



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

Processo nº 19515.002940/2005-84
Recurso nº 157.423 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.628 – 1ª Turma
Sessão de 06 de abril de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EQUIPAV S/A - PAVIMENTAÇÃO, ENGENHARIA E COMÉRCIO

Assunto: IRPJ

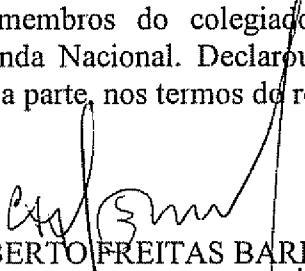
Exercício: 2001 e 2002

Ementa: IRPJ. RESERVA DE REAVALIAÇÃO APURADA NA INVESTIDORA. CAPITALIZAÇÃO. LEI N. 9.959/2000. A partir da edição da Lei n. 9.959/2000, a incorporação ao capital social da reserva de reavaliação, constituída em contrapartida de quaisquer bens da pessoa jurídica, somente poderá ser computado em conta de resultado ou na determinação da base de cálculo da contribuição social, quando ocorrer à efetiva realização do bem.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Declarou-se impedido o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho em razão da parte, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


VALMIR SANDRI - Relator.

EDITADO EM: 17 AGO 2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Com base nos permissivos do art. 7º, I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial contra acórdão nº 101-96.784 (fls. 1664/1678) proferido pela Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade de votos de votos, deu provimento ao recurso voluntário (i) para restabelecer a dedução das despesas com propaganda e publicidade indicada no item I do auto de infração, (ii) para restabelecer a dedução das despesas pagas à CESCE S/A ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS, no valor de R\$ 1.625.000,00 e, por maioria de votos, deu provimento ao recurso quanto a tributação da reserva de reavaliação.

Recorre a Fazenda Nacional da parte do acórdão que deu provimento ao recurso voluntário para cancelar a tributação da reserva de reavaliação.

O presente lançamento foi efetuado em decorrência da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações:

(i) valor de baixa de ativo da empresa, contabilizado indevidamente como despesa na conta “anúncios e publicidades comerciais”, sem que ficasse comprovada a dita despesa como necessária à comercialização ou produção dos serviços, ou que fosse diretamente relacionada com a atividade explorada pela contribuinte;

(ii) falta de adição ao lucro líquido do ano calendário de 2001, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, do valor da reserva de reavaliação de bens em empresas coligadas ou controladas que foi utilizado para aumento de capital na investidora, caracterizando a realização da reserva, sujeita, portanto à tributação nos termos dos artigos 390 e 438 do RIR/99;

(iii) inexatidão quanto ao período base de escrituração de receitas e custos que resultou em redução indevida do lucro líquido, de forma que a contribuinte compensou perdas posteriores com ganhos anteriores, conforme descrito no TVF às fls. 174/179.

A Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos de votos, deu provimento ao recurso voluntário (i) para restabelecer a dedução das despesas com propaganda e publicidade indicada no item I do auto de infração, (ii) para restabelecer a dedução das despesas pagas à CESCE S/A ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS, no valor de R\$ 1.625.000,00 e, por maioria de votos, deu provimento ao recurso quanto à tributação da reserva de reavaliação, em acórdão assim ementado:

“Ementa: IRPJ/CSLL — DEDUÇÃO DE DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA - 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 desnaturaliza 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."

Quanto à glosa das despesas com propaganda e publicidade, entendeu a Primeira Câmara pelo cancelamento do lançamento correspondente, sob o argumento de que 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 pagamento em relação à contratação firmada de forma individualizada e que a perda do montante referente à parcela não efetivamente utilizada não desnatura a necessidade da despesa efetuada por ela, devidamente comprovada, tendo a contratação em base anual justificativa empresarial e econômica.

Quanto à glosa das deduções dos custos relacionados à obra executada para o DNER, entendeu a Câmara julgadora que a consequência inegável do diferimento do resultado, é que as receitas estarão igualmente diferidas, não sendo possível à empresa contabilizar receitas, sem resultado.

Acrescenta a Câmara que, ademais, conforme fls. 403/404, a medição final nº 49 somente foi confirmada, tornando-se definitiva em 18.01.2001, razão pela qual, entendem que 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 Câmara rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento e no mérito, sustentou que o art. 4º da Lei nº 9.959/2000, 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 CSLL, quando ocorre a efetiva realização do bem reavaliado, se aplicando tal dispositivo ao presente caso, já que a reserva objeto do presente lançamento é reflexa à reavaliação de bens na pessoa jurídica investida.

Destacaram ainda que *“o aumento do capital social, mediante o uso de 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”*.

Concluíram assim, que 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.

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial (fls. 1682/1689), no qual sustenta contrariedade do acórdão recorrido ao artigo 382 do RIR/94.

Aduz a Fazenda Nacional que, em se tratando de reavaliação, existem várias formas de procedimento, e não apenas a transcrita no artigo 4º da Lei nº 9.959/2000, conhecida como reavaliação espontânea, mas também, a reavaliação reflexa, contida no artigo 390 do RIR/99, e por tratarem de matéria distinta, entende que o citado artigo 4º não revogou o art. 390.

Sustenta a Fazenda Nacional que o referido artigo 4º só seria aplicável às reservas de reavaliação (espontâneas) e não às reservas reflexas de reavaliação de bens efetivada por empresas controladas ou coligadas. Requer ao final a prevalência da decisão de 1ª instância quanto à ilegitimidade da adição, no lucro real e na base de cálculo da CSLL da reserva de reavaliação reflexa capitalizada.

Ao recurso especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento pelo Presidente da Câmara recorrida (Despacho PRESI n. 336, fls. 1709), ante a constatação de estarem atendidos os pressupostos legais de admissibilidade do recurso mediante a demonstração de contrariedade à lei.

Regularmente intimada, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 1755/1817), alegando que:

(i) historicamente, a cobrança de IRPJ e CSLL no momento da capitalização das reservas de reavaliação decorria de um sistema de proteção à boa técnica contábil, como uma espécie de “punição” àquele que capitalizava a reserva antes de sua realização econômica;

(ii) a regra do art. 4º da Lei nº 9.959/00, foi editada em meio a um contexto histórico e normativo no qual o legislador tributário pretendeu claramente proteger o regime de

travas à compensação de prejuízos fiscais, pois a capitalização daquelas reservas vinha sendo utilizada para burlar as travas à compensação de prejuízos fiscais;

(iii) com a nova regra, pretendeu-se eliminar a possibilidade de se compensar prejuízos fiscais com resultados tributáveis derivados da incorporação da reserva de reavaliação ao capital social, sendo esse propósito, inclusive, o anunciado na exposição de motivos nº 819/MF, da MP nº 1.924/99, posteriormente convertida na Lei nº 9.959/00;

(iv) a interpretação conferida pela decisão recorrida ao texto de lei está de acordo com o sentido jurídico, econômico e contábil que deve ser atribuído à expressão “contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica” constante do art. 4º da Lei nº 9.959/00, e que a interpretação do recurso especial viola o sentido finalístico da norma, é injustificável e ainda leva a situações desarrazoadas quando pretende demonstrar a inexistência de colidência entre o artigo 390, § 2º, do RIR/99 e o artigo 4º da Lei nº 9.959/00;

(v) sob a perspectiva do texto legislado, e sob os pontos de vista econômico, jurídico e contábil, verifica-se que a reserva de reavaliação reflexa – cujo registro decorre, em última análise, da equivalência patrimonial – é a contrapartida do aumento do valor do investimento societário decorrente de uma reavaliação efetuada pela investida;

(vi) o investimento foi valorizado pela reavaliação efetuada pela sociedade investida, e o montante dessa valorização, eu tem reflexo no ativo da investidora, decorre, exatamente, daquela reavaliação: sua contrapartida, na investidora, é o registro de uma reserva de reavaliação reflexa;

(vii) negar tal tratamento à reservas de reavaliação reflexas traria o absurdo de se ter retirado a tributação da investida para evitar aquele mecanismo de elisão, mas se ter mantida a possibilidade de a investidora manejar ainda hoje aquela elisão tributária;

(viii) admitir a interpretação pretendida pelo recurso especial, por outro lado, significaria reconhecer eu, com a Lei nº 9.959/00, a reavaliação tornou a ser “neutra” para fins fiscais, exceto no eu se refere aos acasos de “reavaliação reflexa”, distinção essa eu não encontra qualquer justificativa de ordem econômica, fiscal ou contábil;

(ix) a interpretação defendida pela Procuradoria da Fazenda Nacional significaria acolher a tributação sobre o que não constitui verdadeira renda apenas nesse caso especialíssimo das reservas reflexas de reavaliação, muito embora o mesmo procedimento, podendo, inclusive, levar à dupla tributação;

(x) a pretensa exigência de IRPJ e CSLL pela capitalização de reserva de reavaliação reflexa não pode prosperar visto que sua fundamentação legal estava, à época dos fatos, já revogada pelo artigo 4º da Lei nº 9.959/00.

Ao final, requer o improvimento do recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório.



Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI

Com base nos permissivos do art. 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF nº. 147/2007, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial (fls. 1682/1689), na parte em que o acórdão, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para afastar da tributação a reserva de reavaliação, por haver incompatibilidade do art. 390 do RIR/99, com o art. 4º. da Lei n. 9.959/2000.

Tendo sido tempestiva a apresentação do recurso, bem como demonstrada a suposta contrariedade à lei, dele tomo conhecimento.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, o lançamento se deu pelo fato de a contribuinte não ter adicionado ao lucro líquido do ano-calendário de 2001, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, o valor da reserva de reavaliação de bens em empresas coligadas/controladas – reavaliação reflexa -, utilizado para aumento de capital na investidora.

Por seu turno, a Câmara recorrida cancelou a exigência ao argumento de que o art. 4º. da Lei n. 9.959/2000, com vigência posterior ao art. 390 do RIR/99, determinou 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, quando ocorrer à efetiva realização do bem reavaliado, ou seja, quando economicamente concretizados e confirmados os efeitos da reavaliação.

Por outro lado, alega a D. Procuradoria da Fazenda Nacional que, em se tratando de reavaliação, existem várias formas de procedimento e não apenas aquela descrita no art. 4º. da Lei n. 9.959/00, que trata da reavaliação espontânea, ao passo que o art. 390 do RIR, trata da reavaliação reflexa, decorrente de reavaliação de bens do ativo da coligada ou controlada.

Os dispositivos ora mencionados – art. 390, do RIR/99 e art. 4º., da Lei n. 9.959/200, prescrevem:

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.*

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.

Pois bem, a controvérsia gira em torno da aplicabilidade, ou não, do art. 4º da Lei n. 9.959/00, no caso de capitalização das reservas reflexas de reavaliação.

Com a devida *vênia* ao entendimento esposado pela D. Procuradoria em seu recurso, entendo que não merece qualquer reforma a r. decisão recorrida, que deu correta interpretação do dispositivo acima citado, no sentido de que a nova regra não faz qualquer distinção quanto a sua aplicabilidade, ou seja, abrange todos os tipos de reserva de reavaliação, seja ela espontânea ou reflexa.

E não poderia ser diferente, eis que a intenção do legislador, ao editar a MP n. 1.924/99, convertida na Lei n. 9.959/00, foi no sentido de não mais tributar antecipadamente as reservas de reavaliação, só vendo a sê-los quando da efetiva realização do bem reavaliado, evitando, com isso, uma elisão fiscal, pois, a partir da limitação da compensação de prejuízos fiscais na ordem de 30% do lucro real e da base de cálculo negativa da contribuição social, empresas que possuíam prejuízos consideráveis, levariam muito tempo para compensá-los, partindo, então, para a incorporação da reserva de reavaliação ao capital social, provocando com isso a sua tributação imediata, reduzindo dessa forma substancialmente o prejuízo fiscal acumulado e a base negativa da contribuição social.

De fato, tal intenção ficou assim consignada na Exposição de Motivos n. 819/MF, *verbis*:

"8. O art. 5º. Determina que os valores decorrentes de reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente possam transitar em contas de resultado ou serem computadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido no momento da realização do objeto daquela reavaliação, impedindo, dessa forma, que tal procedimento seja adotado com a finalidade de fugir da limitação imposta para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas, mediante a transformação destes em custo.

Assim, entender de forma diferente, ou seja, de que a norma vale para a reavaliação espontânea, mas não para a reavaliação reflexa, estar-se-ia ignorando por completa a intenção do legislador, eis que continuaria ainda ao dispor do contribuinte o



mecanismo que a lei veio estancar, não havendo, portanto, como dar tratamento fiscal diferente entre a reavaliação espontânea e a reavaliação reflexa.

Nesse diapasão, vale transcrever ensinamento do Prof. Paulo de Barros Carvalho, que instado a se manifestar sobre o tema, assim se posicionou no seu Parecer anexo aos autos (págs. 48 e 49, Doc. 01), vejamos:

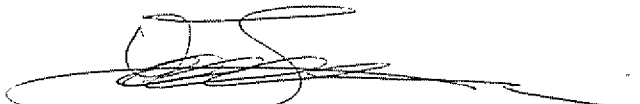
“Não tenho dúvidas de que essa pretensão legislativa ficaria frustrada caso o preceito se restringisse à reserva de reavaliação espontânea, pois continuaria sendo possível manipular o resultado do período mediante o uso indevido dos valores da reserva de reavaliação reflexa. Em vista disso, admitir tal restrição implicaria contrariedade aos objetivos do legislador, constantes da Exposição de Motivos n. 819/MF, as quais são determinantes na construção do sentido normativo.”

“... o que pretendeu o legislador, com tal determinação foi impedir a manipulação do resultado do período em curso, objetivo esse que só poderá ser alcançado se a nova legislação for aplicada, indistintamente, tanto a reavaliações espontâneas como a reavaliações reflexas.”

Dessa forma, não tenho dúvida de que a nova regra estabelecida pela Lei n. 9.959/00, abrange todos os tipos de reserva de reavaliação, sem quaisquer distinções, eis que a norma é genérica e estatuiu expressamente que à reavaliação abrange quaisquer bens da pessoa jurídica e, sendo assim, não há como retirar de seu alcance o aumento do valor do patrimônio líquido do investimento em virtude de reavaliação de bens do ativo da coligada ou controlada.

Assim, ante os argumentos acima exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Especial interposto pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional.

É como voto.



VALMIR SANDRI - Relator