, até porque, naquele período, dita contribuição não havia sido instituída.

Defendeu a ilegitimidade da tributação da reserva de reavaliação reflexa capitalizada.

Afirmou que as empresas Agropav Agropecuária Ltda., Concrepav S.A. Engenharia de Concreto, Equipav S.A. Açúcar e Alcool, controladas e coligadas da contribuinte, procederam à reavaliação espontânea de investimentos em 31.12.2000. A mais-valia registradas por essas empresas foi adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSL, à medida da realização, conforme determina a legislação.

Argumentou que, caso a contribuinte não capitalizasse a reserva de reavaliação reflexa, a contribuinte efetuar a baixa proporcional de sua reserva, que não seria objeto de tributação.

Defendeu que, com a vigência da Lei nº 9.959/2000, a capitalização da reserva de reavaliação reflexa não implica a realização do bem (investimento, no caso). Entendeu que a reserva de reavaliação reflexa não constitui acréscimo patrimonial da contribuinte, não havendo a ocorrência do fato gerador do IRPJ.

Afirmou que a reavaliação não resulta em aumento ou diminuição da carga tributária da pessoa jurídica que a procede. 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.



Além disso, argumentou que o valor da reavaliação do bem já foi tributado na investida. A tributação, também na investidora, seria uma segunda tributação decorrente de um único fato gerador, o que é inadmissível perante a Constituição Federal de 1988.

As deliberações da CVM não se aplicam às companhias de capital fechado, como a contribuinte. Não obstante, as normas editadas por aquele órgão somente se aplicam se forem confirmadas pela lei tributária.

Por fim, afirmou que a Fiscalização não considerou quaisquer deduções referentes à diferença da correção monetária IPC/BTFN sobre o saldo de prejuízo fiscal, bem como de correção monetária das demonstrações financeiras, no ano-calendário de 1994, relativamente à diferença apurada nos meses de julho e agosto de 1994, refletida entre a variação do IPC-M e a UFIR, expressamente autorizado pela legislação vigente. Ressaltou que a correção das demonstrações financeiras já foi reconhecida judicialmente, ainda não transitadas em julgado.

A DRJ julgou procedente em parte o lançamento, às fls. 599/629. Em suas razões, manteve a glosa das despesas com propaganda e publicidade, sob o argumento de que a contribuinte, embora tenha desembolsado determinada quantia para a prestação de serviços, não fez uso integral dos valores pagos com essa finalidade. Desse modo, manteve a glosa da parcela despendida que não correspondeu a serviços por ela tomados, correspondente à R\$ 695.602,00.

No entanto, excluiu a referida parcela da base de cálculo da CSL, por ausência de previsão legal.

Quanto à contabilização de receita proveniente da obra executada para o DNER, afirmou que a legislação, embora autorize o diferimento da tributação do lucro não realizado, não traz permissivo para igual tratamento às receitas que viriam a propiciar tal resultado. Ainda que o lucro, por diferido, viesse a ser objeto de exclusão do LALUR no ano de 2000, quando apurado (porem, não realizado), entendeu que ainda assim as receitas deveriam ter sido contabilizadas naquele mesmo ano-calendário. Em resumo, o diferimento permitido não é das receitas e custos, mas da exclusão do respectivo resultado e sua posterior adição.

A respeito da contabilização de custo decorrente da subcontratação da empresa Cesbe S.A. Engenharia e Empreendimentos, afirmou que, como os contratos de empreitada e subempreitada são vinculados, as receitas pelos mesmos geradas se atrelam aos custos que as propiciaram.

Ressaltou que a medição final nº 49 objeto do contrato com o DNER ocorreu em 31.12.2000, enquanto que a realizada pela subempreiteira ocorreu apenas em 22.01.2001. Afirmou que a nota fiscal emitida pela subempreiteira se reporta à medição final de serviços, o que a atrelaria àquela procedida pelo DNER em 31.12.2000. No entanto, a contribuinte vinculou tal custo à medição nº 48, realizada em 15.12.2000.

Não obstante, a decisão recorrida entendeu que os custos, tenham sido apropriados à medição nº 48, ou tenham correspondido à medição nº 49, ambas ocorreram no ano-calendário de 2000, período em que foram geradas as respectivas receitas, devendo ser registrados os custos correspondentes.

Com relação à capitalização de reserva de reavaliação reflexa, afastou a preliminar de nulidade do lançamento correspondente à CSL, sob o fundamento de que a Lei nº 8.034/90 prevê, expressamente, a adição da reserva de reavaliação na base de cálculo da contribuição Ademais, não restou configurada nenhuma das hipóteses constantes no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que justificasse a nulidade do lançamento.

Quanto à legalidade do procedimento adotado, afirmou que inexistia incompatibilidade entre o art. 390 do RIR/99 e o art. 4º da Lei nº 9.959/2000. Enquanto o primeiro refere-se à reavaliação de bens na empresa coligada/controlada, o segundo diz respeito a reavaliação espontânea dos bens da própria pessoa jurídica, razão pela qual entendeu correto o procedimento adotado pela Fiscalização.

Por fim, quanto ao ajuste das bases tributáveis do IRPJ e da CSL, com base na correção monetária dos ajustes fiscais, afirmou que a decisão proferida nos autos da ação judicial correspondente não transitou em julgado. Ademais, consignou que a contribuinte não apresentou demonstrativos que embasassem as suas alegações.

A contribuinte, devidamente intimada da decisão em 21.09.2006, conforme faz prova o AR de fls. 632v, interpôs, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 638/720, em 20.10.2006. Em suas razões, ratificou as alegações de sua impugnação.

Com relação ao contrato de publicidade e propaganda, acrescentou que eventual saldo credor, que não mais pudesse ser utilizado pela contribuinte, integra os valores pagos em decorrência do contrato. Alegou que as condições estipuladas no contrato, usuais nesse tipo de contrato, trazem benefícios a ambas as partes, oferecendo melhores condições de pagamento e flexibilidade na definição na política de marketing da contratante, e garantem a venda do espaço e o recebimento do pagamento antecipado pela contratada.

Por fim, afirmou que mesmo que a referida parcela não utilizada seja considerada como cláusula punitiva, ainda assim seria cabível a sua dedução na apuração do lucro real.

Quanto à realização da reserva, a contribuinte, em memorial, apresenta pareceres do Dr. Paulo de Barros Carvalho e do Dr. Eliseu Martins, em consonância com as razões que defende.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, Relator

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Com relação à dedutibilidade de despesas de publicidade e propaganda na apuração do lucro real, o art. 299 do Decreto nº 3.000/99 dispõe o seguinte:



Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Dessa maneira, para que haja a dedutibilidade de despesas pela contribuinte, o sujeito passivo deverá comprovar a sua necessidade à atividade da empresa.

No presente caso, a contribuinte pleiteou a dedução de despesas com publicidade e propaganda. O contrato firmado pela contribuinte consistia no pagamento antecipado da quantia de R\$ 1.740.000,00, para a utilização de espaço publicitário em grande jornal de circulação. Do montante pago, ao longo do ano-calendário, eram deduzidas as parcelas correspondentes aos serviços efetivamente prestados, restando saldo não utilizado ao fim do período, cuja dedução, como despesa, foi glosada pela Fiscalização.

No entanto, da análise da documentação constante nos autos, entendo que não deve prosperar o lançamento em relação a esta matéria. O contrato de prestação de serviços firmado pela contribuinte, e o pagamento antecipado do preço, justifica-se para assegurar a disponibilidade de espaço publicitário a seu favor, em jornal de grande circulação, e em melhores condições de pagamentos em relação à contratação firmada de forma individualizada. A perda do montante referente à parcela não efetivamente utilizada não desnatura a necessidade da despesa efetuada pela contribuinte, devidamente comprovada por meio de contrato de prestação de serviços, cópias de cheques nominais à contratada e recibos dos pagamentos correspondentes. A contratação em base anual, no caso concreto, tem uma justificativa empresarial (disponibilidade de espaços publicitários) e econômica (desconto em relação ao valor individualizado da mídia).

Por essa razão, entendo que os valores pagos pela contribuinte a título de despesas com publicidade e propaganda, em virtude da natureza do contrato, são dedutíveis na apuração do lucro real, devendo ser cancelado o lançamento correspondente.

Quanto à dedução dos custos relacionados à obra executada para o DNER, cuja glosa foi realizada pela Fiscalização, sob o entendimento de os valores deveriam ter sido deduzidos no ano-calendário 2000, quanto incorridas as despesas, entendo que não merece prosperar o lançamento. Como reconhecido pela própria DRJ, a legislação autoriza o diferimento da tributação do lucro não realizado, quanto se tratar de contratante integrante da Administração Pública. Se determina o diferimento do resultado, é consequência inegável que as receitas estarão igualmente diferidas. Não seria possível à empresa contabilizar receitas, sem resultado. Ademais, conforme fls. 403/404, a medição final nº 49 somente foi confirmada, tornando-se definitiva, em 18/01/2001, razão pela qual, somente a partir de então, é que foi autorizado o faturamento e, por conseguinte, em face do princípio da competência e vinculação dos custos às receitas, é que poderia, de fato, ser deduzida a respectiva despesa em questão.



Com relação à reserva de reavaliação de bens, a contribuinte requereu, preliminarmente, a nulidade do lançamento da reserva de reavaliação na base de cálculo da CSL.

No entanto, entendo que não deve prosperar o argumento da contribuinte. De acordo com o lançamento da CSL, de fls. 193/195, observa-se que foram apuradas as seguintes infrações pela contribuinte, quais sejam, (i) falta de recolhimento da CSL sobre despesas indedutíveis; (ii) redução indevida do lucro líquido pela ausência de adição do valor da reserva de reavaliação reflexa; (iii) e redução indevida do lucro líquido em razão da inobservância do regime de competência.

Considerando que as infrações (ii) e (iii) supra correspondem à redução indevida do lucro líquido, a Fiscalização procedeu à capitulação legal de ambas de maneira conjunta, conforme enquadramento legal constante às fls. 195.

Dentre os dispositivos legais informados, o auto de infração reporta-se ao art. 2º e §§ das Leis n. 7.689/88 e 8.034/90, que dispõem, respectivamente:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita;

4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

.....



Art. 2º A alínea c do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º

1º

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base."

Desse modo, ao contrário do que afirmou a contribuinte, houve o correto enquadramento legal da infração cometida pela contribuinte. Ademais, o Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, descreveu minuciosamente a falta cometida pelo sujeito passivo, que, em contrapartida, demonstrou conhecer todos os fatos e fundamentos do auto de infração. Assim, diante da ausência da comprovação de prejuízo pela contribuinte, entendo que deve ser mantido o lançamento.

Esclareça-se, por oportuno, que somente enseja a nulidade do lançamento (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Diante da inocorrência das hipóteses descritas, voto, assim, por rejeitar a preliminar requerida.

Quanto à tributação da reserva de reavaliação, os arts. 435 a 438 do Decreto nº 3.000/99, reportando-se à Reserva de Reavaliação, determina o seguinte:

"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";



"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."

"Art. 438. Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 3º).

Da análise dos dispositivos acima, observa-se que, em regra, a Reserva de Reavaliação deve ser tributada (acrescida ao Lucro Real) quando utilizada para aumento do Capital Social. Sobre o tema, o Regulamento do Imposto de Renda ainda determina o seguinte:

"Art. 390. A contrapartida do ajuste por aumento do valor do patrimônio líquido do investimento em virtude de reavaliação de bens do ativo da coligada ou controlada, por esta utilizada para constituir reserva de reavaliação, deverá ser compensada pela baixa do ágio na aquisição do investimento com fundamento no valor de mercado dos bens reavaliados (art. 385, § 2º, inciso I) (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24).

§ 1º O ajuste do valor de patrimônio líquido correspondente à reavaliação de bens diferentes dos que serviram de fundamento ao ágio, ou a reavaliação por valor superior ao que justificou o ágio, deverá ser computado no lucro real do contribuinte, salvo se este registrar a contrapartida do ajuste como reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24, § 1º).

§ 2º O valor da reserva constituída nos termos do parágrafo anterior deverá ser computado na determinação do lucro real do período de apuração em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento, ou em que utilizar a reserva de reavaliação para aumento do seu capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24, § 2º).

§ 3º A reserva de reavaliação do contribuinte será baixada mediante compensação com o ajuste do valor do investimento, e não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24, § 3º):

I - nos períodos de apuração em que a coligada ou controlada computar sua reserva de reavaliação na determinação do lucro real (art. 435); ou



II - no período de apuração em que a coligada ou controlada utilizar sua reserva de reavaliação para absorver prejuízos.

Em decorrência, o aumento do Capital Social da investidora, mediante utilização de sua Reserva de Capital resultante da equivalência patrimonial, devem em regra, ser tributada.

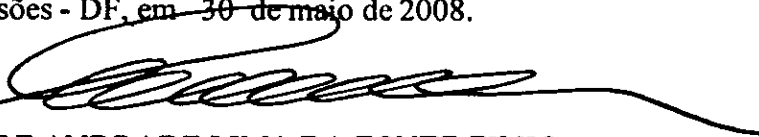
No entanto, o art. 4º da Lei nº 9.959/2000, com vigência posterior aos dispositivos acima, determina que a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado, o que, entendo, se aplica ao caso concreto, uma vez que a reserva objeto do presente lançamento é reflexa à re-avaliação de bens na pessoa jurídica investida.

O dispositivo legal acima, na verdade, vem a assegurar que obrigação tributária esteja vinculada à essência econômica da reavaliação, na medida em que a obrigação tributária somente seja exigível quando economicamente concretizados e confirmados os efeitos da reavaliação.

Destaque-se que o aumento do capital social, mediante o uso da reserva, não gera qualquer efeito definitivo, econômico ou fiscal, para a contribuinte, já que, caso não confirmado o valor da reavaliação, por ocasião da realização do bem, poderá reconhecer as perdas e reduzir, em igual proporção, o capital social. Apenas em relação aos acionistas da contribuinte é que os efeitos do aumento do capital social podem ser tornar economicamente definitivos, considerando que o aumento de capital social, conforme respectiva Assembléia Geral Extraordinária que o autorizou, como se confere na correspondente ata constante dos autos, resultou no aumento do valor nominal de suas ações. Se este aumento do valor nominal for reconhecido, pelos acionistas, como aumento, não tributável, no custo de aquisição das ações, deverá ser realizada a correspondente glosa na apuração de eventual ganho de capital, por ocasião de possível alienação das ações. No entanto, na glosa no custo de aquisição das ações, o sujeito passivo da obrigação tributária, e, assim, do respectivo lançamento, será o seu acionista, e não a contribuinte.

Isto posto, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para: (a) restabelecer a dedução das despesas com propaganda e publicidade, indicadas no item (I) do auto de infração, (b) restabelecer a dedução das despesas pagas à CESBE S/A ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS, no valor de R\$ 1.625.000,00, conforme fls. 175, relacionados ao item (III) do lançamento, e (c) cancelar o lançamento quanto à tributação da reserva de reavaliação, mantendo-se a decisão recorrida em seus demais termos.

Sala das Sessões - DF, em 30 de maio de 2008.


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO



Declaração de Voto

Conselheiro ANTONIO PRAGA.

No que concerne à tributação da reserva de reavaliação, formei convencimento de que as razões de decidir declinadas pelo Conselheiro Alexandre da Fonte Filho na sessão de abril de 2008, pelas quais mantinha a exigência nessa parte, não mereciam reparos e devem prevalecer. Assim, peço vênica para adotar o voto anterior como minhas razões de decidir, embora eu tenha ficado vencido na votação.

"Quanto à tributação da reserva de reavaliação, os arts.435 a 438 do Decreto nº 3.000/99, reportando-se à Reserva de Reavaliação, determina o seguinte:

'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";

"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)."

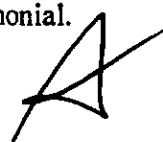
"Art.437.O valor da reavaliação referida no artigo anterior, incorporado ao capital, será (Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º, §1º):

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. '

'Art.438.Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, §3º).'

Da análise dos dispositivos acima, observa-se que, em regra, a Reserva de Reavaliação deve ser tributada (acrescida ao Lucro Real), quando utilizada para aumento do Capital Social. A legislação excetua apenas a hipótese da incorporação ao Capital Social da reserva constituída como contrapartida de aumento de valor de imóveis constantes do Ativo Permanente, pela empresa que efetuar a reavaliação de seus bens. No entanto, conforme determina o art. 438 supra, a controladora deverá proceder à inclusão, no Lucro Real, do aumento reconhecido pela investidora em razão da equivalência patrimonial.



Destaque-se que, como regra, a utilização da reserva para aumento do Capital Social é fato gerador do IRPJ e CSLL.

Sobre o tema, o Regulamento do Imposto de Renda ainda determina o seguinte:

'Art. 390. A contrapartida do ajuste por aumento do valor do patrimônio líquido do investimento em virtude de reavaliação de bens do ativo da coligada ou controlada, por esta utilizada para constituir reserva de reavaliação, deverá ser compensada pela baixa do ágio na aquisição do investimento com fundamento no valor de mercado dos bens reavaliados (art. 385, §2º, inciso I) (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24).

§1º O ajuste do valor de patrimônio líquido correspondente à reavaliação de bens diferentes dos que serviram de fundamento ao ágio, ou a reavaliação por valor superior ao que justificou o ágio, deverá ser computado no lucro real do contribuinte, salvo se este registrar a contrapartida do ajuste como reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24, §1º).

§2º O valor da reserva constituída nos termos do parágrafo anterior deverá ser computado na determinação do lucro real do período de apuração em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento, ou em que utilizar a reserva de reavaliação para aumento do seu capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24, §2º).

§3º A reserva de reavaliação do contribuinte será baixada mediante compensação com o ajuste do valor do investimento, e não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 24, §3º).

I-nos períodos de apuração em que a coligada ou controlada computar sua reserva de reavaliação na determinação do lucro real (art. 435); ou

II-no período de apuração em que a coligada ou controlada utilizar sua reserva de reavaliação para absorver prejuízos.'

Em decorrência, entendo que o aumento do Capital Social da investidora, mediante utilização de sua Reserva de Capital resultante da equivalência patrimonial, deveria de fato ter sido tributado.

Em relação ao art. 4º da Lei nº 9.959/2000, cuja aplicação ao caso concreto é defendida pelo contribuinte, o mesmo determina o seguinte:

'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.'

Segundo o referido comando legal, portanto, a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente será 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.

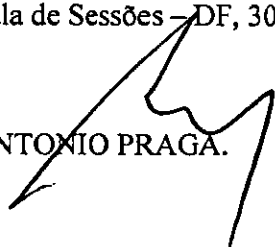
Entendo, contudo, que a disposição acima não se aplica à Reserva de Capital resultante da equivalência patrimonial. Isto porque o aumento do capital social, mediante capitalização de dita reserva, produz efeitos imediatos, não mais vinculados ou dependentes da realização do bem reavaliado ou outros eventos futuros. Nesse sentido, por exemplo, ocorrerá a alteração do valor nominal das ações ou distribuições das ações novas, como previsto no art. 169 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6404/76).

Destaque-se que, no período de apuração em que a coligada ou controlada computar sua reserva de reavaliação na determinação do lucro real, ou no período de apuração em que a coligada ou controlada utilizar sua reserva de reavaliação para absorver prejuízos, tal fato não mais implicará em baixa da correspondente reserva da investidora e respectiva compensação com o ajuste do valor do investimento, sem tributação, como ocorreria se a reserva ainda não tivesse sido utilizada para o aumento do capital social, pelos fundamentos legais acima já expostos. Igualmente, também não resultarão em redução do valor do Capital Social da investidora, cujos efeitos serão preservados.

Em decorrência, se o contribuinte tomou a decisão de aumentar seu capital social, utilizando a reserva resultante da equivalência patrimonial, materializou em definitivo seus efeitos, independentemente da realização futura do respectivo bem reavaliado. O art. 4º da Lei nº 9.959/2000, assim, não é aplicável à situação concreta, em que os efeitos da reavaliação já se consumaram.”

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, apenas para restabelecer a dedução das despesas com propaganda e publicidade, indicadas no item (I) do auto de infração, e restabelecer a dedução das despesas pagas à Cesbe S/A Engenharia e Empreendimentos, no valor de R\$ 1.625.000,00, relacionados ao item (III) do lançamento.

Sala de Sessões – DF, 30 de maio de 2008.


ANTONIO PRAGA.