



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

Processo n° 19515.722753/2012-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.379 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Recorrente ETESCO CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

Ementa:

CERCEAMENTO DE DEFESA E BUSCA DA VERDADE MATERIAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO DE BENS. TRIBUTAÇÃO DECADÊNCIA.

Verificado o não atendimento das condições estabelecidas no art. 434 do RIR/99 para diferimento da reserva de reavaliação, é cabível sua tributação integral, mas no período de sua formação. Transcorrido o prazo decadencial, sem que tenha ocorrido auditoria fiscal para esse fim, cabe verificar as hipóteses de realização da reserva de que tratam os artigos 435 e seguintes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.

Visto, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares sobre a busca da verdade material e cerceamento ao direito de defesa, e, por maioria de votos, acolhendo a decadência, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa que negava provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente Substituta.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogerio Aparecido Gil, Edgar Braganca Bazhuni (Suplente Convocado), Gustavo Guimarães da Fonseca, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente-Substituta). Ausente justificadamente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Por bem relatar os fatos e argumentos que compõem o objeto deste processo, adoto o relatório da DRJ/CPS, complementando-o ao final:

Trata-se dos autos de infração relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, no valor total de R\$ 9.889.639,84, 04 de dezembro de 2012 e cientificados à contribuinte em 14 de dezembro de 2012, devido às irregularidades assim descritas no auto de infração do IRPJ:

“0001. GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE. ALIENAÇÃO/BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

Falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação/baixa de bem do ativo permanente gerando, em conseqüência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme consta no Termo de Constatação Fiscal, que passa a fazer parte integrante deste Auto.

[Demonstrativo com fato gerador em 30/09/2008, Valor Apurado (R\$ 24.774.130,90) e multa de ofício (75%)]

Enquadramento Legal. Fatos Geradores ocorridos entre 01/07/2008 E 30/09/2008: ART. 3º, da Lei n.º 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251 e 418, do RIR/99.

(...)”

2. A autoridade fiscal elaborou o Termo de Constatação Fiscal datado de 04/12/2012, que se transcreve, parcialmente:

“(…)”

DOS FATOS

- O contribuinte em tela apresentou sua DIPJ 2009, ano-calendário 2008, na forma do Lucro Real, com apuração do IRPJ e da CSLL trimestral;

- Para o 3º trimestre do ano-calendário de 2008, o mesmo apurou um Prejuízo Fiscal de R\$ (5.481.934,86) e uma Base de Cálculo Negativa da CSLL de R\$ (5.481.934,86);

- Através dos sistemas da SRF do Brasil, verificamos que a empresa “Etesco Construções e Comércio Ltda” possuía para o 3º Trimestre do ano-calendário de 2008,

a) Prejuízo Fiscal Compensável a partir de 1991 no valor de R\$ 35.951.052,61; b) Saldo de BC Negativa da CSLL de Períodos Anteriores no valor de R\$ 37.596.471,41.

- Em 15/06/2011, com ciência em 16/06/2011, foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização;

- Em 10/02/2012, com ciência em 15/02/2012, via postal, com Aviso de Recebimento (AR), foi lavrada uma Intimação para a apresentação, dentre outros elementos:

1 – Composição dos valores constantes de sua DIPJ 2009, ano-calendário 2008, abaixo discriminado, com as respectivas rubricas:

3º Trimestre

Ficha 06A – Demonstração do Resultado

Item 56. (-) Outras Despesas Não Operacionais.....R\$ 11.908.843,59

2. Lançamentos contábeis/fiscais destes valores;

3. Documentação comprobatória das referidas despesas;

- Tendo em vista o não atendimento, foi lavrado um Termo de Reintimação, com ciência em 29/03/2012, via postal, com Aviso de Recebimento (AR), ratificando o solicitado na Intimação acima descrita;

- O contribuinte em tela apresentou, então, cópia dos balancetes de verificação e cópias dos razões, onde se pode verificar a composição dos valores de R\$ 11.908.843,59 referente à rubrica “Outras Despesas Não operacionais”, anteriormente mencionada.

- Verificamos ainda em 17/09/2008, um lançamento da venda de um imóvel na Rodovia Raposo Tavares Km 14,5, pelo valor de R\$ 12.300.000,00 (...) e, no mesmo dia, um lançamento da baixa do referido bem, pelo valor contábil de R\$ 24.774.130,90 (...) ocorrendo, portanto, um “Prejuízo Não Operacional”, nesta operação de R\$ (12.474.130,90).

- Como documentação comprobatória, apresentou cópia da Escritura de Venda e Compra efetuada no 11º Tabelião de Notas desta Capital, no Livro 4.622, páginas 221/225 e cópia do registro de imóveis junto ao 18º Cartório de Registro de Imóveis, no Livro nº 2, matrícula 60.740, fls. 01/03.

- Assim sendo, apesar do contribuinte ter sido intimado e reintimado a apresentar a documentação comprobatória que desse suporte ao valor lançado em sua DIPJ 2009, ano-calendário de 2008, sob a rubrica “Outras Despesas Não Operacionais”, o mesmo não logrou comprovar o custo de aquisição do terreno sito à Rodovia Raposo Tavares, km.

14,5, vendido em 17/09/2008, ficando pois sujeito à glosa deste custo, no valor de R\$ 24.774.130,00 (baixa do valor contábil do bem).

DO DIREITO

Encontramos no art. 418, do RIR/99 (...):

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º. Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação amortização ou exaustão acumulada (...)

§ 2º O saldo das quotas de

Temos ainda no mesmo RIR/99:

“Art. 434. A contrapartida do aumento do 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 na conta de reserva de reavaliação (...)

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

§ 2º

§ 3º

Quanto a guarda dos documentos, no mesmo RIR/99:

(...)

Em comentário contido às fls. 760 do Regulamento do Imposto de Renda 2009, Volume I, editado pela FISCOsoft Editora, encontramos:

(...)

No mesmo sentido, encontramos no Capítulo 8, página 229, do Livro Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras, dos autores Paulo Viceconti e Silvério das Neves:

Avaliação de Bens

“A avaliação de bens deverá ser efetuada por três peritos (pessoas físicas) ou por empresa especializada (pessoa jurídica), nomeados por assembléia geral. Os avaliadores responderão por danos que causarem à Companhia, acionistas ou terceiros, por culpa ou dolo, na avaliação de bens.”

Laudo de Reavaliação

“O laudo de reavaliação é uma peça relevante, pois apresentará as razões que levaram ao valor de mercado.”

Funciona como força de prova para o lançamento contábil e deve fazer parte do arquivo contábil e fiscal, pois toda e qualquer modificação de valores ou componentes de um patrimônio deve ser necessariamente comprovada.”

BASE DE CÁLCULO

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

(...)

INTIMAÇÃO

Fica o contribuinte acima identificado INTIMADO a proceder os ajustes devidos em seu LALUR, após os resultados desta Ação Fiscal.

(...)”

3. Inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte, por meio de seus representantes legais, apresentou a impugnação de fls. 154/165, em 09 de janeiro de 2013, com as seguintes razões de defesa.

3.1. Refere-se ao lançamento, o qual diz tratar-se de infração detectada sob a alegação de que não teria comprovado “o custo de aquisição do terreno sito à Rodovia Raposo Tavares Km 14.5 vendido em 17/09/2008, ficando pois, sujeito à glosa deste custo, no valor de R\$ 24.774.130,90 (baixa de valor contábil do bem).” Em suas palavras:

“Não obstante a apresentação das matrículas dos imóveis e dos balancetes que demonstram o custo de aquisição do terreno, o que é confirmado pela própria fiscalização ao afirmar que foi apresentada “cópia da Escritura de Venda e Compra efetuada no 11º Tabelionato (...) e cópia do registro do imóvel junto ao 18º Cartório de Registro de Imóveis (...)”, a fiscalização lavrou o auto de infração de IRPJ e CSLL por presunção, desconsiderando as provas apresentadas pelo contribuinte.

Neste sentido, a autuação não foi devida e adequadamente motivada (o que implica a nulidade do ato administrativo de imposição de penalidade, e, outrossim, do próprio lançamento), pois a fiscalização limitou-se a afirmar que a empresa teria adquirido imóvel sem custo de aquisição, sem maiores considerações, em flagrante cerceamento ao direito de defesa da AUTUADA.

Mas ainda que assim não fosse, de toda forma a análise do mérito levará à conclusão de que o crédito tributário reclamado não é efetivamente devido ao erário, pois a AUTUADA informou adequadamente o custo do imóvel alienado em 17/09/2008.”

3.2. Disserta sobre o princípio da verdade material, fls. 155/159. Afirma que se tivesse sido levado em conta a documentação apresentada, quando da prestação de informações à fiscalização, demonstrando que o custo de aquisição do bem foi constituída pelo valor de compra dos imóveis- Cr\$ 4.000.000,00 (12/10/1962) e Cr\$ 70.000,00 (15/03/1974), bem como pela reavaliação dos bens em 28/07/1987, onde a reserva de Cz\$ 871.700.000,00 foi capitalizada, de maneira que tais valores somados e corrigidos até 01/08/1994 superam R\$ 24.774.130,90, alcançando o montante de R\$ 28.664.225,60, quando corrigidos pela Tabela Prática do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (documento 15).

3.3. No entanto, os documentos apresentados, ou sejam, Matrícula dos Imóveis (docs 04 e 05), o Registro Contábil do acréscimo da reavaliação dos bens e a Ata de

Aumento de Capital, com a utilização da reserva de reavaliação (documento 07), não foram sequer analisados pela autoridade fiscal, que atribuiu custo de aquisição zero ao bem, o que torna o lançamento nulo. Acrescenta que a autoridade fiscal não agiu com a diligência, prudência e profundidade necessárias, valendo-se de presunção em ofensa ao princípio da legalidade.

3.4. Aduz que a autoridade fiscal pretende, na realidade, tributar a reserva de reavaliação constituída no ano de 1987, o que não pode ocorrer em vista da decadência. E continua:

“Com efeito, por intermédio de documentos contábeis e societários a AUTUADA comprova que os bens imóveis que foram adquiridos em 1962 e 1974 – e vendido em matrícula unificada em 2008 – foram reavaliados em 1987, motivando, em contrapartida ao acréscimo registrado no ativo permanente na conta de imóveis, a constituição de reserva de reavaliação que oportunamente registrada em conta própria acabou, na seqüência, sendo utilizada para aumento de capital, fatos que são facilmente comprovados através no Livro Razão das contas respectivas, pela ata de aumento de capital com utilização da reserva de reavaliação e ainda pelo Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) (DOCUMENTOS 07 A 10).

Ressalta-se que o valor atualizado do imóvel, assim como do aumento de capital, estão presentes nas declarações de imposto de renda da pessoa jurídica desde 1987 e nunca sofreu qualquer tipo de questionamento pela Secretaria da Receita Federal, como se pode observar nas declarações de imposto de renda anexas por amostragem (documentos 11 a 14).

Analisando o Regulamento do Imposto de Renda vigente em 1987 (...), o artigo 326 prescrevia que:

(...)

Por terem se passado mais de 25 anos da data da reavaliação dos imóveis, a AUTUADA não encontrou o laudo de avaliação que deu origem à constituição da reserva de reavaliação, o que pode ter gerado a insatisfação da fiscalização quando da análise da venda do imóvel.

Contudo, ainda que se partisse da premissa que a reavaliação não seguiu os ditames do artigo 326 do RIR/1980, o momento oportuno para o lançamento do tributo seria no ano base em que a reserva fora utilizada para aumento de capital, nos termos do § 3º, a, do artigo 326, do RIR/1980, e não no momento da venda do bem imóvel.

Deveras, de acordo com o artigo 173, do Código Tributário Nacional:

(...)

Ora, a AUTUADA constituiu a reserva de reavaliação em 08 de julho de 1987, aumentou o capital social com a reserva constituída.

Assim, seja em função de eventual constituição de reserva de reavaliação sem a obediência aos requisitos do artigo 326 do RIR/1980, o que determinaria a tributação da reserva nos termos do § 4º do mesmo artigo, seja em função do disposto no § 3º, alínea “a”, do artigo 326, do RIR/1980, é certo que o prazo para cobrança do imposto de renda e da contribuição

social sobre o lucro, decorrentes da capitalização da reserva, decaiu em 08 de julho de 1993, ou seja, há quase vinte anos.

Utilizar a desconsideração do custo de aquisição do imóvel como meio de cobrar o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro, devidos sobre a capitalização de reavaliação do imóvel que se deu em 1987, é manifestamente ilegal e não pode prosperar, na medida em que os referidos estão extintos pela decadência, nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

Em outras palavras, como a composição do custo de aquisição do terreno é parte decorrência do valor de compra e parte decorrência da reserva de reavaliação capitalizada, não há razão para desconsiderar tais valores no momento da apuração do imposto incidente sobre a venda do bem imóvel, sobretudo porque eventual questionamento da majoração do valor dos bens do ativo permanente que teve como contrapartida a constituição de reserva de reavaliação deveria ter sido efetuada dentro prazo de 5 anos a contar de 08 de julho de 1987, motivo pelo qual os lançamentos do IRPJ e da CSLL deverão ser cancelados.”

3.5. Refere-se ao artigo 418, do RIR/99 e afirma que o terreno alienado foi adquirido separadamente em 12/10/1962 pelo valor histórico de Cr\$ 4.000.000,00 e em 15/03/1974, pelo valor histórico de Cr\$ 70.000,00, sendo que em 28 de julho de 1987, a reavaliação do terreno já unificado pela matrícula, no valor de Cz\$ 871.700.000,00, foi utilizada para aumento de capital, momento em que teria surgido o direito da fiscalização de exigir o IRPJ e a CSLL sobre referido evento, ou seja, a capitalização da reserva de reavaliação. Em suas palavras:

“Dessa maneira, resta comprovado que o valor contábil do terreno, atualizado até 01 de agosto de 1994, quando entrou em vigor o plano real, é de R\$ 28.644.225,60, composto pelos seguintes valores; R\$ 4.814,65 (compra do primeiro terreno); R\$ 10.189,42 (compra do segundo terreno); e R\$ 28.629.221,53 (reserva de reavaliação) (documento 15).

Na medida em que a AUTUADA recebeu em 2008 a maior parte do valor de venda do imóvel, indicou como custo de aquisição o valor contábil de R\$ 24.774.130,90, nos termos do artigo 421 do RIR/1999, que assim dispõe:

(...)

Portanto, o cálculo do ganho ou perda na alienação do imóvel localizado no Bairro Cercado Alto na Rodovia Raposo Tavares, foi adequado, na medida em que a AUTUADA recebeu o montante de R\$ 12.300.000,00 pela venda do terreno e foi considerado o custo de aquisição de R\$ 24.774.130,90, correspondente à parte do valor contábil do terreno, incorrendo em prejuízo de R\$ 12.474.130,90.

Note-se que referido cálculo, no tocante à reserva de reavaliação, levou em consideração as regras vigentes em 1987, quando a reserva de reavaliação foi constituída, seguido assim, as disposições do § 2º, do artigo 436 do RIR/1999, nos seguintes termos:

(...)

Portanto, a AUTUADA comprova que adquiriu por mais de R\$ 24.774.130,90 o terreno alienado por R\$ 12.300.000,00, sendo adequado o valor indicado na declaração de imposto de renda da pessoa jurídica referente ao ano de 2008, de prejuízo de R\$ 12.474.130,90 na alienação do terreno que integra o ativo fixo da empresa, de maneira que também em relação ao mérito, a presente autuação não pode prosperar.

(...)

Termo em que, protestando provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos, ou mesmo pela conversão do julgamento em diligência.”

No julgamento das razões acima expostas, a DRJ/CPS julgou procedente em parte a impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme denota a ementa do acórdão a seguir transcrito (fls. 259/285):

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

Ano-calendário: 2008

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. ALIENAÇÃO DO IMÓVEL. INCORPORAÇÃO AO CUSTO.

A tributação dos valores decorrentes da reavaliação de bens do ativo somente pode ser diferida quando tais montantes são escriturados em Reserva da Reavaliação, devendo ser oferecido à tributação na medida da realização do bem.

Quando utilizados para a integralização do capital, o valor respectivo deve compor o lucro real, base de cálculo sobre o qual incide o IRPJ.

A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida ao aumento de valor de bens imóveis, somente não será computada na determinação do lucro real, se constituída nos termos da legislação aplicável, a qual exige como condição a elaboração do laudo técnico.

Diante da ausência de laudo técnico e constatado que a reserva de reavaliação não foi oferecida à tributação quando da incorporação ao capital, mostra-se regular e de acordo com a legislação aplicável a formalização de lançamento que tem por fundamento a não comprovação dos custos, majorados pela reserva de reavaliação constituída e não comprovada, quando da alienação do bem.

No entanto, diante das provas ofertadas, aceita-se como custo comprovado o valor histórico dos imóveis envolvidos, corrigidos pela correção monetária aplicável.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

*DECADÊNCIA. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.
CONTAGEM DO PRAZO.*

Caracterizado o fato jurídico tributário que dá fundamento à exigência, ou seja, a não comprovação dos custos majorados pela reserva de reavaliação, quando da alienação do imóvel, é este o fato a ser considerado na contagem do prazo decadencial.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Os principais motivos suscitados pela DRJ para manutenção da autuação foram os seguintes:

“(…)

10. Prosseguindo, em sua impugnação, a contribuinte alega a decadência do crédito tributário formalizado, pois a autoridade fiscal, ao considerar um custo de aquisição igual a “zero”, além de incorrer em nulidade do lançamento, estaria, na verdade, pretendendo tributar a reserva de reavaliação dos imóveis envolvidos, constituída no ano-calendário de 1987, para a qual não foram localizados os laudos respectivos.

11. Acrescenta que o valor atualizado dos imóveis, em 01 de agosto de 1994, era de R\$ 28.644.225,60, conforme demonstrativos e documentos que anexa, motivo pelo qual indicou como custo de aquisição, em 2008, o montante de R\$ 24.774.130,90, pois foi neste período que recebeu a maior parte do valor de venda.

12. Por seu lado, a autoridade fiscal afirma que, intimada e reintimada, e apesar da apresentação de alguns documentos, entre eles, cópias de balancetes de verificação e livro razão (ano-calendário 2008), bem como de Escrituras de Compra e Venda, não houve a apresentação da documentação comprobatória que desse suporte ao valor lançado na DIPJ do ano-calendário de 2008, sob a rubrica “Outras Despesas Operacionais”, ou seja, não houve a comprovação do custo de aquisição dos imóveis envolvidos.

13. Nesse contexto, cumpre registrar que tanto as alegações de nulidade, como as de decadência, confundem-se com as questões de mérito, e por essa razão, serão apreciadas conjuntamente.

14. Continuando, esclareça-se que no balanço patrimonial, a diferença entre o valor dos ativos e dos passivos e resultado de exercícios futuros, representa o Patrimônio Líquido. Nos termos da Lei n.º 6.404, de 1976, até a edição da Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro 2007, o Patrimônio Líquido era dividido em:

a) Capital Social, que representa valores recebidos pela empresa, ou por ela gerados, e que estão formalmente incorporados ao Capital;

b) Reservas de Capital, que representam valores recebidos que não transitaram por seu resultado como receitas;

c) Reservas de Reavaliação, que são as diferenças entre o valor contábil e o valor de mercado, com bases em laudos técnicos elaborados de acordo com legislação específica;

d) Reservas de Lucro, que representam os lucros obtidos pela mesma empresa, retidos com finalidade específica;

e) Lucros ou Prejuízos Acumulados, que são também resultados obtidos, mas retidos sem finalidade específica;

15. Destaque-se que as Reservas escrituradas, no sentido amplo do termo, são parcelas que representam a diferença entre o Patrimônio Líquido e o Capital, se positivas; correspondem a valores recebidos dos sócios ou de terceiros, que não representam aumento de capital e que não transitaram pelo Resultado como Receita (Reservas de Capital), ou representam acréscimos de valor de elementos do ativo (Reservas de Reavaliação), ou se originam de lucros não distribuídos aos proprietários (Reservas de Lucros e Lucros Acumulados). São, em suma, a explicação da diferença entre o Capital Realizado e o Patrimônio Líquido.

16. Dessa forma, as Reservas de Reavaliação, entendidas como o acréscimo derivado da diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de determinado bem, com bases em laudos técnicos, compõem o Patrimônio Líquido.

17. Conforme ensinamentos de Noé Winkler (Imposto de Renda, 2ª Edição, Editora Forense), desde o Regulamento de 1926 que as reavaliações de bens do ativo tem sido objeto de tributação, consideradas como ganhos imediatos, cuja incidência se verificava no exercício financeiro correspondente ao período-base em que ocorreram. Embora ganho potencial, o ônus do imposto fazia-se de pronto. Antevia o Fisco possíveis distorções nesse procedimento, como por exemplo, algum ato preparatório para a distribuição oculta de rendimentos.

18. De fato, antes da edição do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, cujo artigo 35 é matriz legal do artigo 326, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR de 1980, a contrapartida do aumento do valor dos bens do ativo em decorrência de reavaliação, exceto a correção monetária de bens do ativo imobilizado com os índices oficiais, era imediatamente tributada no próprio exercício financeiro correspondente ao período-base da reavaliação.

19. Com o advento da Lei das Sociedades por Ações (Lei n.º 6.404, de 1976), outro clima passou a reger esses eventos. Permite-se que mediante laudo técnico, de peritos, possam ser reavaliados bens do ativo, e os aumentos verificados contabilizados como reservas de reavaliação (art. 182, § 3º, da mesma lei). Todavia, proíbe-se que tais aumentos sejam distribuídos como dividendos ou participações (art. 187, § 2º), enquanto não realizados.

20. A reforma da legislação do imposto de renda que acompanhou tais transformações passou a admitir, nos mesmos moldes, as reavaliações do ativo. Posteriormente, porém, o Fisco limitou tal procedimento a bens do ativo permanente, com o objetivo de evitar que sejam registrados mais-valias no ativo realizável, inclusive, quando aí classificados, contabilmente, bens imóveis.

21. A reavaliação se processa contabilmente mediante débito ao bem reavaliado, em conta do Ativo, e a crédito da conta de Reserva de Reavaliação, sem trânsito pelas demonstrações financeiras (Lucros e Perdas). Esta reserva deverá indicar os bens a que corresponde, para controle de sua realização.

22. Veja-se o que dispõe que a Lei n.º 6.404, de 1976, bem como o Decreto-lei n.º 1.598, de 1977:

Lei n.º 6.404, de 1976:

“Serão classificados 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. 182, § 3º).

Decreto-lei n.º 1.598, de 1977:

Art 35 - A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação.

§ 1º - 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 dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custos ou despesas operacionais.

§ 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.

§ 3º - 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.

23. Dessa forma, o ativo passa a ter um novo “custo”, mostrando o valor anterior e o acréscimo pela Reavaliação.

24. Esta contrapartida do aumento de valor do ativo numa conta de Reserva deve-se ao fato de que, pelos princípios contábeis (especificamente o da Realização da Receita), não se pode incluir como lucro um ganho ainda não realizado, isto é, que não tenha sido efetivado mediante uma transação com terceiros e com isso originado dinheiro ou direito a recebê-lo.

25. O fato de a empresa saber que seu ativo vale mais do que está contabilizado e que isso lhe proporcionou um lucro econômico não lhe permite registrá-lo como tal, pelo menos na forma de realizado, isto é, de “lucro em potencial”, que é o verdadeiro significado da Reserva de Reavaliação.

26. Esse valor adicionado ao Patrimônio Líquido será transferido da Reserva de Reavaliação para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, à medida e somente quando o ativo reavaliado é realizado.

27. Enfim, ocorrida a realização, o montante respectivo transita pela conta de Resultados, e a seguir para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

28. Portanto, no período em que ocorre a realização, é oferecido à tributação.

29. Continuando, a reavaliação de bens do ativo gera o aumento de seu valor contábil e, por conseguinte, diminui o ganho de capital apurado na realização. Com o intuito de que haja a compensação contábil e

fiscal, o valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real do período-base em que a contribuinte realizar o ativo.

30. A legislação incorporada ao RIR/94 (e ao RIR/99) desonerou da tributação a reavaliação de bens do ativo permanente (exceto investimentos avaliados pela equivalência patrimonial) e desde que feita com base em laudo técnico e creditada à Reserva da Reavaliação, sujeitando-se à tributação a reavaliação que não atendesse aos requisitos especificados nos artigos 382 do RIR/94, bem como do artigo 434, do RIR/99:

RIR/94:

Art. 382. 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 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decretos-lei nºs 1.598/77, art. 35, e 1.730/79, art. 1º, VI).

§ 1º O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original (Lei nº 7.799/89, art. 12, § 2º).

§ 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-base (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 35, § 2º).

§ 3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 43, § 1º, "h", e Lei nº 154/47, art. 1º).

RIR/99:

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 estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original.

§ 2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens 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).

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

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

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

a) alienação, sob qualquer forma;

b) depreciação, amortização ou exaustão;

c) baixa por perecimento.

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 às 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).

31. Portanto, a tributação da reserva de reavaliação somente é diferida para períodos de apuração subseqüentes se o respectivo valor for escriturado em conta específica, como Reserva de Reavaliação, no Patrimônio Líquido, e ainda, desde que disponha do laudo respectivo.

32. Destaque-se que a previsão contida no § 2º, artigo 436, acima transcrito, deve ser interpretado em harmonia com o caput, segundo o qual a incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida ao aumento de valor de bens imóveis, somente não será computada na determinação do lucro real, se constituída nos termos do artigo 434, também do RIR/99, o qual exige como condição a elaboração do laudo técnico, não apresentado pela contribuinte.

33. Por sua vez, se a contribuinte não escritura o montante respectivo na conta de Reserva de Reavaliação, escriturando-a diretamente na conta de Capital, a legislação determina a imediata tributação da reserva de reavaliação capitalizada, exceto no caso de reavaliação de imóveis do ativo permanente e de patentes ou direitos de exploração de patentes, oriundos de pesquisa ou tecnologia nacionais.

34. *Visando melhor esclarecer a contenda, adotam-se parcialmente as razões de decidir da Ilustre Julgadora Milaine Cristina Cavioli (Acórdão número 422, de 21 de janeiro de 2002, desta DRJ/CPS). Nesse sentido, a respeito do tema, assim diz o Parecer Normativo CST nº 27, publicado no D.O. de 04/08/81:*

“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 art. 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, §§ 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 que sejam discriminados os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período.

(...)

CÔMPUTO DA RESERVA NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL

5. Sobre o assunto, o § 3º, do art. 326, do Regulamento do Imposto de Renda dispõe que:

§ 3º. O valor da reserva será computada na determinação do lucro real:

a) nos períodos-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 dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

1- 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 art. 326 do Regulamento do Imposto de Renda/80, não resulta em aumento ou diminuição da carga tributária da pessoa jurídica que a procede. É 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, então, 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 b referida implica oneração do resultado pelo valor acrescido na nova avaliação e, em consequência, diminuição da base de cálculo do tributo. A fim de compensar tal feito 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.

(...)

5.4 – 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 contábil, o valor da reserva constituída, importará em cômputo do valor respectivo na determinação do lucro real”

35. A partir do Parecer acima transcrito, fica claro que, desde que oferecida a reserva de reavaliação à tributação no período de apuração em que utilizada para aumento de capital, a pessoa jurídica que assim proceder fica liberada 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.

36. Acrescente-se que não somente na capitalização ocorrerá a tributação da reserva, pois conforme decorre do explicitado no item 3 do Parecer, qualquer procedimento que implique baixar, na escrituração contábil, o valor da reserva constituída, importará em cômputo do valor respectivo na determinação do lucro real.

37. Portanto, mostram-se superadas as alegações da contribuinte de que eventual lançamento somente poderia ser constituído no ano-calendário de 1987, quando aproveitou a reserva de reavaliação para aumento de capital.

38. Enfim, tendo em conta que a autuada não ofereceu à tributação a reserva de reavaliação constituída sobre os imóveis questionados, quando do aumento de capital em 1987 deveria tê-lo feito quando da alienação deles, no ano-calendário de 2008, mostrando-se legais e tempestivos os questionamentos efetuados pela autoridade fiscal quanto à escrituração dos custos envolvidos e aproveitados como “Outras Despesas Não Operacionais”.

39. Destaque-se que, na alienação do imóvel, o contribuinte pode considerar como custo de aquisição, além do valor histórico, acrescido da correção monetária nos termos da legislação aplicável, também o montante decorrente da reserva de reavaliação, desde que comprovada mediante laudo técnico, necessário para a escrituração daquela reserva.

40. Note-se que o fato da empresa ter informado o valor atualizado dos imóveis, assim como o aumento de capital, nas declarações de imposto de renda desde o anocalendário de 1987, não a desobrigam de oferecer à tributação o ganho patrimonial obtido a partir do valor efetivo recebido pelo bem, em confronto com o custo de aquisição escriturado em sua contabilidade.

41. Pois, apesar de, conforme alega, ter indicado os valores atualizados dos imóveis, como do aumento de capital, não há notícias nos autos, nem afirma ou comprova a própria empresa, por meio dos livros e documentos ofertados, que quando do aumento de

capital, efetuado posteriormente à reavaliação, tenha oferecido à tributação tal reserva de reavaliação, conforme previsto na norma legal aplicável.

42. Ou seja, na medida em que não ofereceu a reserva de reavaliação à tributação, quando da integralização de seu capital social, deveria, obrigatoriamente, quando da alienação do imóvel, comprovar os custos incorridos na aquisição deles, desde o valor histórico de aquisição, passando pelas diversas atualizações em razão da correção monetária, bem como pela reavaliação deles.

43. Concretizado o elemento material da regra matriz de incidência, ou seja, alienado o bem, no ano-calendário de 2008, nasce o fato jurídico tributário que do nascimento à obrigação tributária, bem como o direito da Fazenda Nacional exigir o cumprimento de tal obrigação, mediante formalização do respectivo lançamento.

44. E o prazo quinquenal de decadência, seja pelo artigo 173, inciso I, ou pelo artigo 150, § 4º, ambos do CTN, passa a ser contado tendo-se em conta a ocorrência da data da alienação dos imóveis, e não do aumento de capital.

45. Superadas, portanto, as razões de defesa referidas à decadência, a qual não se concretizou.

46. Prosseguindo, questão fundamental e primeira para o diferimento da tributação da reserva é a existência do laudo, em observância aos quesitos estabelecidos no art. 8º, da Lei n.º 6.404, de 1976. É o que diz, inclusive, o Parecer Normativo retro transcrito, em seu item 3. O não atendimento dessa condição nos termos impostos implica o oferecimento do resultado da reavaliação à tributação, como decidiu o 1º Conselho de Contribuintes (Atual CARF) no Acórdão 103-07.213/86 (DO de 05/04/88). No mesmo sentido são os acórdãos números 101-76.360/86 e 105-2.573/88.

47. A existência do laudo é condição preliminar, portanto, para a manutenção da reavaliação em conta de reserva, sem o cômputo na apuração do lucro real até o momento de sua efetiva realização.

48. A alegação da contribuinte de que não consegue localizar o laudo, em decorrência do prazo de 25 anos, não se aproveita. A conservação de livros e comprovantes é regulamentada pelo art. 210 do RIR/94 (atual artigo 264, do RIR/99 – Decreto n.º 3.000, de 29 de março de 1999), que assim diz:

“Art. 210 – A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não

prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-lei n.º 486/69, art. 4º)”

49. De outro giro, o Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreveu a observância da guarda dos documentos que acobertam a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 – (omissis)

Parágrafo único – os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

50. Como se observa, em momento algum a norma em vigência estipula a guarda de documentos por prazo quinquenal, como sugere a impugnante. Ademais, referindo-se os laudos a operações cujo adimplemento é estendido a mais de um período de apuração (1987 a 2008), estes devem ser mantidos em guarda não só pelo prazo decadencial para lançamento do crédito tributário correspondente a cada período de apuração abrangido, mas até que não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, impostas tanto na esfera administrativa quanto judiciária.

51. Assim, não apresentado os laudos necessários, o acréscimo do custo, decorrente da reavaliação que teria sido efetuada, não pode ser aproveitado pela contribuinte como dedução de seu lucro (contábil e fiscal), para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

52. Resta definir qual o valor do custo dos imóveis que a contribuinte poderia ter aproveitado como dedução do lucro contábil e, em consequência do lucro real, par fins de apuração do IRPJ no ano-calendário de 2008, desconsiderando-se, conforme apreciação já efetuada, a reavaliação não comprovada.

53. Nesse sentido, assim explicita o Manual do IRPJ do exercício de 2009, ano-calendário de 2008:

Linha 06A/56 - (-) Outras Despesas Não Operacionais Indicar, nesta linha:

a) o valor contábil dos bens classificados nos subgrupos Investimentos, Imobilizado e Intangível do Ativo Não-Circulante baixados no curso do período de apuração não incluídos na Linha 06A/54 e a despesa com a constituição da provisão para perdas prováveis na realização de investimentos.

Atenção:

Sobre a definição de valor contábil, consultar o § 1º do art. 418 e o art. 426, ambos do Decreto nº 3.000, de 1999.

b) as perdas de capital por variação na percentagem de participação no capital social de coligada ou controlada no Brasil, quando o investimento for avaliado pela equivalência patrimonial (Decreto nº 3.000, de 1999, art. 428).

Atenção:

As perdas citadas acima devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real (Linha 09A/39).

c) as perdas de capital decorrentes da alienação de bens e direitos classificados nos subgrupos Investimentos, Imobilizado e Intangível do Ativo Não-Circulante situados no exterior, que devem ser indicadas pela diferença entre a receita auferida nas alienações e seu respectivo custo e as perdas de capital por variação nas percentagens de participação no capital social de coligadas ou controladas no exterior, quando o investimento for avaliado pela equivalência patrimonial.

Atenção:

As perdas de capital decorrentes de operações com o exterior devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real (Linha 09A/15)

54. Por sua vez, transcreve-se o artigo 418, do RIR/2000:

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

55. Nesse sentido, por meio do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 1 de fevereiro de 2002, a autoridade fiscal, dirigindo-se à empresa, assim se pronunciou:

“No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e no curso da ação fiscal iniciada em 16/06/2011, (...), INTIMAMOS o contribuinte acima identificado a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, os elementos abaixo especificados:

1- Composição dos valores constantes de sua DIPJ 2009, ano-calendário 2008, abaixo discriminado, com as respectivas rubricas:

3º Trimestre

Ficha 06A – Demonstração do Resultado

Item 56. (-) Outras Despesas Não OperacionaisR\$ 11.908.843,59

4º Trimestre

Ficha 06A – Demonstração do Resultado

Item 54. (-) Valor Contábil dos Bens e Direitos Alienados..R\$ 116.394,08

2- Lançamentos contábeis/fiscais destes valores;

3- Documentação comprobatória das referidas despesas;

(...)”

56. A contribuinte foi reintimada em 29 de março de 2012, ratificando a solicitação da intimação anteriormente transcrita.

57. Conforme relatado pela autoridade fiscal, houve a apresentação de cópia dos balancetes de verificação, do Livro Razão, bem como da Escritura de Compra e Venda de dois imóveis, que teriam sido alienados, entre outros. De fato, houve a apresentação dos seguintes documentos pela empresa autuada:

57.1. Balancete de Verificação de 01/07/2008 até 30/09/2008, fl. 84, onde consta, a título de “Outras Despesas Não Operacionais”, um saldo inicial de R\$ 1.054.118,46C, com débitos de R\$ 26.078.892,40 e créditos de R\$ 14.170.048,81, Movimentação no Período de R\$ 11.908.843,59 e um saldo R\$ 10.854.725,13D;

57.2. Livro Razão Analítico, fl. 85, com os seguintes lançamentos:

a) “Venda do Imóvel situado na Rodovia Raposo Tavares KM 14,5

– Sede Vendido a CAO A Patrimonial Ltda” – lançamento a crédito de R\$ 12.300.000,00;

b) “Baixa pela Venda do Imóvel Situado na Rodovia Raposo Tavares, Km 14,5 Sede Vendido a CAO Patrimonial Ltda” – lançamento a débito de R\$ 24.774.130,99;

57.3. Balancete de Verificação de 01/07/08 a 30/09/08, fl. 87 onde consta no Imobilizado – Imóveis, um saldo anterior de R\$ 27.701.982,73, com crédito de R\$ 24.774.130,90 e um saldo atual de R\$ 2.927.851,83.

57.4. Cópia de Escritura de Venda e Compra, fls. 97/102, onde consta como preço certo e ajustado a importância de R\$ 12.300.000,00 e, ainda “valor venal de R\$ 6.931.026,00, com valor venal de referência de R\$ 9.219.156,00”, além de documento no Registro de Imóveis (fls. 103/108).

57.5. Razão Analítico da Conta “132100011 – IMÓVEIS”, fl. 197, para o mês de janeiro de 1987, onde constam os seguintes dados:

a) saldo do mês anterior zerado;

b) saldo do ano de 1986 – 29.471.600,45 (Cz\$)

c) lançamento, a débito, de 309.415.774,29 (Cz\$), referido à reavaliação de imóvel, com a seguinte descrição:

“Reavaliação do Imóvel sito a Rod. Raposo Tavares, km. 14,5 Terreno Construção e Benfeitorias Nele Existente de Acordo com Laudo Técnico apresentado pelos Eng. Luiz Álvaro Gallelo Domingos Gallelo e Maria Beatriz G. L. da Silva”

d) saldo final, em janeiro de 1987, de 337.774.324,71 (Cz\$)

57.6. Razão Analítico da conta “Reserva de Reavaliação Imóvel”, com os seguintes dados:

a) lançamento em 30/01/87, referido à reavaliação do imóvel, a crédito, no valor de 309.415.774,29, em 30/01/87

b) referido ao mês de julho de 1987, com saldo anterior de (739.269.680,60), em 01/07/87 (Cz\$); Consta ainda lançamento no valor de 871.700.000,00 (Cz\$) com o seguinte histórico: “Valor transferido par aumento de capital de acordo com Assembléia Geral Extraordinária Realizada em 28/07/87 e Registrada na Junta Comercial de São Paulo Sob N 432123/87”

c) saldo final em julho de 1987 de 792.014,45 (Cz\$)

57.7. Razão Analítico da Conta “Capital”, com saldo anterior em 01/07/87 de (263.200.000,00) – Cz\$, bem como lançamento referido a reserva de reavaliação de 871.700.000,00 (Cz\$), com saldo final de 1.134.800.000,00 (Cz\$)

57.8. Cópia da Parte B do Lalur, abrangendo o período de 31/07/87 a 17/09/2008, fls. 201/202, relativa à conta “Reavaliação”, onde o valor de 309.415.774,29 (constante no Razão da Conta Reavaliação em 30/01/87) é sucessivamente corrigido pela correção monetária, resultando num saldo em 31/12/95 de R\$ 27.968.401,79.

58. Destaque-se que, a partir da cópia da Parte B do Lalur, abrangendo o período de 31/07/87 a 17/09/2008, apesar de a contribuinte ter escriturado o aumento de capital, com a correspondente contrapartida da reavaliação no Livro Razão, não houve o oferecimento à tributação.

59. Na impugnação, a contribuinte trouxe ainda, as planilhas de fls. 226/253, denominada “Teorema Web – Cálculos Judiciais”, por meio da qual pretende demonstrar que os valores corrigidos dos imóveis envolvidos corresponderiam, em 01/08/1994, a R\$ 4.814,65 e R\$ 10.189,42, bem como que a Reserva de Reavaliação, com valor original de Cz\$ 871.700.000,00 em 28/07/1987, corresponderia a R\$ 28.629.221,53 em 01/08/1994.

60. De início, conforme já enfatizado, na há como considerar quaisquer valores escriturados a título de Reserva de Reavaliação, seja nos Livros Razão ou no LALUR, diante da ausência da apresentação do laudo técnico que lhe daria suporte.

61. Assim, apesar da apresentação dos diversos documentos citados acima dando conta da escrituração da Reserva de Reavaliação (Livros Razão e LALUR) já no ano-calendário de 1987, não se mostram aptos a comprová-la.”

Cientificada do Acórdão de impugnação, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário para apreciação deste Conselho, alegando ao seguinte (fls.292/309):

- 1) Preliminarmente a violação aos princípios da Busca da Verdade Material e da Ampla Defesa, haja vista que a decisão recorrida proferiu argumentos vagos e genéricos, não se atentando a argumentação exposta em sede de impugnação;
- 2) Decadência do Direito de Tributar a Reserva de Reavaliação Capitalizada, haja vista que aludida reserva foi incorporada no capital social da recorrente em 1987, conforme pode ser constatado da análise da ata de aumento de capital, Livro Razão no momento da Constituição e no momento da transferência da conta de reserva para a conta de capital e no LALUR, sendo o momento da capitalização da reserva de reavaliação o fato gerador para fins de exigência do IRPJ e CSLL;
- 3) No mérito, aduz que a decisão recorrida equivoca-se na atribuição de valor do custo de aquisição dos imóveis objeto da presente lide, devendo ser reconhecido o valor devidamente informado pela recorrente na sua DIPJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa – Relator.

Tendo em vista a ciência formal do acórdão DRJ em 18/11/2013 (fls.291), e o protocolo do Recurso Voluntário em 11/12/2013 (fls.292), fica caracterizada sua tempestividade. Sendo assim, conheço do presente recurso.

Preliminar de Necessidade de Busca da Verdade Material e Cerceamento Direito de Defesa

Preliminarmente alega a recorrente a violação aos princípios da Busca da Verdade Material e da Ampla Defesa, haja vista que a decisão recorrida proferiu argumentos vagos e genéricos, não se atentando a argumentação exposta em sede de impugnação.

Contudo, não assiste razão a Recorrente, pois trata-se de um processo amplamente instruído com diversas notificações dirigidas ao contribuinte, bem como pelo auto de infração, TVF, e demais provas documentais juntadas pela fiscalização e pelo contribuinte e devidamente analisadas pela decisão recorrida.

É relevante expor que a decisão recorrida enfrentou todo o acervo fático e probatório juntado pela fiscalização e pela recorrente, não existindo, portanto, cerceamento do seu direito de defesa e da busca da verdade material.

Diante do exposto, entendo que o procedimento fiscal decorreu conforme determina o Decreto nº 70.235/72, bem como a decisão recorrida enfrentou todas as questões suscitadas pela fiscalização e pelo contribuinte, e em consonância com os primados do devido processo legal e do contraditório, razão pela qual não merece acolhimento a arguição de nulidade do auto de infração em decorrência da violação da busca da verdade material e ampla defesa.

Da Preliminar de Decadência

Enfrentada as preliminares de violação aos princípios da verdade material e ampla defesa, passamos a analisar a questão da preliminar de decadência suscitada pela recorrente.

Segundo a decisão recorrida, a decadência resta afastada pelos seguintes motivos, *litteris*:

34. Visando melhor esclarecer a contenda, adotam-se parcialmente as razões de decidir da Ilustre Julgadora Milaine Cristina Cavioli (Acórdão número 422, de 21 de janeiro de 2002, desta DRJ/CPS). Nesse sentido, a respeito do tema, assim diz o Parecer Normativo CST nº 27, publicado no D.O. de 04/08/81:

“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 art. 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, §§ 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 que sejam discriminados os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período.

(...)

CÔMPUTO DA RESERVA NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL

5. Sobre o assunto, o § 3º, do art. 326, do Regulamento do Imposto de Renda dispõe que:

§ 3º. O valor da reserva será computada na determinação do lucro real:

a) nos períodos-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 dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

1- 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 art. 326 do Regulamento do Imposto de Renda/80, não resulta em aumento ou diminuição da carga tributária da pessoa jurídica que a procede. É 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, então, 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 b referida implica oneração do resultado pelo valor acrescido na nova avaliação e, em consequência, diminuição da 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.

(...)

5.4 – 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 contábil, o valor da reserva constituída, importará em cômputo do valor respectivo na determinação do lucro real”

35. A partir do Parecer acima transcrito, fica claro que, desde que oferecida a reserva de reavaliação à tributação no período de apuração em que utilizada para aumento de capital, a pessoa jurídica que assim proceder fica liberada 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.

36. Acrescente-se que não somente na capitalização ocorrerá a tributação da reserva, pois conforme decorre do explicitado no item 3 do Parecer, qualquer procedimento que implique baixar, na escrituração contábil, o valor da reserva constituída, importará em cômputo do valor respectivo na determinação do lucro real.

37. Portanto, mostram-se superadas as alegações da contribuinte de que eventual lançamento somente poderia ser constituído no ano-calendário de 1987, quando aproveitou a reserva de reavaliação para aumento de capital.

38. Enfim, tendo em conta que a autuada não ofereceu à tributação a reserva de reavaliação constituída sobre os imóveis questionados, quando do aumento de capital em 1987 deveria tê-lo feito quando da alienação deles, no ano-calendário de 2008, mostrando-se legais e tempestivos os questionamentos efetuados pela autoridade fiscal quanto à escrituração dos custos envolvidos e aproveitados como “Outras Despesas Não Operacionais”.

39. Destaque-se que, na alienação do imóvel, o contribuinte pode considerar como custo de aquisição, além do valor histórico, acrescido da correção monetária nos termos da legislação aplicável, também o montante decorrente da reserva de reavaliação, desde que comprovada mediante laudo técnico, necessário para a escrituração daquela reserva.

40. Note-se que o fato da empresa ter informado o valor atualizado dos imóveis, assim como o aumento de capital, nas declarações de imposto de renda desde o ano-calendário de 1987, não a desobrigam de oferecer à tributação o ganho patrimonial obtido a partir do valor efetivo recebido pelo bem, em confronto com o custo de aquisição escriturado em sua contabilidade

41. Pois, apesar de, conforme alega, ter indicado os valores atualizados dos imóveis, como do aumento de capital, não há notícias nos autos, nem afirma ou comprova a própria empresa, por meio dos livros e documentos ofertados, que quando do aumento de capital, efetuado posteriormente à reavaliação, tenha oferecido à tributação tal reserva de reavaliação, conforme previsto na norma legal aplicável.

42. Ou seja, na medida em que não ofereceu a reserva de reavaliação à tributação, quando da integralização de seu capital social, deveria, obrigatoriamente, quando da alienação do imóvel, comprovar os custos incorridos na aquisição deles, desde o valor histórico de aquisição, passando pelas diversas atualizações em razão da correção monetária, bem como pela reavaliação deles.

43. Concretizado o elemento material da regra matriz de incidência, ou seja, alienado o bem, no ano-calendário de 2008, nasce o fato jurídico tributário que do nascimento à obrigação tributária, bem como o direito da Fazenda Nacional exigir o cumprimento de tal obrigação, mediante formalização do respectivo lançamento.

44. E o prazo quinquenal de decadência, seja pelo artigo 173, inciso I, ou pelo artigo 150, § 4º, ambos do CTN, passa a ser contado tendo-se em conta a ocorrência da data da alienação dos imóveis, e não do aumento de capital.

(...)

47. A existência do laudo é condição preliminar, portanto, para a manutenção da reavaliação em conta de reserva, sem o cômputo na apuração do lucro real até o momento de sua efetiva realização.

48. A alegação da contribuinte de que não consegue localizar o laudo, em decorrência do prazo de 25 anos, não se aproveita. A conservação de livros e comprovantes é regulamentada pelo art. 210 do RIR/94 (atual artigo 264, do RIR/99 – Decreto n.º 3.000, de 29 de março de 1999), que assim diz:

“Art. 210 – A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-lei n.º 486/69, art. 4º)”

49. De outro giro, o Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreveu a observância da guarda dos documentos que acobertam a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 – (omissis)

Parágrafo único – os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

50. Como se observa, em momento algum a norma em vigência estipula a guarda de documentos por prazo quinquenal, como sugere a impugnante. Ademais, referindo-se os laudos a operações cujo adimplemento é estendido a mais de um período de apuração (1987 a 2008), estes devem ser mantidos em guarda não só pelo prazo decadencial para lançamento do crédito tributário correspondente a cada período de apuração abrangido, mas até que não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, impostas tanto na esfera administrativa quanto judiciária.

51. Assim, não apresentado os laudos necessários, o acréscimo do custo, decorrente da reavaliação que teria sido efetuada, não pode ser aproveitado pela contribuinte como dedução de seu lucro (contábil e fiscal), para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

(Grifei)

Em relação a esta matéria, a contribuinte alegou em preliminar que já havia transcorrido o prazo decadencial para a administração tributária realizar auditoria na formação e capitalização da reserva, que deveria ocorrer até 1993, isso porque a reserva de

reavaliação foi capitalizada em 1987, ou seja, 21 anos antes do período de apuração em que foi efetuada a tributação.

Pois bem, o art. 264 do RIR/1999, cuja matriz legal encontra-se no artigo 4º do Decreto-Lei nº 486/1969 e art. 37 da Lei 9.430/1996, dispõe que a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

No presente caso, a contribuinte não mais possuía o laudo e os documentos que ampararam seu procedimento; além disso, confirmou que não teria como reconstituir a documentação referente a formação da reserva de reavaliação. Diante dessa constatação, vejamos qual o procedimento a ser realizado à luz da Legislação do Imposto de Renda (RIR/99):

Seção II

Reavaliação de Bens

Subseção I

Reavaliação de Bens do Permanente

Diferimento da Tributação

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

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

§ 2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens 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 o disposto no artigo seguinte;

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

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

(Grifos nossos)

Consoante art. 434, §3º do RIR/99, não satisfeitos os requisitos para diferimento da tributação, a reserva será adicionada ao lucro líquido do período de apuração. É evidente que se trata do período de sua formação/contabilização. Está comprovado nos autos que isso ocorreu antes de 2008. Analisando os documentos acostados pelo contribuinte (fls. 179 e segs. e DIPJ 2009 e outros documentos de fls. 80 e segs) que demonstram que a reserva de reavaliação já compunha e tinha sido capitalizada no ano de 1987.

Ora, à luz do art. 435, no transcurso do ano-calendário de 1987 foi registrado o evento que implicou na realização do saldo da reserva, isto é: capitalização da reserva de reavaliação.

Logo, é no ano que ocorrer a sua incorporação ao capital social da recorrente, que deverá ser adicionado ao lucro líquido para fins de tributação do IRPJ e CSLL, independentemente de não terem sido satisfeitos os requisitos previstos em Lei.

Portanto, não há qualquer justificativa ou amparo para a fiscalização desconsiderar o custo dos imóveis atribuídos pelo contribuinte, não podendo tal prazo ser postergado para o ano-calendário de 2008 pelo simples fato da inexistência de laudos comprobatórios do acréscimo do custo, decorrente da reavaliação que teria levado a cabo o contribuinte no ano de 1987.

Curial lembrar, que a decadência é um instituto, que por razões de estabilidade jurídica, prestigia a transitoriedade das relações econômicas. Regra de decadência tem caráter técnico voltado para a segurança jurídica em seu embate com o tempo. São regras indiferentes à ideia de justiça, como constata Eurico Marcos Diniz de Santi (Revista Dialética de Direito Tributário n.º 62, nov/2000, p.39), vejamos:

“O tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo, a lei ganha sentido, nasce direito. No tempo morrem os fatos, somem as provas. No tempo, e pelo tempo, o direito extingue o direito: ocorre a decadência e a prescrição. Cego tal qual Chronos, o direito, implacável, devora o direito que de sua seiva surge. Decadência e prescrição não são formas de fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo.”

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário do contribuinte em virtude do acolhimento da preliminar de decadência, cancelando-se a presente autuação.

Processo nº 19515.722753/2012-40
Acórdão n.º **1302-002.379**

S1-C3T2
Fl. 350

Cabe frisar, que os demais argumentos suscitados em sede de recurso deixaram de ser apreciados em virtude do acolhimento da preliminar de decadência.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa