



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

**Processo nº** 10865.721233/2012-75  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1101-001.114 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de junho de 2014  
**Matéria** IRPJ/CSLL - Juros sobre capital próprio  
**Recorrente** INFIBRA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

NULIDADE. DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. OMISSÃO E INOVAÇÃO INFIRMADAS. Evidenciado que a decisão recorrida responde aos argumentos veiculados em impugnação e não altera os fundamentos da exigência, não prospera a arguição de nulidade.

NULIDADE. LANÇAMENTO. IRREGULARIDADES NA PRORROGAÇÃO DO MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração. MOTIVAÇÃO. REGULARIDADE. É válido o lançamento formalizado mediante regular descrição dos fatos, compatíveis com sua fundamentação legal.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. RESERVA DE REAVALIAÇÃO. Para os fins de cálculo da remuneração aos sócios não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, requisito que não resta atendido no caso de capitalização das reservas.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. Definido em lei, o percentual de 75% aplicado em lançamento de ofício não se sujeita a discussão no contencioso administrativo fiscal (Súmula CARF nº 2), bem como não é afetado por circunstâncias subjetivas aventadas pela atuada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, **REJEITAR** as arguições de nulidade da decisão recorrida e do lançamento; e 2) por voto de

qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Junior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso, que davam provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez declaração de voto o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Presidente em exercício e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente em exercício), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso.

## Relatório

INFIBRA S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 16/05/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 17.120.465,03.

A autoridade fiscal recalculou os juros sobre capital próprio passíveis de dedução nos períodos de apuração de 2008 a 2010, excluindo de sua base de cálculo as importâncias relativas a reavaliações de imóveis e de marca, pois, consoante legislação que rege referida dedução, os elementos que compõe o Patrimônio Líquido, *além do Capital Social efetivamente integralizado pelos sócios ou acionistas, tem que ter natureza de reservas livres, já tributadas pelo IRPJ e pela CSLL, ou de reservas autorizadas pela legislação tributária como integrantes da base de cálculo do benefício (JCP). Em outras palavras, os componentes do PL têm que ter característica de capital próprio, investido pelos sócios ou efetivamente realizados pela atividade econômica da pessoa jurídica, tributados pelo imposto de renda e pela contribuição social.*

Para exclusão do montante de R\$ 39.265.503,00, correspondente a reserva de reavaliação de imóveis capitalizada, consignou que a reserva de reavaliação de bens e direitos somente integra a base de cálculo dos juros sobre capital próprio se já submetida a tributação (art. 9º, §8º da Lei nº 9.249/95). Quanto à contrapartida em reserva de capital das parcelas de R\$ 286.000.000,00 (capitalizada) e de R\$ 23.649.124,40 (não capitalizada), em razão de avaliação da “Marca Infibra”, observou tratar-se de *mais valia sem substância econômica*, cujo registro é expressamente vedado na sistemática contábil vigente, mas já era rechaçado na forma do Pronunciamento IBRACON aprovado pela Deliberação CVM nº 183/95. Assim, tais valores nunca foram admitidos como reserva de capital e, como reserva de reavaliação, necessariamente deveria respeitar a neutralidade tributária.

Para determinar os tributos devidos, a autoridade fiscal admitiu como redutores os valores pagos a título de IRRF em razão do crédito/pagamento de juros sobre o capital próprio glosados, *pois tributando-se o lucro recomposto na pessoa jurídica pelo IRPJ e CSLL tem-se que os valores pagos ou creditados aos sócios transmutam-se em lucros não passíveis de tributação, nos precisos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/95.*

Impugnando a exigência, a contribuinte apontou vícios nas prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e na descrição dos fatos. Argumentou que o procedimento adotado não era vedado à época dos fatos, apontou erros nos cálculos da Fiscalização e imprecisão na indicação do enquadramento legal da exigência. Justificou seu procedimento e afirmou confiscatória a penalidade aplicada, requerendo perícia.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- A perícia é desnecessária em face da descrição dos fatos e das alegações apresentadas pela impugnante;
- A descrição dos fatos *permite identificar plenamente que o fato determinante do lançamento fiscal foi o cálculo dos JCP sobre contas do*

*Patrimônio Líquido que não se caracterizavam como reservas livres, oferecidas anteriormente à tributação, ou então legalmente autorizadas a ser objeto de cálculo, sem tributação anterior, e a contribuinte demonstra pleno conhecimento da infração apontada;*

- A contribuinte baseou suas consultas em número de MPF *diferente do que fora intimada* e, sendo ele instrumento de controle, em nada afeta a validade do lançamento;
- Como os juros sobre capital próprio glosados foram reclassificados para lucro, não há razão para seu acréscimo ao patrimônio e sensibilização do cálculo de períodos seguintes;
- A multa de ofício está fundamentada em lei e o julgador administrativo não tem competência para mitigá-la;
- A fundamentação legal da exigência e as justificativas para não admitir valores correspondentes a reavaliação ou ajuste de avaliação patrimonial na base de cálculo de juros sobre o capital próprio estão claramente expostas na acusação, e a incorporação de juros sobre capital próprio ao capital social não serviu de fundamento para a imposição tributária.

Cientificada da decisão de primeira instância em 21/08/2013, em razão do decurso do prazo de 15 (quinze) dias da postagem do documento em sua caixa postal eletrônica (fl. 802), a contribuinte postou recurso voluntário, tempestivamente, em 20/09/2013 (fls. 806/862), no qual expõe entendimento assim sintetizado:

*[...] (i) a decisão é nula, pois parcial, i.e., considera que a minúcia e a complexidade do caso em tela “permite concluir que ela (leia-se Recorrente) tem pleno conhecimento da infração apontada”; (ii) a decisão é nula porque não analisa questões centrais trazidas na Impugnação; (iii) nulidade do procedimento fiscal por subsistir erro material no lançamento que, sob a alegação de deduções indevidas a título de Juros sobre Capital Próprio, mantém a glosa de despesas amparadas em textos normativos claros e vigentes à época dos fatos e (iv) inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal Válido.*

*Quanto ao mérito, entende, ainda a Recorrente que todas as alegações procedem e que não foram infirmadas pela Decisão da DRJ, pois que, (i) o aumento de capital da empresa se deu sob o crivo da Lei 11.638/07 e fiou-se em correta tomada dos juros sobre capital próprio sobre a contrapartida da avaliação da marca “Infibra” capitalizada (reavaliação de intangível capitalizada); correta tomada dos juros sobre capital próprio sobre a contrapartida da avaliação da marca “Infibra” mantida em conta de reserva de capital; correta tomada dos juros sobre capital próprio sobre a reavaliação dos imóveis capitalizada; correta tomada dos juros sobre capital próprio sobre a capitalização pelos beneficiários (sócios) de valores creditados a título de JCP no ano-calendário de 2008 (ii) a multa de ofício aplicada é ilegal porque notadamente ofensiva aos princípios da equidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, cabendo a aplicação dos artigos 67 e 68 da Lei nº 4.502/64.*

Pede, assim, a decretação da nulidade da decisão recorrida por *não enfrentamento das questões de fato e de direito versadas na peça impugnatória*; ou a nulidade do lançamento por inobservância dos requisitos essenciais para a sua elaboração ou em razão do erro no critério jurídico evidenciado pela DRJ, bem como o reconhecimento da procedência de seus argumentos de mérito, cancelando-se a exigência ou convertendo o

\_\_\_\_\_

julgamento em diligência para *conferência da metodologia empregada pela fiscalização para realização dos cálculos que embasam o lançamento tributário e, ainda, para conferência dos próprios cálculos.*

Em memoriais, a contribuinte apontou a existência de *erro de fato e erro de direito na motivação do AIIM*. Observando que *a base de cálculo do JCP é o somatório total das contas que façam parte do patrimônio líquido, deduzidas apenas eventuais reservas de reavaliação não tributadas*, asseverou que seria *erro de fato considerar que valores incorporados ao capital social e a reserva de capital corresponderiam a reserva de reavaliação para o simples efeito de se aplicar o § 8º, art. 9º, Lei 9.249/95*. O erro de direito, por sua vez, decorreria da *aplicação de dispositivo não vigente*, na medida em que *o AIIM é embasado nas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009*, posteriores ao fato gerador.

Subsidiariamente aduz que *admitindo-se que o valor da reserva capitalizada deveria ter sido oferecida à tributação antes de ser computada na base para o JCP*, seria equivocada a glosa dos juros sobre o capital próprio, pois *deveria o AIIM, quando muito, ter determinado a adição dos valores capitalizados à base de cálculo do IRPJ/CSLL*.

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Preliminarmente a recorrente argúi a nulidade da decisão recorrida, por entender que lhe falta motivação, na medida em que a autoridade julgadora teria se limitado a *revalidar o procedimento fiscal por entender que tais despesas são indedutíveis*, na medida em que desnecessárias. Argumenta que a despesa glosada *permeia atividades normais da empresa e foi realizada em plena consonância com os procedimentos contábeis à época dos fatos*, de modo que a análise da autoridade julgadora *ignorou aspectos legais trazidos à baila, especialmente sobre a não existência de vedações de tal dedutibilidade na vigência da Lei 11.638/07*.

Reporta-se à valorização de sua marca e à correspondente avaliação promovida em 2007, defendendo que deve ser considerada a legalidade das deduções à época e o efetivo aumento do valor agregado da marca. Entende que *imaginar o contrário é, no mínimo, pré-julgar a causa e estabelecer um padrão ignóbil de conduta a contribuinte que agiu dentro na normalidade e legalidade*, e afirma o dever da autoridade julgadora de se manifestar sobre as questões fáticas argüidas na defesa.

Afirma, assim, a existência de *nulidade insanável no processo administrativo, pois o cidadão e/ou contribuinte possui o direito fundamental à boa administração pública, é dizer, à administração eficaz (artigo 37 da Constituição da República), transparente, imparcial, proba, preventiva e precavida*. Acrescenta que a análise dos aspectos fáticos trazidos na defesa está assegurada aos litigantes em processo judicial ou administrativo, na forma do art. 5º, inciso LV da Constituição Federal e do art. 3º da Lei nº 9.784/99, bem como de doutrina que cita.

Ocorre que a decisão recorrida justifica a desnecessidade de apreciação das mencionadas *questões fáticas argüidas na defesa*. Veja-se:

*A alegação de que inexistiu fundamentação legal para amparar o lançamento tributário não merece prosperar.*

*Embora a fiscalização refira-se à legislação editada posteriormente, que vedou a reavaliação de bens intangíveis, ela o fez apenas como reforço dos fundamentos da imposição, não para legitimar o lançamento.*

*A despeito da extensa alegação da impugnante, é importante ressaltar que a avaliação e a manutenção do resultado em conta de reserva de capital não foram objeto de contestação por parte da autoridade fiscal.*

*O que efetivamente embasou a glosa dos JCP foi utilizar a reserva de reavaliação para elevar o patrimônio líquido e justificar seu cálculo sem tê-la oferecido anteriormente à tributação, em descumprimento à regra do § 8º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, cuja determinação é no sentido de que a reserva de reavaliação somente será considerada para efeito de cálculo de JCP se ela for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda.*

Nestes termos, a autoridade julgadora de 1ª instância demonstra que os cálculos promovidos pela contribuinte não podem ser aceitos porque a reavaliação que ensejou o aumento do patrimônio líquido não foi oferecida a tributação. O fato de esta reavaliação, na parte correspondente à marca da recorrente, ser ou não admissível contabilmente à época em que registrada, portanto, mostrou-se apenas como reforço argumentativo do lançamento, irrelevante para a solução do litígio porque sustentado este na vedação legal exposta pela autoridade julgadora.

De toda sorte, observa-se que a autoridade julgadora de 1ª instância expôs seu entendimento acerca dos efeitos da Lei nº 11.638/2007:

*A mudança da denominação, de reserva de avaliação, para ajuste de avaliação patrimonial, em termos tributários não alterou a necessidade de que os valores lançados deveriam compor o resultado do exercício, tal como preconizava a alteração do art. 182, § 3º, da Lei nº 6.404/1976, em decorrência da Lei nº 11.638/2007 e posteriormente, da Lei nº 11.941/2009. Em reforço ao relatado anteriormente, o art. 6º da Lei nº 11.638/2007 já determinava que os saldos existentes nas reservas de reavaliação deveriam ser estornados ou mantidos até sua efetiva realização; na segunda hipótese, por outras palavras, oferecidos à tributação.*

Inexiste, assim, qualquer omissão que afete a validade da decisão recorrida.

A recorrente prossegue questionando a abordagem fiscal do tema, invocando o princípio da estrita legalidade, opondo-se à invocação da *práxis contábil* como justificativa para autuações fiscais, e cogitando de tributação, apenas, do ganho de capital evidenciado pela reavaliação. Contudo, uma vez presente justificativa na decisão recorrida para desmerecer estes argumentos, eles serão apreciados por ocasião do mérito da exigência.

A exposição em favor da nulidade da decisão recorrida também se reporta ao indeferimento da perícia, a qual é novamente requerida na medida em que sua situação patrimonial não teria sido requalificada, como alegado pela Fiscalização, conferindo-se tratamento isolado aos fatos verificados em cada trimestre fiscalizado. A recorrente aduz que *a realização de uma perícia contábil se faz de rigor na espécie, o que deveria ter sido ponto de análise da Colenda 1ª Turma a fim de que os erros estampados na Autuação fossem levados a efeito, anulando-se, por óbvio, o Auto*. Ao final, pede a declaração de nulidade da decisão recorrida porque, também, *cerceou os direitos da Recorrente em defender-se justamente*.

O indeferimento da perícia também está justificado na decisão recorrida:

*Denego o pedido de perícia feito pela impugnante por entender que é desnecessária sua realização em face de que os fatos descritos no relatório fiscal juntamente com as alegações apresentadas na peça impugnatória permitem visão compreensiva de toda a situação. Ademais, eles já se encontram analisados no decorrer deste voto.*

E, mais à frente, a autoridade julgadora de 1ª instância expõe porque considera corretos os cálculos da Fiscalização:

*Dos cálculos da situação patrimonial*

*A alegação de erro na nova qualificação do estado patrimonial e que, segundo a impugnante, teria ocasionado distorção no cálculo dos tributos lançados não procede, pois o procedimento da fiscalização foi o de considerar os valores pagos a*

*título de JCP como distribuição de lucros com o aproveitamento do imposto de renda retido na fonte.*

*Tal fato pode ser observado no cálculo relativo ao primeiro trimestre de 2008, em que do imposto apurado, de R\$ R\$ 1.182.843,75, houve dedução de R\$ 720.451,26 (fl. 560). Desse modo, deduzindo-se o Imposto de Renda na Fonte (IRF) do valor lançado, a decorrência lógica é não acrescentar o valor do JCP ao patrimônio e, portanto, não sensibilizar o cálculo do período seguinte, como ocorreu.*

Significa dizer que, se a autoridade fiscal aproveitou o IRRF incidente sobre o pagamento/crédito de juros sobre o capital próprio, assim o fez porque os reclassificou para lucros distribuídos. Assim, embora a glosa daquelas despesas aumente o lucro do período, este é considerado como distribuído, de modo que não justificaria acréscimos ao Patrimônio Líquido e alteração do limite de dedução no período de apuração subsequente.

Assim, a decisão de 1ª instância está devidamente motivada nos pontos questionados pela recorrente, e não revela qualquer cerceamento ao seu direito de defesa. Por tais razões, deve ser REJEITADA a arguição de nulidade da decisão recorrida.

Na seqüência, a interessada afirma a nulidade do procedimento fiscal, argumentando que *a despeito de ter consignado que cada um dos valores glosados seria analisado isoladamente, o Agente Fiscal não cuidou de tratar a respeito dos valores relativos ao JCP creditados aos sócios no ano de 2008 e revertidos ao capital social da sociedade.* Observa que da leitura do Termo de Verificação Fiscal não fica claro se tal glosa se verificou, restando evidente que a acusação *não descreve todos os fundamentos da autuação e, por conseguinte não revela as premissas utilizadas para a lavratura do AIIM ora combatido, restando patente o cerceamento de defesa do contribuinte*, configurando vício material que impõe a declaração de nulidade do lançamento.

Contudo, cumpre mais uma vez reproduzir o que disse a autoridade julgadora de 1ª instância acerca do tema:

*Por fim, quanto à incorporação do JCP dos sócios ao capital social, embora a impugnante tivesse apresentado argumentos, fato é que a descrição de sua ocorrência apenas constou do termo e não serviu de fundamento para a imposição tributária. Esta voltou-se para a impossibilidade de cálculo de JCP sobre o resultado da avaliação da marca Infibra e da reavaliação de imóveis antes de terem sido oferecidos à tributação.*

A ausência de argumentos contrários ao cômputo, na base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de parcelas creditadas a este título e revertidas para o capital da sociedade, significa, apenas, que a autoridade fiscal não o contestou. As demais alterações na mencionada base de cálculo estão devidamente justificadas, de modo que não prospera a arguição de nulidade do lançamento.

Ainda, nulo seria o lançamento porque lastreado em Mandado de Procedimento Fiscal ineficaz, vez que já extinto pelo decurso de seu prazo de validade. Insiste que a validade do procedimento fiscal formalizado em 19/05/2012 deve ser avaliada sob a ótica do Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência – MPF-D nº 08.1.12.00-2011-00391-2, cujo prazo original se findou em 07/08/2011, seguindo-se seis prorrogações até 29/06/2012, mas que não lhe foram científicas por meio de intimação. Isto porque, embora a Fiscalização alegue que houve substituição daquele MPF-D pelo Mandado de Procedimento Fiscal de

Fiscalização – MPF-F nº 08.12.00-2011-00714-4, não é possível acessá-lo no *site* da Receita Federal do Brasil.

Como se vê, a contribuinte reconhece que o MPF-D foi prorrogado até 29/06/2012, mas nega validade a estas prorrogações porque elas não lhe foram cientificadas. Contudo, nos termos da Portaria RFB nº 11.371/2007, as prorrogações se efetivam mediante *registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante* do MPF:

*Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.*

*Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.*

Assim, a ciência do sujeito passivo não é necessária para validade das prorrogações e, demais disso, seu registro estava disponível no sítio da Receita Federal para consulta, como reconhece a recorrente.

Quanto ao MPF-F, a recorrente insiste em indicar de forma errônea o número, pois não só no Termo de Continuidade da Ação Fiscal de fls. 173/174, como também no Termo de Verificação Fiscal, o número do MPF-F indicado é 08.1.12.00-2011-00713-6. De outro lado, em consulta ao sítio da Receita Federal na Internet confirma-se que, com o CNPJ da contribuinte e o código de acesso a ela originalmente fornecido, somente é possível visualizar o MPF-D, antes mencionado. Considerando que o resultado da consulta é a exibição direta do documento vinculado ao CNPJ e ao código de acesso, pode existir uma limitação na resposta à consulta, que não exhibe o segundo MPF emitido no mesmo procedimento fiscal, ou equívoco da autoridade fiscal, que deixou de apontar outro código de acesso para consulta ao referido MPF-F.

Desnecessário, porém, investigar estas irregularidades porque o MPF-D, como visto, era eficaz até a conclusão do procedimento fiscal, e, demais disso, é uníssona a jurisprudência deste Conselho contrária à invalidação de lançamentos em razão de vícios ou irregularidades na emissão ou na prorrogação de Mandado de Procedimento Fiscal:

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A inexistência de MPF ou erros na elaboração, emissão ou cumprimento de Mandado de Procedimento Fiscal não provocam nulidade do Lançamento de Ofício e da Autuação, pois o art. 142 do CTN não pode ter sua validade ou aplicação condicionada por normas infra-legais. (Acórdão nº 107-07.532)*

*PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento. (Acórdão nº 201-77.049)*

*NORMAS PROCESSUAIS - INOCORRÊNCIA DE NULIDADE — MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL — O MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito*

*passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que reforça o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização e implica em que, ainda que ocorram problemas com o MPF, não teria como efeito tomar inválido os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados. A prorrogação após o vencimento do prazo do mandado de procedimento fiscal (MPF) não se constitui hipótese legal de nulidade do lançamento. (Acórdão nº 203-09.205)*

*COFINS. NULIDADE. MPF. O MPF é mero instrumento de controle gerencial interno da SRF, não influenciando na legitimidade do lançamento, ainda mais quando, expressamente determina que sejam efetuadas as verificações obrigatórias dos tributos e contribuições administradas pela SRF pelo período dos últimos 5 anos e no período de execução do referido mandado de procedimento, situação esta que alberga exatamente a contribuição lançada. (Acórdão nº 2402-00.291)*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. EXISTÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL COMPLEMENTAR - MPF-C. Comprovada a expedição de MPF-C para extensão da autorização de fiscalização inicial ao IOF e sendo o MPF um mero instrumento de controle administrativo, é improcedente a alegação de nulidade do auto de infração fundada na inexistência desta ordem. (Acórdão nº 202-17.724)*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE. NULIDADE. INEXISTÊNCIA Se o procedimento fiscal está devidamente acobertado em sua totalidade pelo MPF que lhe deu origem, a disponibilização na internet das informações a ele referentes supre a ciência formal das prorrogações do documento. (Acórdão nº 1102-00.543)*

*NORMAS PROCESSUAIS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Estando o procedimento fiscal autorizado pela Administração Tributária, com emissão do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, cuja validade das prorrogações cobre o período em que o contribuinte esteve sob procedimento de fiscalização, não há que se falar em nulidade do lançamento. (Acórdão nº 104-22.190)*

*MANDATO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) - Irregularidades no MPF não tem o condão de causar nulidade no procedimento fiscal. No caso, mera falta de intimação de prorrogações. (Acórdão CSRF/01-06.028)*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO DOS ATOS PRATICADOS PELOS AGENTES FISCAIS. VÍCIOS RELACIONADOS À NOTIFICAÇÃO OU PRORROGAÇÃO. QUESTÕES QUE NÃO CAUSAM NULIDADE DO LANÇAMENTO. O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, é instrumento de controle criado pela Administração com o objetivo de assegurar ao sujeito passivo que o fiscal identificado está autorizado a fiscalizá-lo. Se ocorrerem problemas com a emissão, ciência ou prorrogação do MPF, não são invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. (Acórdão nº 1402-001.360)*

*MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE. O MPF-Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais*

*omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração. (Acórdão nº 1302-000.669)*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração. (Acórdão nº 1101-000.812)*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, de sorte que suas eventuais falhas não implicam em nulidade do lançamento. (Acórdão nº 2102-002.305)*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO. A prorrogação do MPF poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, cuja informação está disponível na Internet. Ademais, o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo. Eventual irregularidade em sua emissão não acarreta nulidade de lançamento. (Acórdão nº 1103-00.626)*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal representa mero instrumento de controle interno da Administração Tributária, e, em razão disso, eventuais irregularidades que se possa identificar na sua emissão ou prorrogação não podem dar causa a nulidade do feito fiscal. (Acórdão nº 1301-00.752)*

*MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE. O MPF- Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração. O conhecimento das atividades envolvidas na fiscalização é realizada por meio de intimações e outros documentos com ciência do fiscalizado. (Acórdão nº 3403-000.125)*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Mandado de Procedimento Fiscal representa mero instrumento de controle interno da Administração Tributária, e, em razão disso, eventuais irregularidades que se possa identificar na sua emissão ou prorrogação não podem dar causa a nulidade do feito fiscal. (Acórdão nº 1302-00.513)*

Ou seja, o MPF é mero instrumento interno de planejamento, controle e gerência das atividades de fiscalização, disciplinado por portarias da Receita Federal que não têm o condão de alterar a competência atribuída ao auditor fiscal e não o desoneram da atividade obrigatória e vinculada do lançamento.

O art. 142 do Código Tributário Nacional expressamente confere à autoridade administrativa a competência indelegável e privativa de formalizar o lançamento. E esta autoridade, nos termos do art. 6º da Lei nº 10.593/2002 (com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007), e do Decreto nº 6.641/2008, é o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Logo, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, tem ele o dever indeclinável de promover o lançamento.

Deste modo, eventual inobservância da norma infralegal em nada macula o lançamento.

Assim, também sob esta ótica não prospera a arguição de nulidade do procedimento fiscal.

Por tais razões, deve ser REJEITADA a arguição de nulidade do lançamento.

No mérito, a recorrente defende que para a elaboração do recálculo da despesa se faria *necessário (i) primeiramente, a recomposição do patrimônio líquido da Impugnante, ora Recorrente, em cada trimestre considerando-se a glosa do JCP tomado pela Recorrente para que, em seguida, (ii) seja recalculado o JCP no valor tido por correto pela fiscalização e (iii) recomposto o lucro real do período, do qual serão apuradas as diferenças de IRPJ e CSLL*. Porém, constatou que, *muito embora a fiscalização tenha recomposto o PL, recalculado o JCP e recomposto o lucro real relativamente ao 1º trimestre de 2008, ao passar para o 2º trimestre de 2008, não transferiu os valores apurados nessa “requalificação da situação patrimonial” do 1º trimestre, assim procedendo em relação aos demais períodos.*

Como se vê, a interessada insiste na pretensão de que seu patrimônio líquido, a partir do segundo período de apuração fiscalizado, seja aumentado em razão do lucro apurado no período de apuração anterior, e assim submetido a tributação. Mas, como já demonstrado na preliminar de nulidade, os lucros apurados pela Fiscalização foram considerados distribuídos, na medida em que a contribuinte efetivamente beneficiou seus sócios com o pagamento/crédito a título de juros sobre o capital próprio, inclusive sujeitando-os à retenção de imposto de renda na fonte, este afirmado indevido pela Fiscalização e assim deduzido do montante exigido no lançamento. Portanto, é impossível cogitar que estes mesmos lucros possam ser automaticamente capitalizados, e assim aumentar o patrimônio líquido do período subsequente. A capitalização dependeria de ação dos beneficiários do rendimento e, como antes mencionado, nas hipóteses em que isto ocorreu, ainda sob o título de juros sobre o capital próprio, não houve objeção da autoridade fiscal ao seu cômputo no patrimônio líquido para fins de cálculo do limite de dedução da despesa posteriormente apurada.

Na seqüência, a contribuinte aponta outro erro na apuração fiscal, inicialmente questionando os termos do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 13/96, que teria exposto interpretação divergente do que determina a Lei nº 9.249/95, com as alterações promovidas pela Lei nº 9.430/96. Confronta, assim, as seguintes disposições:

Lei nº 9.249, de 1995:

*Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

*§1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à **existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.*** (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

[...]

Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996:

*Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre*

*as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

[...]

*§ 3º O valor do juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:*

*a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou*

*b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.*

[...]

Ato Declaratório Normativo COSIT nº 13, de 1996

*O limite, para fins de dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, a título de remuneração do capital próprio, será de cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior. (negrejou-se e grifou-se)*

A recorrente defende, nestes termos, que a dedutibilidade deveria ser condicionada à soma do lucro do exercício com os lucros acumulados e as reservas de lucros de períodos anteriores. Cita comentários ao art. 347 do RIR/99 no sentido de que o limite que condiciona a dedutibilidade deveria ser aferido pela soma do lucro do exercício com o lucro acumulado, eis que os dois valores impedem a descapitalização colimada na referida lei. Na realidade, os atos administrativos interpretaram literalmente o conectivo “ou” do §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 como excludente, quando não era essa a pretensão da norma.

A discussão, porém, é impertinente. Isto porque a exigência decorre da exclusão de parcelas na composição do Patrimônio Líquido, referência para aplicação da taxa de juros de longo prazo – TJLP e cálculo dos juros. Os limites de dedutibilidade calculados pela Fiscalização a partir da interpretação acima questionada, por sua vez, são significativamente superiores a todas as parcelas trimestralmente apuradas como passíveis de pagamento/crédito a título de juros sobre o capital próprio. De fato, os limites trimestrais calculados pela Fiscalização oscilam entre R\$ 12.919.304,50 e R\$ 14.089.311,84, ao passo que os juros calculados a partir da aplicação da TJLP sobre o patrimônio líquido recomposto oscilam entre R\$ 658.815,96 e R\$ 878.357,23 (fls. 532/555). Logo, ainda que os limites trimestrais fossem elevados em razão da interpretação pretendida pela recorrente, os juros calculados a partir do patrimônio líquido permaneceriam os mesmos, e nenhuma parcela da glosa seria revertida. Desnecessária, assim, qualquer perícia para conferência dos cálculos da Fiscalização.

Também inócuos se mostram os argumentos subseqüentes, acerca dos efeitos da dedução dos juros sobre o capital próprio da base de cálculo da CSLL a partir do ano-calendário 1997, e da correspondente abordagem contida no art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 93/97. A divergência manifestada pela recorrente contra o fato de a Fiscalização ter tomado como referência o montante do lucro líquido do exercício antes do IRPJ e do valor dos JCP, porém depois da dedução da CSLL, na mesma linha do que acima demonstrado, apenas ensejaria o aumento dos limites trimestrais de dedução, e não afetaria a composição do

Patrimônio Líquido para fins de aplicação da TJLP, matéria que está disciplinada no *caput* e no §8º do art. 9º da Lei nº 9.249/95:

*Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

*§1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)*

[...]

*§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.*

[...] (negrejou-se)

Imprópria, assim, a argumentação da recorrente no sentido de que existiria erro na apuração do montante a tributar, evidenciando vício na sua determinação, a ensejar a anulabilidade total do auto de infração. Os cálculos da Fiscalização, no que se refere ao limite previsto no §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, prestaram-se apenas a evidenciar que inexisteriam outras parcelas a glosar para além daquelas justificadas pela recomposição do Patrimônio Líquido.

A recorrente defende, também, a dedutibilidade da despesa no âmbito da CSLL, mas observa-se nos lançamentos que as mesmas parcelas foram glosadas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, evidência de que idênticas parcelas foram admitidas em ambas apurações, porém até o limite dos juros sobre o capital próprio calculados a partir do Patrimônio Líquido recomposto.

Por oportuno registre-se que a autoridade julgadora de 1ª instância, ao contrário do que afirma a recorrente, justificou que não poderia acolher seus argumentos acerca da inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas que regem a matéria porque *a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.*

A defesa também afirma a *inexistência de fundamentação legal aos fatos alegados no lançamento tributário e a imprópria alteração de critério jurídico pela DRJ – novo lançamento.* Aduz que apesar da alegação anterior de que *a Recorrente não pode concluir se a questão que levou a autuação ora impugnada está calcada na tomada da base de cálculo para o pagamento dos Juros Sobre Capital Próprio ou se no fato do Agente Fiscal ter entendido que não houve a realização da reavaliação dos ativos*, a autoridade julgadora de 1ª instância fundamentou *laconicamente, mas de forma criativa*, que a Fiscalização reportou-se a legislação posteriormente editada apenas como reforço dos fundamentos da imposição.

Assevera que o lançamento carece de fundamentação legal, e que *a decisão guerreada insere fundamentos legais na autuação de forma escusa*. Todavia, o Termo de Verificação Fiscal expõe, claramente, os argumentos defendidos na decisão recorrida:

*III – DA AUDITORIA CONTÁBIL/FISCAL, NO TOCANTE ÀS VARIAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO E AO PAGAMENTO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO*

[...]

*III.1 – Dos Fatos*

[...]

*Desde a capitalização de parte da reserva criada como contrapartida da contabilização do intangível “Marca Infibra” (R\$ 286.000.000,00 [...]), no 1º Trimestre de 2008, e da reserva de reavaliação de imóveis (R\$ 39.265.503,00 [...]), no 4º Trimestre de 2008 e considerando, ainda, o saldo não capitalizado do intangível “Marca Infibra” (R\$ 23.649.124,40 [...]), desde o 1º Trimestre de 2008, a fiscalizada vem apropriando aos seus sócios Juros sobre o Capital Próprio (JCP), incluindo tais valores na base de cálculo do benefício, reduzindo, assim, o lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL.*

*III.2 – Do questionamento fiscal e da legislação aplicável*

*O fim da correção monetária de balanço em 1995 acabou com o mecanismo que permitia, de forma indireta, a proteção do capital próprio contra os efeitos deletérios da inflação sobre o patrimônio da entidade empresarial, seja pela dedução das perdas inflacionárias seja pelo diferimento do ganho inflacionário.*

*Era preciso, portanto, a inserção de novo mecanismo de remuneração financeira do capital próprio investido pelo empreendedor, além do lucro incerto. Por isso a Lei nº 9.249/95, art. 9º, assim dispõe:*

[...]

*Disciplinando este artigo, dispõe a Instrução Normativa SRF nº 11/96 (dispositivos aplicáveis ao caso em exame, ainda em vigor):*

**Art. 29.** Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

(...)

§ 2º Para os fins do cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado, salvo se adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, valor:

- a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;
- b) da reserva especial de trata o art. 428 do RIR/94;
- c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos arts. 384 e 385 do RIR/94, em relação às parcelas não realizadas.

(...)

§ 6º Os juros remuneratórios ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito.

§ 7º O imposto de renda incidente na fonte:

(...)

b) será considerado definitivo, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta;

(...)

d) deverá ser pago até o terceiro dia útil da semana subsequente à do pagamento ou crédito dos juros.

(...)

*Complementando a disciplina, dispõe a Instrução Normativa SRF nº 93/97, art. 29:*

Art. 29. O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social limita-se ao maior dos seguintes valores:

I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros; ou

II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, o lucro líquido do exercício será aquele após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução da provisão para o imposto de renda.

Art. 30. Somente serão dedutíveis na determinação do lucro real e na base de cálculo da contribuição social os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados aos sócios ou acionistas da pessoa jurídica, descabendo a dedutibilidade nos casos em que sejam incorporados ao capital social ou mantidos em conta de reserva destinada a aumento de capital.

*Como se vê, a composição do Patrimônio Líquido da empresa assume relevância como base de cálculo do JCP. Por isso os elementos que o compõem, para tal fim, além do Capital Social efetivamente integralizado pelos sócios ou acionistas, tem que ter natureza de reservas livres, já tributadas pelo IRPJ e pela CSLL, ou de reservas autorizadas pela legislação tributária como integrantes da base de cálculo do benefício (JCP). Em outras palavras, os componentes do PL têm que ter característica de capital próprio, investido pelos sócios ou efetivamente realizados pela atividade econômica da pessoa jurídica, tributados pelo imposto de renda e pela contribuição social.*

*Por isso, não aceitamos que os valores especificados no último parágrafo do item anterior compoñham, no Patrimônio Líquido, a base de cálculo do JCP.*

A partir daí, a autoridade fiscal apenas discorre de forma mais detalhada acerca da incompatibilidade entre as disposições legais e o cômputo, no Patrimônio Líquido, para fins de cálculo dos juros sobre o capital próprio, dos valores **provenientes** da reserva de contabilização de intangível e da reserva de reavaliação de imóveis. Todavia, não há dúvida que o principal argumento para não admitir aqueles valores na base de cálculo da despesa é o fato de as reservas não decorrerem de valores tributados pelo IRPJ e pela CSLL, ou de investimento dos sócios.

Por sua vez, a lei não deixa dúvidas a este respeito: não integra a base de cálculo da remuneração o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. E, sem se afastar desta hipótese, a autoridade fiscal demonstra que a partir da Lei nº 9.959/2000 **a capitalização de reserva de reavaliação não ensejava a tributação do resultado correspondente** e, demais disso, **a reavaliação de intangíveis sequer era admitida pela prática contábil**. Acrescentou, ainda, que registros desta espécie jamais poderiam figurar como Reserva de Capital, mesmo depois das alterações promovidas na Lei nº 6.404/76 pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, e que a

Lei nº 11.941/2009 reafirmou a interpretação anterior, no sentido de que os agora denominados ajustes de avaliação patrimonial não poderiam integrar a base de cálculo dos juros sobre capital próprio.

Claro está que é imprópria a afirmação da recorrente no sentido de que o agente autuante não teria *uma fundamentação legal para dar substância ao lançamento tributário ora questionado*. Os mencionados *princípios contábeis e questões que tratam de contabilização* apenas reforçam o argumento primeiro, em favor da **exclusão das reservas e acréscimos ao patrimônio líquido que decorram de reavaliação, ou procedimentos assemelhados, sem prévio oferecimento do correspondente resultado à tributação**. Irrelevante, assim, se tais reservas, ao menos parcialmente, foram utilizadas para aumento de capital, pois esta mencionada *realização* não autoriza o incremento da base de cálculo da remuneração, como expressamente vedado pela lei tributária. De outro lado, demonstrado está que **a realização da reserva, quando destinada a aumento de capital, não enseja sua tributação desde a Lei nº 9.959/2000**.

A recorrente prossegue enfatizando que *realizou tais atos sob a égide da legislação anterior que assim o permitia*, visto que inexistia vedação expressa, somente veiculada pela Lei nº 11.638/2007, com efeitos a partir do ano-calendário 2008, e pela Lei nº 11.941/2009, com efeitos a partir de maio/2009. Novamente mostra-se irrelevante discutir a possibilidade de registro contábil de tais valores ou os efeitos de sua realização mediante incorporação ao capital social: a lei tributária somente admite seu cômputo na base de cálculo dos juros sobre o capital próprio se o resultado daí decorrente for submetido a tributação, aspecto sequer alegado pela recorrente. Assim, há lei vedando o procedimento desenvolvido, inexistindo qualquer desigualdade aqui produzida *frente a todos os contribuintes que por décadas* teriam assim atuado, pois todos aqueles que computaram registros decorrentes de reavaliação não tributada em seu patrimônio líquido para fins de cálculo de juros sobre o capital próprio estavam sujeitos a glosa das despesas indevidamente contabilizadas.

Frente a tal contexto, mostra-se desnecessário qualquer questionamento fiscal acerca dos *valores tomados a título de reavaliação*. O lançamento está validamente fundamentado, a decisão recorrida não promove qualquer inovação, e as referências nela contidas acerca da postergação da tributação da reserva de reavaliação realizada mediante incorporação ao capital social apenas convertem em dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda os artigos de lei contidos no Termo de Verificação Fiscal (art. 3º do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 4º da Lei nº 9.959/2000).

Ademais, as referências da Fiscalização a princípios contábeis não podem ser depreciadas como alegações genéricas, como quer a recorrente, visto que a abordagem acerca da impropriedade de reavaliação de intangíveis é complementar, como antes demonstrado. Por esta razão, também, a referência à vedação expressa àquele procedimento por meio da Lei nº 11.941/2009 somente reforça a interpretação desenvolvida, e que tem como referência inicial, sempre, o fato de a reserva correspondente não ter sido oferecida à tributação.

Frise-se, por oportuno, que os juros sobre o capital próprio prestam-se, justamente, a remunerar o capital próprio, de modo que reservas de reavaliação constituídas contabilmente, antecipando resultado que somente será auferido quando efetivamente realizado, apenas caracteriza-se como capital próprio quando é realizada, convertendo-se em lucro passível de distribuição aos sócios e, assim, tributável.

Frente a todo o contexto legal é inadmissível a pretensão da recorrente de que somente a partir da Lei nº 11.941/2009 está impedido o *cômputo de valores de reavaliação no patrimônio líquido para fins de cálculo de JCP*.

Arrematando este tópico da defesa, a recorrente argumenta subsidiariamente que a Fiscalização deveria ter tributado a mais valia decorrente destas reavaliações, e não glosado tais parcelas no cálculo dos juros sobre o capital próprio. Todavia, a justificativa para assim não proceder consta do Termo de Verificação Fiscal, visto que o art. 4º da Lei nº 9.959/2000 *veda o cômputo na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido da contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica antes da efetiva realização do bem*. Acrescente-se que, ao assim se manifestar, **o agente fiscal não está se contradizendo, mas sim enfatizando a compatibilidade de sua interpretação com os demais dispositivos legais que regem a matéria.**

A recorrente, na sequência, enfatiza a *correta tomada dos juros sobre capital próprio sobre a contrapartida da avaliação da marca “Infibra” capitalizada (reavaliação de intangível capitalizada)*, mas apenas para reiterar que a vedação a este procedimento somente se verificou com a Lei nº 11.941/2009, e destacar que o §3º do art. 182 da Lei nº 6.404/76 autorizava o registro de reserva de reavaliação em contrapartida ao aumento de valores atribuídos a elementos do ativo, tendo sido observada a comprovação por meio de laudo, como exigido no referido dispositivo.

Como já dito, ainda que se admita a possibilidade de reavaliação de intangível, a capitalização não autoriza seu *cômputo* na base de cálculo dos juros sobre o capital próprio porque o art. 4º da Lei nº 9.959/2000 afastou esta hipótese como causa de tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Assim, a adição à base de cálculo de tais tributos, exigida pelo §8º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, não se verifica por diferimento legal do qual a contribuinte usufruiu, sem se sujeitar a objeções fiscais. Em tais condições, apenas se a contribuinte espontaneamente oferecesse à tributação os valores oriundos de reserva de reavaliação seria legitimado seu *cômputo* na base de cálculo daquela remuneração.

Por certo, como diz a recorrente, o fato de tais registros terem sido integrados a Reserva de Capital não é razão suficiente para a sua desconsideração no cálculo da remuneração do capital próprio. Mas, como já exposto exaustivamente neste voto, este não é o aspecto determinante da autuação. Ao contrário do que defende a recorrente, as parcelas aqui questionadas, classificadas como capital próprio integrante do Patrimônio Líquido, ficam marcadas pela origem em reavaliação de bens e direitos, e a alteração de sua classificação não afasta o requisito legal de prévia tributação para sua conversão em referencial de cálculo de juros a serem pagos em favor dos sócios. Evidente, portanto, que não se confirma o *erro de fato* alegado em memoriais.

Ainda, quanto à reavaliação de imóveis capitalizada, a recorrente afirma sua regular constituição e capitalização e argumenta que esta hipótese é expressamente excluída como causa de tributação, defendendo a interpretação conjunta da Lei nº 9.249/95 com os demais dispositivos legais que regem a matéria. Contudo, como bem demonstra a recorrente, a determinação de que tais valores não fossem computados no lucro tributável enquanto não capitalizados já existia antes da edição da Lei nº 9.249/95, e esta lei, ainda assim, exigiu a referida adição para admissibilidade da reserva correspondente na base de cálculo da remuneração aos sócios. Irrelevante, portanto, se a capitalização é admitida em lei e hoje

autoriza o diferimento da tributação antes prevista. Caso a lei (art. 9º, §8º da Lei nº 9.249/95) exigisse a realização da reserva de reavaliação para admissibilidade de seus valores como base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, o diferimento da tributação trazido com o art. 4º da Lei nº 9.959/2000 não poderia ser invocado como impedimento à majoração daquela base de cálculo em caso de incorporação ao capital social. Mas a lei, como já dito e reiterado, exigiu a tributação, pelo IRPJ e CSLL, da contrapartida da reavaliação, e esta incidência foi postergada em razão do diferimento legal.

Conclui-se que **o incremento ao Patrimônio Líquido somente opera efeitos em relação à dedutibilidade juros sobre o capital próprio dentro dos limites legais, e a determinação contida no §8º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 é suficiente para autorizar a glosa promovida pela Fiscalização.** mostrando-se irrelevantes as objeções da contribuinte contra as referências feitas pela autoridade fiscal acerca das manifestações dos órgãos reguladores da atividade contábil, bem como a posterior edição do art. 59 da Lei nº 11.941/2009. Por esta razão, também, não se verifica o mencionado *erro de direito* apontado em memoriais.

A recorrente novamente reporta-se à *correta tomada dos juros sobre capital próprio sobre a capitalização pelos beneficiários (sócios) de valores creditados a título de JCP no ano-calendário de 2008*, reafirmando a nulidade da decisão recorrida acerca deste tema, a qual já foi afastada em análise preliminar. Na seqüência, demonstra a possibilidade de os valores assim capitalizados integrarem o Patrimônio Líquido para fins de cálculo da remuneração aos sócios, mas, como já dito, esta matéria não foi questionada pela Fiscalização.

De fato, a autoridade fiscal descreve que a referida capitalização verificou-se em 20/12/2008, pelo valor total de R\$ 12.980.497,00, e que a maior parte dos créditos dos sócios junto à empresa decorre de juros sobre o capital próprio creditados no decorrer do ano-calendário 2008. Por sua vez, no demonstrativo de cálculo referente ao 4º trimestre/2008 (fl. 539), referido valor é excluído do Patrimônio Líquido apenas por representar acréscimo do período, e assim não se submeter ao cálculo de juros daquele trimestre. Já a partir do 1º trimestre/2009 (fl. 541), referida exclusão não mais se verifica, sendo expurgados apenas as parcelas relativas à reavaliação de marcas e imóveis, como descrito no Termo de Verificação Fiscal.

Recorde-se, ainda, que a Fiscalização converteu os juros sobre capital próprio pagos acima do limite legal em lucros distribuídos, de modo que subsistem créditos em favor dos sócios para suportar a referida capitalização. Assim, inexistiria motivos para a glosa destas parcelas na base de cálculo dos juros sobre capital próprio, estando correto o procedimento fiscal e equivocada a defesa, bem como revelando-se desnecessária qualquer perícia para conferência dos cálculos da Fiscalização.

Por fim, a contribuinte questiona a penalidade aplicada, asseverando que, se por hipótese admitir-se devidos os tributos lançados, tal decorreria de equívoco, *por conta da sobredita complexidade do tema, jamais por uma conduta dolosa ou proposital*. Por esta razão, discorda da aplicação da penalidade no percentual de 75%, que entende confiscatório, defendendo que a *concessão da redução/relevação da multa não é ato discricionário*, mas sim vinculado, *sem liberdade de escolha, ainda que dependente de valoração e livre convencimento do julgador*. Reporta-se aos arts. 67 e 68 da Lei nº 4.502/64, *que regulamenta o IPI*, invoca a aplicação de equidade e dos princípios da proporcionalidade e capacidade contributiva.

Em que pese a discordância da recorrente, não há reparos ao que dito na decisão recorrida:

*A pretendida mitigação da multa de ofício, baseada nos arts. 67 e 68 da Lei nº 4.502/1964, sob o argumento de que a autoridade julgadora pode fixá-las em outro percentual não encontra respaldo, pois a lei refere-se ao antigo imposto de consumo, hoje denominado Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que estabelece como formas de penalidade: i) multa; ii) perda de mercadoria; iii) proibição de transformar (sic) com as repartições públicas ou autárquicas federais e com os estabelecimentos bancários controlados pela União; iv) sujeição a sistema especial de fiscalização; v) cassação de regimes ou controles especiais estabelecidos em benefício dos sujeitos passivos.*

*Sem desconsiderar a circunstância de que nesta fase do processo a atividade de julgamento administrativo encontra-se adstrita ao princípio da legalidade e de que a multa imposta está legalmente capitulada, o que afasta a possibilidade de redução do percentual aplicado, ainda que fosse dado ao julgador mitigar a penalidade imposta, não haveria como, pois não há possibilidade lógica de excluir a multa para aplicar qualquer outra das modalidades capituladas no art. 66 da Lei nº 4.502/1964.*

No mais, na medida em que o percentual da multa aplicada está expressamente previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, cumpre observar a Súmula CARF nº 2 (*o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*), revelando-se inócua a pretensão de que seja aplicada equidade ou os princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva. Ademais, a responsabilidade por infrações, a teor do art. 136 do CTN, é objetiva, não sendo afetada pelo fato de a autuada ter se equivocado na interpretação da legislação tributária.

Assim, diante de todo o exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

## **Declaração de Voto**

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

O objetivo desta Declaração de Voto é tão somente esclarecer, *data vênia*, o meu entendimento acerca da matéria de direito discutida nos autos, bem como consignar o erro de fato e o erro de direito presentes no lançamento.

Em síntese, os autos discutem situação fática em que a Recorrente, após capitalizar algumas reservas (oriundas da reavaliação de sua marca e de imóveis), considerou estas contas do patrimônio líquido para fins do cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP).

Para melhor elucidar os fatos, didaticamente tem-se que:

1. A empresa constituiu reservas em função da reavaliação de sua marca “Infibra” (no valor total de R\$ 309 milhões) e de imóveis (no valor de R\$ 39 milhões) e as capitalizou parcialmente, da seguinte forma:
  - a. R\$ 286 milhões referentes à reserva da marca “Infibra” foi capitalizada → **CAPITAL SOCIAL**.
  - b. R\$ 23 milhões referentes à reserva da marca “Infibra” não foi capitalizada, sendo mantida em reserva de capital → **RESERVA DE CAPITAL**.
  - c. R\$ 39 milhões referente à reserva de imóvel foi capitalizada → **CAPITAL SOCIAL**.
2. Após estas capitalizações, a Recorrente, considerou tais montantes, na medida em que eram contas do patrimônio líquido, como base de cálculo para o JCP pago ou creditado aos seus acionistas.
3. A Recorrente recolhia o IRRF sobre o JCP pago ou creditado aos sócios.

O Auto de Infração glosou as despesas com JCP, fundamentando-se no art. 9º, § 8º, da Lei 9.249/1995:

*Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

*§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido*

Ademais, a autoridade lançadora considerou que a capitalização das reservas não poderia ser tributada, em função do art. 4º da Lei 9.959/2000:

*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.*

Inclusive, no auto de infração, a opção pela aplicação do art. 9º, § 8º, da Lei 9.249/95, adotada pelo AFRFB foi expressamente justificada:

*“Não fosse a vedação do art. 4º da Lei 9.959/2000, acima transcrito, que veda o cômputo na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido da contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica antes da efetiva realização do bem, o caminho natural do fisco seria a tributação integral pelo IRPJ e pela CSLL da mais valia atribuída ao ativo ou do valor do reconhecimento de um novo ativo, validando, assim, os cálculos posteriores de JCP.” (Item IV do TVF).*

Tal justificativa foi feita para embasar a aplicação do art. 9º, § 8º, da Lei 9.249/95 e para não se computar as contrapartidas da reavaliação no lucro real e na base de cálculo da CSLL.

Dados estes fatos, entendo que a glosa do JCP não tem cabimento no presente caso, por erro de fato e erro de direito.

O erro de fato existe na medida em que a norma aplicada para embasar a glosa do JCP é o art. 9º, § 8º, da Lei 9.249/95.

Veja-se.

A norma geral que rege a apuração da base de cálculo do JCP (i.e. o *caput* do Art. 9º da Lei 9.249/95) faz menção às contas do PL como base de cálculo do JCP (portanto, aqui incluídas as contas de capital social e demais reservas, bem como lucros acumulados, dentre outras).

O art. 9º, § 8º da referida lei apenas faz limitação específica à norma geral e tal limitação refere-se apenas às reservas de reavaliação não tributadas.

No caso dos autos, no entanto, à época do pagamento do JCP não havia nenhuma reserva de reavaliação, seja em função da capitalização das reservas (logo, passaram a fazer juridicamente parte da conta de capital social) seja pelo fato de que a parcela não capitalizada da reserva da reavaliação da marca foi mantida em conta de reserva de capital.

Portanto, há erro de fato do auto de infração, na medida em que aplica norma (art. 9º, § 8º da Lei 9.249/95, que trata da limitação em relação às reservas de reavaliação) à situação fática distinta da sua hipótese de incidência (i.e. aplica a norma limitadora à conta de capital social e reserva de capital).

Não é só.

O AIIM, também, incorre em erro de direito, pois aplica as normas das leis 11.638/2007 e 11.941/2009 a fatos geradores ocorridos antes da plena vigência destas leis (em relação à reavaliação da marca).

*“Hoje é vedado literalmente pela legislação societária – não se pode reconhecer intangível não adquirido de terceiros ou não formado internamente com alocação específica de recursos para tal. Nesse sentido a Lei 6.404/76, alterada pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009”.*

(...)

*“Porque agora positivado de forma escrita, não significa que antes de 2008 era permitido” (fls. 9). Afirma ainda que tão-só “A partir de 2008, o § 3º do art. 182 da Lei 6.404/76 abriga a disciplina para a conta ajuste de avaliação patrimonial, cujo saldo também deverá ser excluído da base de cálculo do JCP, nos termos do art. 59 da Lei 11.941/2009” (fls. 11 do TVF).*

Portanto, ao aplicar as referidas leis como fundamento jurídico do AIIM, há nulidade por erro de direito (i.e. aplicação de normas não vigentes à época dos fatos).

Por fim, mesmo se fosse possível transpor o erro de fato e o erro de direito, o caminho natural para o Fisco seria a tributação das reservas na sua efetiva realização, sendo irrelevante o cômputo ou não dos valores na base de cálculo do JCP.

Note-se que a base de cálculo do JCP não é influenciada pela tributação da capitalização das reservas, isto é, uma coisa é a constituição e capitalização de reservas e outra é a base de cálculo do JCP.

Desse modo, hipoteticamente:

**1. Tributação reavaliação de marca, capitalizada:**

- a. Situação Hipotética 1: Se o valor que estava no capital social (i.e. após a capitalização) não fosse incluído na base de cálculo do JCP:
  - i. Tributa-se pelo art. 435, I, RIR na capitalização;
  - ii. Se for considerado que o art. 435, I, foi revogado pelo art. 4º da Lei 9.959/2000, então, tributa-se na “efetiva realização”.
- b. Situação Hipotética 2: Se o valor que estava no capital social (i.e. após a capitalização) fosse incluído na base de cálculo do JCP::
  - i. Tributa-se pelo art. 435, I, RIR na capitalização; ou
  - ii. Se for considerado que o art. 435, I, foi revogado pelo art. 4º da Lei 9.959/2000, então, tributa-se na “efetiva realização”.

**2. Tributação de reavaliação da marca, parcela não capitalizada (mantida em reserva de capital):**

- a. Situação Hipotética 1: Se o valor que estava na conta de reserva de capital não fosse incluído na base de cálculo do JCP:
  - i. Não se aplica o art. 435, I, RIR, pois não houve capitalização.
  - ii. Aplica-se o art. 4º da Lei 9.959/2000: diferimento para o momento da “efetiva realização”.

b. Situação Hipotética 2: Se o valor que estava na conta de reserva de capital fosse incluído na base de cálculo do JCP:

i. Não se aplica o art. 435, I, RIR, pois não houve capitalização.

ii. Aplica-se o art. 4º da Lei 9.959/2000: diferimento para o momento da “efetiva realização”.

**3. Tributação da reavaliação de imóvel, capitalizada:**

a. Situação Hipotética . 1: Se o valor que estava na conta de capital social (i.e. após a capitalização) não fosse incluído na base de cálculo do JCP:

i. Não se aplica o art. 435, I, RIR.

ii. É caso de diferimento previsto no art. 436 do RIR; ou

iii. É caso do diferimento para o momento da “efetiva realização” do art. 4º da Lei 9.959/2000.

b. Situação Hipotética . 2: Se o valor que estava na conta de capital social (i.e. após a capitalização) fosse incluído na base de cálculo do JCP:

i. Não se aplica o art. 435, I, RIR, pois não houve capitalização.

ii. Aplica-se o art. 4º da Lei 9.959/2000: diferimento para o momento da “efetiva realização”.

É nítido, portanto, que a tributação da reserva guarda relação com a efetiva realização e não com o pagamento dos JCPs.

Consequentemente, a autuação, quando presentes estes fatos, ou seja, constituição e capitalização de reservas, deve ser norteadas pelo conceito de “realização”.

Assim, no caso concreto, mesmo se o erro de direito e o erro de fato restassem superados, entendo que a i. fiscalização deveria buscar fundamentar o seu lançamento no raciocínio acima exposto.

Tanto é verdade que se deve buscar a tributação da capitalização das reservas, ou seja, não a glosa do JCP, que existem diversas decisões da própria RFB neste sentido e também deste tribunal administrativo, veja-se:

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

*Ano-calendário: 2002*

*RESERVA DE REAVLIAÇÃO. 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.*

*(Processo nº 10805.002234/200764, Acórdão n.º 1402001.315, CARF, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Contribuinte: Telex Telecomunicações Ltda, Sessão de 5 de março de 2013, Relator: Frederico Augusto Gomes de Alencar)*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

10 º TURMA

ACÓRDÃO Nº 16-41296 de 27 de Setembro de 2012

**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

**EMENTA:** RESERVA DE REAVLIAÇÃO. BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação. Mas, será computada na determinação do lucro real, no período de apuração em que for utilizado para aumento do capital social, e em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado mediante alienação, sob qualquer forma. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS. Serão classificados como ganhos de capital e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação de bens imóveis do ativo permanente, tendo por base o valor contábil do bem. A alegação de realização de alteração do contrato social do empreendimento, uma vez constatado engano no valor dos imóveis, com base em laudos de avaliação, deverá estar comprovada com a apresentação dos respectivos laudos. GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO. A ausência de comprovação da efetiva prestação do serviço referente à despesa deduzida, mesmo sendo esta considerada

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

## 2 ° TURMA

ACÓRDÃO Nº 03-47751 de 30 de Marco de 2012

**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**EMENTA:** RESERVA DE REAVALIAÇÃO REFLEXA. USO PARA AUMENTO DE CAPITAL. O valor da reserva de reavaliação deverá ser computado na determinação do lucro real da controladora, no período de apuração em que o contribuinte utilizar a reserva de reavaliação para aumento do seu capital social.**Ano-calendário:** : 01/01/2006 a 31/12/2006

Desta forma, entendo que o Auto de Infração, superados os erros de fato e de direito já explorados, deveria ter sido embasado no conceito de realização da reserva, quando da capitalização, que se revela, verdadeiramente, como o fato gerador do IRPJ/CSLL, não a glosa do JCP.

Portanto, a minha declaração de voto é para externar o meu posicionamento de que:

a) houve erro de direito (i.e. aplicação de leis não vigentes) e erro de fato (i.e. foram desconsideradas as naturezas das contas do patrimônio líquido, isto é, o capital social e a reserva de capital foram tratadas como reservas de reavaliação apenas com o fim de, artificialmente, se aplicar o art. 9º, § 8º, da Lei 9.249/1995) no Auto de Infração, o que o torna NULO;

b) mesmo se fosse sanada tal nulidade, o fato gerador tributável no caso concreto é a capitalização das reservas, que deve ser analisado em face das normas contidas no art. 435, 434 e 436 do RIR, bem como o art. 4º da Lei 9.959/200, ou seja, em relação à “realização” das reservas, que não guarda qualquer relação com o fato do pagamento do JCP.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Conselheiro