



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

Processo n° 10805.002234/2007-64
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.315 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de março de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente TELEMEX TELECOMUNICAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DO LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. ENQUADRAMENTO LEGAL.

Descritos os fatos que dão fundamento ao lançamento e indicadas as normas jurídicas que determinam a incidência do tributo, presentes os elementos do fato jurídico tributário que deram suporte à exigência fiscal. Não há falar em nulidade para o caso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. DATA DO FATO GERADOR.

Na apuração do Lucro Real anual o fato gerador do IRPJ concretiza-se no encerramento do ano-calendário, no caso, na data de 31 de dezembro de 2002. É a partir dessa data que se inicia a contagem do prazo decadencial. Cientificada do lançamento em 22 de outubro de 2007, não se consumou a decadência.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

A apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausentes os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Telemax Telecomunicações Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 4ª Turma da DRJ Campinas/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata-se do auto de infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, cientificado à contribuinte em 22 de outubro de 2007, no valor total de R\$ 4.318.878,46, devido às irregularidades assim descritas no auto de infração, fl. 348:

“001. Adições Não Computadas na apuração do Lucro Real. Realização da Reserva de Reavaliação

Ausência de cômputo, na determinação do lucro real, da realização de reserva de reavaliação, decorrente da efetiva realização do bem reavaliado.

[Demonstrativo com fato gerador em 31/12/2002, valor tributável ou imposto (R\$ 6.996.000,00) e percentual da multa (75%)]

Enquadramento Legal: Art. 4º, da Medida Provisória n.º 1.924/99 e reedições, convalidadas pela Lei n.º 9.959/00.”

2. A autoridade fiscal elaborou o Termo de Verificação Fiscal, fls. 343/344, que se transcreve:

“2- Do Objeto das Verificações

O contribuinte foi selecionado para fiscalização por apresentar aumento de Capital social em contrapartida a uma superveniência ativa do Ativo Permanente, com o aumento de R\$ 6.996.000,00 da Conta Outras Imobilizações.

3- Das Verificações Efetuadas

(...)

D- O contribuinte foi intimado em 07/12/2006 a apresentar documentos, conforme exigido pelo art. 8º, da Lei n.º 6.404/1976, que justifiquem a reavaliação de bens que originou o aumento do Ativo Permanente. E também apresentar cópia do contrato de alienação de 51% das cotas (fls. 174);

E- O contribuinte apresentou um Parecer Técnico de Avaliação da Marca (fls. 177 a 197);

F- O contribuinte foi intimado em 17/04/2007 a esclarecer algumas variações registradas no Balanço Patrimonial declarado na DIPJ 2003 e outras variações registradas no Livro Razão:

- Passivo Circulante – Linha 10 – Outras Contas – R\$ 1.153.905,63;

- No Razão – Banco Itaú – código 111.02.0005 – Soma dos depósitos por Recebimento é R\$ 14.262.004,28, como depósitos identificados como Outros a soma é de R\$ 11.016.605,85. A soma destes depósitos é R\$ 25.278.610,13. Esclarecer a diferença entre o faturamento do ano – R\$ 14.677.812,11 e o valor de R\$ 25.278.610,13 dos depósitos;

- Na conta Clientes, a soma dos débitos é de R\$ 14.677.812,11, existe também um débito de R\$ 1.985.229,26, proveniente da conta – Conta Corrente dos Sócios, esclarecer esta escrituração;

H – O contribuinte foi re-intimado em 20/06/2007 a esclarecer o que foi solicitado nos itens F e G;

I – O contribuinte atendeu, em 18/09/2007, os itens acima.

J- O relatório de Reavaliação apresentado tem os requisitos exigidos pela Lei, ou seja, tem a descrição detalhada da avaliação, tem a sua identificação contábil, tem uma fundamentação técnica e data da avaliação. Os profissionais que assinaram (três) são de uma empresa especializada. A questão é que não é bem uma Re-Avaliação e sim uma Avaliação, pois foi mensurada ou avaliada a marca da empresa, criou-se a conta do Ativo Permanente – código 132.01.0008 – Marcas e Patentes. Tecnicamente houve um acréscimo do Patrimônio Líquido com a integralização total do acréscimo pela Re-avaliação, conforme registrado na conta do Razão – código 241.01.001 – Capital Integralizado (fls. 82);

K- O aumento de capital foi efetuado através de alteração contratual lavrado em 27/09/2002 e registrado na JUCESP em 02/10/2002 (fls. 36 e 37). Posteriormente, foi efetuada uma alteração contratual, lavrada em 30/09/2002 e registrada na JUCESP em 03/10/2002, alteração de nº 19, alteração esta que registra a alienação de parte das cotas da empresa (fls. 38 e 39). Esta alienação caracteriza a transferência dos benefícios da re-avaliação do Ativo Permanente, o que incorre em lançamento por falta de adição ao lucro líquido, conforme previsto nos artigos n.º 249, inciso II e n.º 434, do RIR/99;

L – Esta alteração de sócios está também registrada na página 45 da DIPJ/2003 (fls. 342);

M- ao questionamento da origem do débito de R\$ 1.985.229,26, proveniente da conta – Conta Corrente dos Sócios, foi esclarecido que se trata de mútuo firmado entre as partes. A operação está registrada no Livro Razão – folha 459 – conta 215-03-001 – Conta Corrente dos sócios – no dia 31/01/2002 (fls. 83, verso);

N- Ao item F, ausência física de Notas Fiscais e ausência de escrituração apontadas nas Intimações nº 8 e 9, foi esclarecido. Trata-se de lançamento contábil através de integração entre escrita fiscal e contábil, sempre no último dia do mês, ou seja, soma dos valores de algumas notas justificando a ausência de escrituração e no caso de ausência física ocorreu o cancelamento das notas (fls. 308);

O – a questão levantada nas intimações 8 e 9, citada no item G – Passivo Circulante – Linha 10 – Outras Contas – R\$ 1.153.905,63, foi demonstrado ser uma liberação de empréstimo do Banco Safra, devidamente escriturado no Livro Razão – conta 214-01-0008 – mês novembro/2002 (fls. 309);

P- A questão levantada nas intimações 8 e 9 – citada no item G, - No Razão – Banco Itaú – código 111.02.0005 – soma dos depósitos por Recebimento é de R\$ 14.262.004,28, como depósitos identificados como Outros, a soma é de R\$

11.016.605,85. A soma destes depósitos é R\$ 25.278.610,13. Esclarecer a diferença entre o faturamento do ano – R\$ 14.677.812,11 e o valor de R\$ 25.278.610,13 dos depósitos. A diferença registrada como outros depósitos foi esclarecido por meio de registros contábeis que se trata de Resgates de Aplicação – da conta razão 111-04-0005 – Banco Itaú e Outros Valores – demonstrado em uma planilha anexa e devidamente registrada no Livro Razão (fls. 310 a 319).

4- Do Lançamento de Ofício

Ocorreu ausência de cômputo, na determinação do lucro real, da realização de reavaliação, decorrente da efetiva realização do bem reavaliado.

Houve ocorrência de realização da Reserva de Reavaliação de bens imóveis, de direitos de exploração de marcas e patentes e de patentes nacionais e a mais valia respectiva foi registrada em subconta distinta.

Diante dos fatos acima relatados, estamos lavrando, nesta data, o Auto de infração, mais acréscimos moratórios para cobrança do imposto apurado, do qual faz parte integrante este Termo de Verificação Fiscal e todos demonstrativos nele citados.”

3. Inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte, por meio de seus representantes legais, apresentou a impugnação de fls. 353/368, em 21 de novembro de 2007, com as seguintes razões de defesa.

3.1. Afirma que da análise do auto de infração extrai-se a conclusão, não muito precisa, de que a autoridade fiscal entendeu que a empresa reavaliou ou “avaliou” sua marca, aumentou o capital social e, ao alienar parte de suas quotas, realizou a reserva de reavaliação, incorrendo em infração por falta de adição ao lucro líquido.

3.2. Requer a nulidade do lançamento, pois não existiria clareza na descrição dos fatos, muito menos no enquadramento legal. Acrescenta que a autoridade fiscal baseou-se em documentos que somente espelham parte dos acontecimentos, deixando de analisar as demais alterações contratuais, além de não buscar esclarecimentos sobre a efetividade da alienação, tampouco buscando a verdade material dos fatos, em desrespeito aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal. Utilizou-se de presunção para formalizar o lançamento.

3.3. Acrescenta que enquanto o Termo de Verificação refere-se à “avaliação da marca”, a descrição dos fatos indica “realização de reserva de reavaliação” e o enquadramento legal menciona o artigo 4º, da Medida Provisória n.º 1.924, de 1999, convertida na Lei n.º 9.959, de 2000.

3.4. Ademais, ainda que tenha entendido que ocorreu a reavaliação da marca, não descreveu com clareza qual foi o momento da realização. Conforme consta no item “k” do termo, parece que tal momento foi o da alienação parcial das quotas, com base na alteração contratual n.º 19, registrada na JUCESP em 03/10/2002. E continua:

“No entanto, caso tivesse apurado mais profundamente a ocorrência dos fatos, concluiria que a alienação não ocorreu e que o Instrumento Particular de compra e venda foi rescindido, e as quotas devolvidas, conforme se comprova com a juntada da 20ª Alteração Contratual (Doc. 02) e da Rescisão do Contrato de compra e venda de quotas (Doc. 03).”

Está evidente que os elementos de comprovação utilizados no auto de infração não foram suficientes, o que demonstra mais uma vez a sua nulidade:

(...)

E mais, o único artigo citado no enquadramento legal, conforme anteriormente esclarecido, foi o artigo 4º, da Medida Provisória nº 1.924/99, convalidado pela Lei nº 9.959/2000, que não corresponde à infração supostamente infringida pela Impugnante, ao passo que dispõe apenas que (...).

Assim além da defesa da Impugnante ser totalmente prejudicada, não foram cumpridos os requisitos exigidos no artigo 11, do Decreto nº 70.235/72, que dispõe:

(...)

(...)

Desta forma, verifica-se que a presunção foi largamente utilizada no Auto de Infração, o que é repellido, conforme a jurisprudência pacífica abaixo descrita:

(...)”

3.5. Requer a decadência do lançamento, com fundamento legal no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tendo em conta que o suposto fato gerador teria ocorrido em 30/09/2002, data da alienação de 51% das quotas da empresa e que foram efetuados pagamentos, além da apresentação das DCTF e DIPJ respectivas. Menciona doutrina e jurisprudência.

3.6. Diz que “no ano-calendário de 2002, mais precisamente em 26 de setembro de 2002, fez uma avaliação de sua marca, sendo que em 02 de outubro de 2002, aumentou seu capital social, utilizando parcialmente a reavaliação desse seu ativo.”

3.7. Afirma que a efetiva realização do bem reavaliado não ocorreu, já que o próprio auto de infração esclarece que teria ocorrido a alienação parcial das quotas da empresa e não de sua marca, conforme item “d” do TVF. Enfim, a marca reavaliada não se realizou, tendo em conta que o que supostamente se alienou foi parte das quotas do capital social.

3.8. Ademais, ainda que se considerasse a venda parcial das quotas como realização do bem reavaliado, a autoridade fiscal não considerou que foram alienadas somente 51% das quotas. Portanto, a base de cálculo apurada pela autoridade fiscal está equivocada, tendo em conta que apenas R\$ 5.520.960,00 teriam sido alienados.

3.9. Diz que, conforme se constata na 20ª Alteração do Contrato Social, houve a rescisão do Instrumento de Venda e Compra firmado e as quotas foram devolvidas para os sócios anteriores, ou seja, não se efetivou a cessão de quotas, nem a “realização da marca reavaliada”.

3.10. Portanto, a alienação parcial das quotas não se concretizou e não há que se falar em realização de bem reavaliado, em virtude de alienação, muito menos em ausência no cômputo na determinação do lucro real das importâncias correspondentes.

3.11. Argumenta que o aumento de capital, utilizando a reserva de reavaliação de bens, também não é suficiente para a incidência do Imposto de Renda. Transcreve jurisprudência administrativa, fl. 364. E continua:

“Deveras, ainda que se chegasse à conclusão de que se instaurou o “fato gerador do IRPJ”, convém ressaltar que os bens de natureza permanente, ou seja: “aqueles que não serão objeto de depreciação ou exaustão”, devem ter um tratamento especial, uma vez que não existe o benefício da redução da receita.

Ou seja, a realização desta receita, se efetiva, somente, na alienação destes bens (o que não ocorreu no presente caso conforme já devidamente detalhado no item anterior) e não na utilização desta reserva para aumento do capital social.

Conclui-se, portanto, pela não efetivação do fato gerador do IRPJ, já que inexistente a concretização do conceito de “renda”, por inexistir o suposto “acréscimo patrimonial”.

3.12. Insurge-se contra a multa de ofício e os juros de mora, nos percentuais exigidos, por entendê-los abusivos, desproporcionais, confiscatórios e incidir em dupla penalização à empresa.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 05-28.365 (fls. 416-424v) de 18/03/2010, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002

LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE. Descritos os fatos que dão fundamento ao lançamento e indicadas as normas jurídicas que determinam a incidência do tributo, mostram-se perfeitamente identificados todos os elementos do fato jurídico tributário que deram suporte à exigência fiscal, não se caracterizando qualquer nulidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. 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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002

IRPJ. DECADÊNCIA. DATA DO FATO GERADOR. Na apuração do Lucro Real anual o fato gerador do IRPJ

Processo nº 10805.002234/2007-64
Acórdão n.º 1402-001.315

S1-C4T2
Fl. 701

concretiza-se no encerramento do ano-calendário, ou seja, na data de 31 de dezembro de 2002. Portanto, é a partir de tal data que se inicia a contagem do prazo decadencial. Cientificada do lançamento em 22 de outubro de 2007, não se consumou a decadência.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2002

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 22/04/2010 (A.R. de fl. 662) a interessada interpôs recurso voluntário em 19/05/2010 (fls. 665-690) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Da argüição de nulidade do lançamento

Pleiteia a Recorrente, preliminarmente, a nulidade do auto de infração sob o argumento de que os fatos que ensejaram a formalização do lançamento não estariam claramente descritos pela autoridade fiscal, e de que haveria deficiências no enquadramento legal.

Com efeito, entendo descabidas as razões da Recorrente nesse ponto. Retornando ao Termo de Verificação Fiscal, transcrito no relatório, observa-se a seguinte descrição:

“J- O relatório de Reavaliação apresentado tem os requisitos exigidos pela Lei, ou seja, tem a descrição detalhada da avaliação, tem a sua identificação contábil, tem uma fundamentação técnica e data da avaliação. Os profissionais que assinaram (três) são de uma empresa especializada. A questão é que não é bem uma Re-Avaliação e sim uma Avaliação, pois foi mensurada ou avaliada a marca da empresa, criou-se a conta do Ativo Permanente – código 132.01.0008 – Marcas e Patentes. Tecnicamente houve um acréscimo do Patrimônio Líquido com a integralização total do acréscimo pela Re-avaliação, conforme registrado na conta do Razão – código 241.01.001 – Capital Integralizado (fls. 82);

K- O aumento de capital foi efetuado através de alteração contratual lavrado em 27/09/2002 e registrado na JUCESP em 02/10/2002 (fls. 36 e 37). Posteriormente, foi efetuada uma alteração contratual, lavrada em 30/09/2002 e registrada na JUCESP em 03/10/2002, alteração de nº 19, alteração esta que registra a alienação de parte das cotas da empresa (fls. 38 e 39). Esta alienação caracteriza a transferência dos benefícios da re-avaliação do Ativo Permanente, o que incorre em lançamento por falta de adição ao lucro líquido, conforme previsto nos artigos n.º 249, inciso II e nº 434, do RIR/99;

Por sua vez, no auto de infração, fl. 348, consta a seguinte descrição dos fatos e enquadramento legal:

*“001. Adições Não Computadas na apuração do Lucro Real.
Realização da Reserva de Reavaliação*

Ausência de cômputo, na determinação do lucro real, da realização de reserva de reavaliação, decorrente da efetiva realização do bem reavaliado.

[Demonstrativo com fato gerador em 31/12/2002, valor tributável ou imposto (R\$ 6.996.000,00) e percentual da multa (75%)]

Enquadramento Legal: Art. 4º, da Medida Provisória n.º 1.924/99 e reedições, convalidadas pela Lei n.º 9.959/00.”

A partir de tais transcrições, verifica-se que a autoridade fiscal manifestou o entendimento de que foi efetuado um Laudo de Avaliação da marca da empresa, conforme “Parecer Técnico-Avaliação de Marca”, no qual consta a seguinte introdução:

“Parecer técnico particular de avaliação da marca TELEMEX solicitado pela empresa TELEMEX COMUNICAÇÕES (...), à Comissão Avaliadora, representada por Antonio Esposito (...), Fernando Esposito (...), e Paulo Antonio C. Borges (...), com escritório à R. João Pedro Cardoso, 475 – sala 3 – Jardim Aeroporto-SP.”(grifou-se)

Concluiu referido parecer que:

“Fica estabelecida nesta avaliação de marca que o valor da marca TELEMEX no mercado é de R\$ 7.000.000,00 (Sete milhões de reais).”(grifou-se)

Diz ainda a autoridade fiscal que a autuada criou uma conta no Ativo Permanente – código 132.01.008 – Marcas e Patentes e que houve um acréscimo do Patrimônio Líquido, com a integralização do Capital, conforme registrado na conta do Razão – código 241.01.001-Capital Integralizado.

Da análise do Livro Razão de fl. 82, verifica-se que a contribuinte escriturou a débito da conta “132.01.0008 – Marcas e Patentes”, no mês de setembro de 2002, e a crédito da conta “241.01.0001 – Capital Integralizado” a importância de R\$ 6.996.000,00, sob o histórico de : “Vlr. Ref. a Marcas e Patentes Referente Aproveitamento Parcial da Reavaliação de Ativos da sociedade Cf Alteração Contratual nr 198.804/02-7”

Em consequência, a conta número “132.01.008” passou a ter um saldo devedor (Ativo) de R\$ 6.996.000,00, enquanto a conta do Capital Integralizado passou a ter um saldo credor (Patrimônio Líquido) de R\$ 10.296.000,00.

Observe-se que, apesar de avaliada em R\$ 7.000.000,00, o valor do aumento do capital integralizado escriturado foi de R\$ 6.996.000,00, conforme consta no Instrumento Particular de Alteração do Contrato Social de fls. 36/37, cláusula terceira:

“Aumentar o capital social de R\$ 3.300.000,00 (...) para R\$ 10.296.000,00, com base no aproveitamento parcial da reavaliação de ativos da sociedade, no valor de R\$ 6.996.000,00 (...), conforme parecer técnico de avaliação de marca (...).”

Em resumo, do próprio histórico escriturado pela contribuinte, conclui-se que a partir da Avaliação da marca da empresa, efetuado mediante laudo técnico, houve um aproveitamento parcial da reavaliação do ativo, conforme alteração contratual efetuada na sociedade, escriturando-se um acréscimo do Capital Integralizado de R\$ 6.996.000,00.

Completo ainda a autoridade fiscal que tal fato se deu dentro de procedimento mais amplo efetuado pela contribuinte, que registrou tal aumento de capital por meio de alteração contratual lavrada em 27 de setembro de 2002, registrado na JUCESP em 02/10/2002 e culminou com a alienação parcial das quotas do capital social, de acordo com alteração contratual de 30/09/2002, registrada em 03/10/2002.

Não se vislumbra, portanto, qualquer confusão quanto ao lançamento.

Sobre o enquadramento legal, a autoridade fiscal se referiu ao artigo 4º, da Medida Provisória nº 1.924/99, convalidada pela Lei nº 9.959, de 2000, assim como, conforme transcrição acima efetuada do Termo de Verificação Fiscal, aos artigos 249, inciso II, e 434, do RIR/99:

“Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I – (...)

II – os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

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).

(grifei)

Destarte, entendeu a autoridade fiscal que a contrapartida do aumento de valor da marca somente não seria computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação, devendo ser considerada no lucro real quando não satisfeita tal condição.

Nesse contexto, a partir dos fatos relatados pela autoridade fiscal, detalhados no Termo de Verificação Fiscal, e do enquadramento legal indicado, mostram-se perfeitamente identificados todos os elementos do fato jurídico tributário que deram suporte ao lançamento, não se caracterizando qualquer nulidade.

Da preliminar de decadência do lançamento

Alega a Recorrente que o fato gerador da exigência fiscal teria se consumado em 30 de setembro de 2002, quando ocorreu a alienação de 51% das quotas da empresa, iniciando-se a partir de tal data a contagem do prazo de cinco anos a que se refere o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Como foi cientificada do lançamento somente em 22 de outubro de 2007, ter-se-ia consumada a decadência.

Equivoca-se a contribuinte em seus argumentos.

O lançamento formalizado tem por fundamento o fato de que adições obrigatórias não foram computadas na apuração do lucro real, com origem na realização da reserva de reavaliação, que resultou em aumento do capital integralizado.

A empresa optou pela sistemática de apuração do imposto de renda pelo Lucro Real Anual. Neste caso o período de apuração abrange todo o ano-calendário de 2002, concretizando-se o fato gerador da obrigação tributária no encerramento do ano, ou seja em 31/12/2002, quando, a partir do lucro líquido, efetuam-se as adições e exclusões previstas na legislação e apura-se o lucro real, base de cálculo do IRPJ.

Portanto, é indiferente, para efeitos fiscais, se o aumento de capital registrado em alteração contratual se deu em 27/09/2002, enquanto a alienação das quotas ocorreu em 30/09/2002.

Enfim, a data da realização da reserva de reavaliação tem efeitos somente **na determinação do ano-calendário**, a partir do qual se estabelece o fato gerador da obrigação tributária, o qual, neste caso, é a data de 31 de dezembro de 2002.

Como a Contribuinte foi cientificada do lançamento em 22 de outubro de 2007, não se há que se falar em decadência.

Do mérito

Quanto ao mérito, por entender que a Decisão recorrida enfrentou acertadamente a matéria, adoto seus fundamentos como razão de decidir no presente voto, na forma transcrita a seguir.

De início, 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, vigente ao tempo de ocorrência do fato gerador do lançamento formalizado, o Patrimônio Líquido é 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;

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.

Assim, 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.

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.

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, 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.

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.

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.

No caso de reavaliação de marcas, a contabilização seria bem simples: debitar-se-ia o próprio ativo realizado pela diferença entre o valor do laudo e o constante anteriormente. O crédito deveria ser feito na conta de Reavaliação de Ativos Próprios, dentro das Reservas de Reavaliação, do Patrimônio Líquido.

Veja-se que a Lei n.º 6.404, de 1976, menciona que:

“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 assembleia geral (Art.

O ativo passa a ter um novo “custo”, que não precisa estar subdividido, mostrando o valor anterior e o acréscimo pela Reavaliação.

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.

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.

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.

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

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

Tanto que a Lei n.º 9.959, de 2000, em seu art. 4º, dispôs que a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica poderá compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL somente quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado:

“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.”

De fato, 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.

A legislação incorporada 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 434 do 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).

Portanto, a tributação da reserva de reavaliação somente é diferida para períodos de apuração subsequentes se o respectivo valor for escriturado em conta específica, como Reserva de Reavaliação, no Patrimônio Líquido.

Enfim, o montante resultante da reavaliação somente não será computado no lucro real enquanto mantido em conta de Reserva de Reavaliação.

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 realização 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.

Concluindo, a incorporação diretamente ao capital do montante referente à reavaliação de bem do ativo, especificamente marca da empresa, deve ser adicionada ao Lucro Real, para fins de incidência do Imposto de Renda, pois não escriturada como Reserva de Reavaliação, no Patrimônio Líquido.

Acrescente-se que o aumento do capital, a partir da utilização de valor com origem na Avaliação da Marca da empresa, está plenamente caracterizado pelo relato da autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal e cabalmente demonstrado, tanto na Alteração Contratual de fls. 36/37, como na escrituração contábil efetuada pela contribuinte.

Ressalte-se que por meio da Alteração Contratual de fls. 36/37, foi mantido o número de quotas do capital social, em número de 3.300.000,00 (três milhões e trezentas mil quotas), distribuídas igualmente entre os sócios Edison Adjuto e Maura Teresa Cabral Adjuto e, conseqüentemente, aumentou-se o valor nominal das quotas de R\$ 1,00 (Um Real) para R\$ 3,12 (Três Reais e doze centavos), conforme consta expressamente na cláusula terceira daquele documento.

E conforme já esclarecido quando da apreciação das alegações de nulidade, tais fatos inserem-se dentro de um procedimento mais amplo, protagonizado pela contribuinte, o qual visava a alienação das quotas do capital social, conforme consta na “19ª Alteração, Reformulação e Consolidação do Contrato Social” da empresa, fls. 38/39:

“1. Os sócios Edison Adjuto e Maura Teresa Cabral Adjuto, detentores, conjuntamente, de 3.300.000,00 (...) quotas da SOCIEDADE, correspondentes a 100% (cem por cento) das quotas sociais, cedem e transferem, neste ato, em igual proporção, a nova sócia Tecnosistem Brasil Ltda., que ora ingressa na Sociedade, 1.683.000 (...) quotas correspondentes a 51% (...) da integralidade das quotas da Sociedade”

Desta forma, pode-se afirmar que, possivelmente, todo o procedimento adotado e implementado pela contribuinte teve como um dos objetivos a não incidência do Imposto de Renda Pessoa Física sobre ganhos de capital, nas pessoas

dos sócios, caso concretizada a alienação das quotas, os quais foram os primeiros beneficiados pela valorização da marca.

A contribuinte argumenta ainda que a autoridade fiscal não considerou que foram alienadas somente 51% das quotas e, portanto, a base de cálculo apurada pela autoridade fiscal estaria equivocada, tendo em conta que apenas R\$ 5.520.960,00 teriam sido alienados.

Conforme já enfatizado, a adição ao lucro real implementada pela autoridade fiscal tem por fundamento a integralização ao capital do valor resultante da Avaliação da marca da empresa, valor este que não foi escriturado em Reserva de Reavaliação, no Patrimônio Líquido, providência esta que, se adotada, garantiria à contribuinte o diferimento da tributação, a teor do artigo 434, do RIR/99.

Como ela optou pela integralização do Capital, na importância de R\$ 6.996.000,00, providência esta registrada em alteração do contrato social, deveria ter oferecido à tributação integralmente tal valor, independente do percentual das quotas que seriam alienadas pelos sócios.

Portanto, considera-se correta a base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal.

A contribuinte argumenta também que, conforme se constata na 20ª Alteração do Contrato Social, houve a rescisão do Instrumento de Venda e Compra firmado e as quotas foram devolvidas para os sócios anteriores, ou seja, não se efetivou a cessão de quotas, nem a “realização da marca reavaliada” e, portanto, a alienação parcial das quotas não se concretizou e não há que se falar em realização de bem reavaliado, em virtude de alienação, muito menos em ausência no cômputo na determinação do lucro real das importâncias correspondentes.

Em primeiro lugar, efetuada a escrituração da integralização do capital e procedida a alteração contratual, consumou-se o fato gerador da obrigação tributária. Em consequência, incide a norma jurídica aplicável, a qual determina a adição ao lucro líquido da importância correspondente, para fins de apuração do lucro real no encerramento do período de apuração, base de cálculo do IRPJ.

Enfim, ocorrido o fato jurídico tributário, o qual está cabalmente demonstrado, incide a norma jurídica e tributa-se a base de cálculo dele decorrente.

Em segundo lugar, é importante transcrever, em parte, tal alteração contratual, ocorrida na data de 10 de fevereiro de 2003, fls. 375/376:

“Os sócios Tecnosistem Brasil Ltda., detentora de 1.683.000 (...) quotas da sociedade, correspondentes a 51% (...) das quotas sociais cede, transfere e devolve a título de indenização por rescisão do Instrumento Particular de Venda e Compra firmado pelos mesmos em 23.09.02, neste ato, em igual proporção, aos sócios Edison Adjuto e Maura Teresa Cabral Adjuto, a totalidade de suas quotas, retirando-se assim da sociedade, no valor de R\$ 5.250.960,00 (...) pelo qual dá plena, geral, rasa e irrevogável quitação.

(...)

Em razão das alterações supra mencionadas, decidem dar nova redação às cláusulas 2ª, 5ª e 6ª, assim como a supressão das cláusulas 7ª, 8ª, 9ª, 10ª, 11ª e 12ª, do contrato social que passará a vigorar com a seguinte redação:

Cláusula 5ª - O capital social é de R\$ 10.296.000,00 (...), divididos em 3.300.000 (...) quotas, no valor nominal de R\$ 3,12 (três reais e doze reais (sic)) cada uma, assim distribuídas entre os sócios quotistas:

EDSON ADJUTO possui 1.650.000 (...) quotas, no valor total de R\$ 5.148.000,00 (...).

MAURA TERESA CABRAL ADJUTO possui 1.650.000 (...) quotas, no valor total de R\$ 5.148.000,00 (...)"(grifou-se)

De plano, destaque-se que a rescisão em questão ocorreu somente em 10 de fevereiro de 2003, portanto, depois de concretizado o fato gerador da obrigação tributária, no encerramento do ano-calendário de 2002.

E, a partir da própria redação dada ao documento, constata-se que o capital social da empresa permaneceu em R\$ 10.296.000,00, o mesmo valor resultante da Alteração do Contrato Social, fls. 36/37, que promoveu a integralização do capital, aumentando-o de R\$ 3.300.000,00 para R\$ 10.296.000,00.

Enfim, ainda que ocorrida a rescisão da alienação inicialmente contratada, depois de tal providência o capital social da contribuinte continuou a considerar a integralização efetuada, a partir do aporte cuja origem foi a avaliação de sua marca.

Dessa forma, permaneceu intacto o fato gerador da obrigação tributária.

No tocante às questões suscitadas a respeito da constitucionalidade e/ou legalidade dos preceitos que fundamentam a exigência fiscal, notadamente no que se refere aos juros de mora e à multa de ofício, exigidos nos termos da legislação aplicável, cumpre destacar que o controle da constitucionalidade das leis não é da alçada dos órgãos administrativos.

Enquanto a norma jurídica não tem declarada a inconstitucionalidade pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, vinculante para a administração pública.

Assim, não há como acatar as ponderações da Recorrente, pois quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade ou legalidade de leis validamente editadas, exorbitam da competência das autoridades administrativas.

Diante do exposto, Voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator