



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.722272/2013-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.472 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2021
Recorrente INFIBRA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

PERÍCIA. MATÉRIA DE CONHECIMENTO DOS MEMBROS DO CONSELHO. DESNECESSIDADE.

Conclui-se, pelos quesitos apresentados, que a matéria não demanda o trabalho de especialista, eis que, trata-se de matéria contábil e tributária de conhecimento dos membros deste Conselho, e ademais, as informações necessárias para o deslinde da controvérsia estão juntadas ao processo. .

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO DE FATO E DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO E DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA.

De acordo com a acusação fiscal, a contrapartida do reconhecimento do ativo intangível deveria ter sido feita na conta Reserva de Reavaliação, e que o fato da contrapartida ter sido realizada na conta Reserva de Capital não tornaria possível o seu cômputo na apuração da base de cálculo do JCP. Por outro lado, o sujeito passivo entendeu perfeitamente do que foi acusado, defendendo que que a contrapartida do reconhecimento do ativo intangível poderia ser alocado na conta Reserva de Capital e que poderia ser levada a cômputo da base de cálculo para apuração do JCP. Portanto não houve prejuízo à defesa e dessa forma não há que se falar em nulidade do Auto de Infração e do acórdão que corroborou o entendimento da Fiscalização.

NULIDADE. ERRO NO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A avaliação ou reavaliação de ativos tem restrições na contabilidade e mais restrições ainda na legislação fiscal. Isso porque ao se reavaliar um ativo haverá reflexos por exemplo na contabilização das despesas de depreciação e exaustão. O sujeito passivo capitalizou um ativo intangível, cujo reconhecimento teve como contrapartida a conta Reserva de Capital. O primeiro erro ocorreu porque a avaliação ou reavaliação do intangível deveria ter sido feita na conta Reserva de Reavaliação e não Reserva de Capital. O outro erro ocorreu porque a Reserva de Reavaliação só poderia ser capitalizada quando fosse realizada e incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. GLOSA DE EXCESSO DE DESPESAS. PARCELAS COMPONENTES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. IMPOSSIBILIDADE DE CAPITALIZAÇÃO DE RESERVAS DE REAVALIAÇÃO NÃO INCLUÍDAS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Para a apuração dos juros sobre o capital próprio a serem pagos aos sócios, a base de cálculo é o Patrimônio Líquido, considerando-se o Capital Social, as Reservas de Capital, Reserva de Lucros e Reserva de Reavaliação, se o valor desta última for adicionado na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão 14-75.153, de 14 de dezembro de 2017, da 1ª Turma da DRJ/RPO que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo acima qualificado contra Auto de Infração lavrado contra o mesmo, com exigência de IRPJ (no montante de R\$ R\$ 1.305.224,10) e CSLL (no montante de R\$ 1.174.701,67) acrescidos de juros e multa de 75%, por redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nas apurações trimestrais do ano-calendário 2011.

O Auto de Infração analisado decorre da continuidade da fiscalização contra o sujeito passivo relativo a supostas irregularidades na apuração de JCP e redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL ocorridos no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010 que ensejaram a lavratura de Auto de Infração consubstanciada no processo nº 10865.721233/2012-75.

A autoridade fiscal entendeu que o sujeito passivo elevou indevidamente o montante do Patrimônio Líquido, aumentando com isso o montante pago aos sócios a título de JCP e deduzindo em excesso as despesas com JCP na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

O incremento considerado indevido do Patrimônio Líquido pela autoridade fiscal decorreu da capitalização de parte do valor de R\$ 309.657.000,00 decorrente de avaliação de um intangível denominado “Marca INFIBRA” ocorrido no ano-calendário de 2008. A autuada lançou o valor a débito de uma conta de ativo e a crédito da conta “Reserva de Capital “ no Patrimônio Líquido. Ato contínuo, em 2008, o sujeito passivo capitalizou R\$ 286.000.000,00 da Reserva de Capital, do que resultou no aumento do Capital Social de R\$ 17.754.000,00 para R\$ 303.754.000,00. Ainda em 2008, o sujeito passivo aumentou seu capital em R\$ 39.265.503,00, pelo aproveitamento do saldo da conta Reserva de Reavaliação de Imóveis e mais R\$ 12.980.497,00, com a capitalização de créditos de JCP dos sócios creditados no decorrer de 2008. Ao final dessas operações, o capital social passou para R\$ 356.000.000,00 no final do ano-calendário 2008.

O Capital Social foi incrementado no ano-calendário 2011, passando de R\$ 356.000.000,00 para R\$ 394.273.000,00 com a capitalização de créditos decorrentes de JCP pagos/creditados aos sócios.

O lançamento decorreu, portanto, do entendimento da autoridade fiscal que fora indevido o incremento do Patrimônio Líquido ocorrido em 2008 que teve reflexo na dedução em excesso do JCP pago aos sócios das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no decorrer do ano-calendário de 2011.

O sujeito passivo impugnou o lançamento arguindo nulidade por erro no enquadramento legal da exigência, erros nos cálculos da fiscalização, defendeu a legalidade da avaliação do intangível “marca INFIBRA” e da reavaliação dos imóveis e do procedimento de capitalização dos valores assim apurados. Aduz que houve erro de apuração da base de cálculo do JCP, afirmando que o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 13, de 1996, que definiu que o limite para fins de dedução do JCP seria de 50% do lucro líquido, antes da dedução da provisão para o IRPJ e CSLL, não estaria de acordo com a lei, uma vez que a dedutibilidade deve considerar os lucros acumulados e as reservas de lucros de períodos anteriores. Entende que é descabido que a base de cálculo para apuração dos JCP sejam os lucros antes da dedução do IRPJ, porém após a dedução da CSLL. Por fim requereu o afastamento da multa de ofício de 75%, por considerá-la confiscatória e ofensiva ao princípio da proporcionalidade.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente pela DRJ/RPO. A DRJ considerou que não deveria ser glosado o valor incorporado ao capital social relativo aos créditos de JCP detidos pelos sócios da empresas. A ementa do acórdão sintetiza os fundamentos da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.

Arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal, declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada do acórdão, a ora Recorrente apresentou recurso voluntário, onde alegou as questões abaixo sintetizadas, que serão detalhadas e enfrentadas no voto:

(i) Ocorrência de erro de fato e de fundamentação legal do lançamento e do acórdão recorrido;

(ii) Ocorrência de erro quanto ao critério jurídico do lançamento ao glosar a despesa e não o ganho de capital pela realização das reservas no momento da capitalização;

(iii) Inexistência de fundamentação legal aos fatos alegados no lançamento tributário e da falta de motivação para o lançamento;

(iv) Defendeu que foi correta a tomada de juros sobre o capital próprio sobre a contrapartida da avaliação da marca “INFIBRA” capitalizada;

(v) Defendeu que foi correta a tomadas dos juros sobre capital próprio sobre a reavaliação de imóveis capitalizada;

(vi) Defendeu que foi correta a tomada dos juros sobre capital próprio sobre a capitalização pelos beneficiários (sócios) de valores creditados a título de JCP no ano-calendário de 2008 e 2011;

(vii) Aduz que houve erro nos cálculos relativos à requalificação da situação patrimonial da Impugnante;

(viii) Alega que houve erro de apuração da base de cálculo do JCP recomposta pela Fiscalização;

Ratificou o pedido de perícia formulado na impugnação, alegando que houve erro na apuração das diferenças apuradas de IRPJ e CSLL porque os reflexos apurados num trimestre não teriam sido carregados para os períodos subsequentes, o que demandaria perícia contábil para o enfrentamento da divergência. Para tanto, indica contador e formula os seguintes quesitos:

1. Considerando-se as glosas realizadas pela fiscalização, qual seria a composição do PL da Recorrente ao final do 1º trimestre de 2011?
2. Considerando-se o mesmo cenário acima, descrever a apuração de seu lucro real para o mesmo período?
3. Nos cálculos realizados pela fiscalização, as glosas realizadas pela fiscalização com relação ao 1º trimestre de 2011 e, conseqüentemente, sua nova

situação patrimonial foi transferida para o período-base (trimestre) seguinte? E para os demais?

4. Essa forma de cálculo gera distorções no valor das diferenças tributárias apuradas? Quais?

5. Em caso positivo, refazer os cálculos, considerando-se a efetiva requalificação da situação patrimonial da Recorrente.

6. Refazer os cálculos considerando que os valores devem ser elaborados antes da CSLL.

A Recorrente juntou aos autos Parecer do Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, com resposta a quesitos por ela formulados para arrimar seu entendimento de que houve erro de direito na capitulação legal da infração e de erro de fato por inadequação entre o fato tributário material que se pretende tributar e o fato concreto descrito no Auto de Infração.

Requer ao final o provimento do recurso com o cancelamento integral do Auto de Infração, pugna, ainda, pelo direito de produzir provas e juntada posterior de documentos, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

A Recorrente apresentou mandado judicial (cópia às e-fls. 1126-1132) determinando que o presente processo fosse distribuído e pautado para julgamento no prazo de até 120 dias da ciência da decisão.

O processo foi distribuído, por sorteio, a este Relator.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O Recurso Voluntário apresenta os requisitos de admissibilidade, assim dele tomo conhecimento.

1 Delimitação da controvérsia

O lançamento de ofício analisado no presente processo decorreu da constatação pela Fiscalização que a Recorrente deduziu despesas de JCP pagos aos sócios em excesso por ter se valido de incremento indevido do montante de Patrimônio Líquido por contabilização de um intangível denominado “Marca Infibra”, que teria sido avaliado economicamente em R\$ 309.657.000,00. A exigência fiscal é relativa a IRPJ e CSLL do ano-calendário 2011.

O Auto de Infração aqui analisado foi lavrado em complemento a outro lançamento de IRPJ e CSLL relativo aos anos-calendário de 2008 a 2010, decorrente dos mesmos fatos, consubstanciada no processo nº 10865.721233/2012-75. Como a Recorrente utilizou-se no ano-calendário 2011 do montante do Patrimônio Líquido incluindo o valor da

capitalização do intangível questionado pela Fiscalização no período 2008 a 2010 para apuração do JCP para pagamento aos sócios, o lançamento de ofício decorreu dos mesmos fatos e enquadramento legal.

Relata a Autoridade Fiscal que em contrapartida ao lançamento dos R\$ 309.657.000,00 no ativo relativo à “marca Infibra”, a Recorrente lançou o montante a crédito da conta “Reserva de Capital”. No mesmo dia, 02/01/2008, daquele montante foram capitalizados R\$ 286.000.000,00, elevando o capital social de R\$ 17.754.000,00 para R\$ 303.754.000,00.

A Autoridade Fiscal também considerou como indevidamente incluídos na base de cálculo do JCP os seguintes montantes: i) R\$ 39.265.503,00 relativos à reserva de reavaliação de bens imóveis e ii) R\$ 23.649.124,140 que constava na conta “Reserva de Capital” relativa ao saldo da parcela não capitalizada do intangível “Marca Infibra” que constava em Reserva de Capital.

Há que se ressaltar que no Auto de Infração relativo ao período 2008 a 2010 a autoridade fiscal também glosou R\$ 12.980.497,00 da base de cálculo do JCP que eram relativos a valores creditados de JCP aos sócios no ano-calendário 2008 e incorporados ao capital social. Apesar de fazer referência do TVF a referida parcelada, a autoridade fiscal não a glosou na apuração da base de cálculo do JCP no ano-calendário 2011.

A autoridade fiscal reapurou o PL de cada trimestre do ano-calendário 2011, com base em informações contidas na DIPJ, glosando as parcelas consideradas indevidas e recalculou o IRPJ e a CSLL devidos. Os detalhes dos cálculos estão no TVF à e-fls. 403-414.

A DRJ entendeu que não cabia a exclusão do montante de R\$ 2.800.000,00 de JCP pagos aos sócios e capitalizada no 4º trimestre de 2011, reapurando-se a glosa de JCP de R\$ 1.522.041,38 para R\$ 1.327.33,94, conforme excerto abaixo do acórdão recorrido:

Quanto à incorporação dos créditos que os sócios mantêm junto à sociedade, a título de JCP, não procede a dedução, feita pela fiscalização, de tais importâncias da base de cálculo do JCP relativo ao 4º trimestre de 2011.

Dessa forma, recalculando-se os Juros Sobre Capital Próprio para o 4º trimestre de 2001, apura-se a glosa do JCP no valor de R\$ 1.327.333,94, conforme quadro abaixo :

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO JCP - 4º trimestre de 2011

Patrimônio Líquido Declarado no final do trimestre	448.683.614,51
Reversão do JCP	2.800.000,00
Patrimônio Líquido Recomposto	451.483.614,51

DEDUÇÕES	
a) Reserva de Reaval.Capitalizada, mas não Realizada	39.265.503,78
b) Saldo da Contrapartida da Reavaliação de Marcas	23.649.124,40
c) Contrapartida da Reavaliação de Marcas Capitalizada	286.000.000,00
d) Ajuste de Avaliação Patrimonial	664.487,20
e) Acréscimos no período (Lucros do Período)	3.726.761,67
BASE DE CALCULO DO JCP	98.177.737,46

TJLP acumulada	1,5% at
Juros acumulados	1.472.666,06

VERIFICAÇÃO DOS LIMITES FISCAIS (VALOR DEDUTÍVEL)	
LIMITADORES	4º Trimestre
a) Lucro Líquido do Período (Após CSLL e Antes do IRPJ)	3.726.761,67
b) Lucros Acumulados e Reservas de Lucros	30.688.125,84
Limite 1 = 50% de "a"	1.863.380,84
Limite 2 = 50% de "b"	15.344.062,92
Limite Considerado => entre "a" e "b"	15.344.062,92
Limite JCP Dedutível (Maior vr. Entre "a" e "b")	1.472.666,06
(-) Valor Pago no período	2.800.000,00
VALORES PAGOS A MAIOR (GLOSA)	-1.327.333,94

RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL	
Lucro Real Declarado	1.102.470,71
Glosa JCP	1.327.333,94
Lucro Real Recompuesto	2.429.804,65

Portanto, a questão controversa diz respeito ao lançamento de IRPJ e CSLL decorrente da suposto majoração da dedução de despesa de JCP devido ao incremento da base de cálculo do JCP com a capitalização de R\$ R\$ 286.000.000,00 relativos ao reconhecimento no ativo do intangível “Marca Infibra”, R\$ 39.265.503,00 que constam na conta Reserva de Reavaliação, relativos a reavaliação de bens imóveis e R\$ 23.649.124,140 que constava na conta “Reserva de Capital” relativa à parcela não capitalizada do intangível “Marca Infibra”.

2 Da acusação fiscal

A Autoridade Fiscal afirma que a Recorrente vem reduzindo o lucro tributável do IRPJ e da CSLL, desde o 1º trimestre de 2008, devido ao incremento do PL pela capitalização do intangível “Marca Infibra” e da parcela remanescente não capitalizada da reavaliação daquele intangível e da reserva de reavaliação de imóveis:

(...)

Desde a capitalização de parte da reserva criada como contrapartida da contabilização do intangível “Marca Infibra” – R\$ 286.000.000,00 (duzentos e oitenta e seis milhões de reais) – no 1º trimestre de 2008, e da reserva de reavaliação de imóveis – R\$ 39.265.503,00 (trinta e nove milhões, duzentos e sessenta e cinco mil e quinhentos e três reais) – no 4º trimestre de 2008 e considerando, ainda, o saldo não capitalizado do intangível “Marca Infibra” – R\$ 23.649.124,40 (vinte e três milhões, seiscentos e quarenta e nove mil reais e quarenta centavos – 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**.

A Autoridade Fiscal discorre sobre a fundamentação legal para dedução do JCP pagos aos acionistas na apuração do lucro real (art. 9º da Lei nº 9.249/95 e instruções normativas SRF nº 11/96 e art. 29 da IN SRF nº 93/97). E em seguida analisa cada parcela componente do PL que considera que fora indevidamente inclusa na base de cálculo para apuração do JCP:

Como se vês, a composição do Patrimônio Líquido da empresa assume relevância como base de cálculo do JCP. Por isso, os elementos que o compõe, 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 características 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.

Vamos analisar cada um deles à luz da legislação tributária:

2.1 Da reserva de reavaliação de imóveis no montante de R\$ 39.265.503,00

A Autoridade fiscal entende que a inclusão da reavaliação de bens imóveis na base de cálculo do JCP foi indevida porque não houve realização, incidindo na vedação contida no § 8º do art. 9º da lei nº 9.249/95:

É certo que o art. 3º do Decreto Lei nº 1.598/77, consolidado no atual art. 436 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, permite que a contrapartida da reavaliação de bens imóveis, mantida no Patrimônio Líquido, seja capitalizada sem tributação. Mas essa capitalização não dispensa a pessoa jurídica de manter destacada no ativo permanente a mais valia atribuída aos imóveis, para fins de tributação de cada parcela realizada mediante alienação, depreciação, amortização ou exaustão (art. 437 do RIR/99). Em suma, esse valor, embora capitalizado, mantém as características originais de neutralidade tributária, como se reserva ainda fosse, eis que a substância econômica som,ente se dá com a realização do bem que a gerou.

Portanto, referido valor, ainda que capitalizado, não pode ser incluído na base de cálculo do JCP, enquanto não tributado pela realização efetiva, nos termos do § 8º do art. 9º da lei nº 9.249/95:

§ 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.

Dispõe o art. 4º da Lei nº 9.959/2000:

Art.4ºA 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.

Além de outros objetivos, o dispositivo destacado quer evitar, exatamente, a criação de mais valia refletida no Patrimônio Líquido, sem substância econômica, provocando indevido aumento da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, sem que a mais valia represente efetivo capital próprio dos sócios ou acionistas.

2.2 Da parcela capitalizada relativa a avaliação do intangível “Marca Infibra” no montante de R\$ 286.000.000,00

A Autoridade considerou indevida a inclusão da parcela relativa à capitalização do intangível “marca INFIBRA” por não se tratar de ativo adquirido de terceiros e nem ter sido efetivamente realizada. Considerou que o procedimento adotado pela Recorrente sempre foi inadmitido pelos princípios contábeis e vedado à época dos fatos pela legislação societária:

Aqui a criação de mais valia sem substância econômica resta patente. Trata-se de atribuição de valor à marca da própria empresa, intangível não adquirido de terceiros, nem realizado efetivamente.

Esse procedimento inusitado sempre foi rechaçado pelos princípios contábeis. Hoje é ele 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 nº 6.404/76, alterada pelas leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009 – NBC T 19.8 (denominação alterada para NBC TG 04 pela Resolução CFC nº 1.329/2011 – Ativo Intangível (Pronunciamento Técnico CPC 04, aprovado pela Resolução CFC nº 1.139/2008). Porque agora positivado de forma escrita, não significa que antes de 2008 era permitido.

Com efeito, o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários – CVF, divulgado pela Deliberação CVM nº 183, de 19.06.1995, publicada no D.O.U, de 22.06.1995, retificada no D.O.U. de 06.07.1995, assim dispõe (os grifos são nossos):

(...)Ademais, ainda que antes fosse permitida a contabilização ou reavaliação de intangíveis, esse procedimento sempre foi de neutralidade tributária antes da realização do bem reavaliado, sob pena de subversão do princípio básico em que se assenta o fato gerador do imposto de renda: Acréscimo Patrimonial.

O fato de a fiscalizada ter contabilizado a contrapartida da avaliação da “**Marca Infibra**” como Reserva de Capital em nada altera a vedação ao cômputo do valor na base de cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio.

Aliás, mesmo na redação anterior do art. 182 da Lei nº 6.404/76 (lei Contábil, antes das alterações das Leis nºs 11.638/2008 e 11.941/2009) as contrapartidas de reavaliações não podiam ser contabilizadas como reserva de capital. Quando era permitida a reavaliação de ativos, a contrapartida, por expressa disposição do antigo § 3º do referido artigo, deveria ser contabilizada como reserva de reavaliação.

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e as subvenções para investimento.

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 (Redação dada pelo artigo 36 da Medida Provisória nº 449 de 03.12.2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27.05.2009, com eficácia a partir de 04.12.2008).

Redação anterior : § 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral.

§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

A partir de 2008, o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/76 abriga a disciplina para a conta de ajuste de avaliação patrimonial, cujo saldo também deverá ser excluído da base de cálculo do JCP, nos termos do art. 59 da Lei nº 11.941/2009:

2.3 Da parcela relativa ao saldo não contabilizado da contrapartida da avaliação da “Marca Infibra” no montante de R\$ 23.649.124,40

A Autoridade Fiscal atribui os mesmos argumentos relativos à exclusão da parcela relativa à contrapartida capitalizada da avaliação do intangível “Marca Infibra”:

Pelas mesmas razões acima, esse valor não pode compor a base de cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio.

O acórdão recorrido ratifica o entendimento da Fiscalização, exceto quanto a glosa de JCP pagos no 4º trimestre de 2011, que a DRJ entendeu como indevida e considerou como valor incorporado ao PL.

Passa-se a analisar o recurso voluntário.

3 Do pedido de perícia

A Recorrente reiterou o pedido de perícia formulado na impugnação, ao argumento de que o fundamento usado pela DRJ para o indeferimento (inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72) não se aplicaria aos pedidos de perícia e não exigiria a apresentação de nenhum requisito para a formulação dos pedidos.

Justifica o pedido com o argumento de que embora conste no TVF que a Fiscalização tenha promovido a “requalificação patrimonial do contribuinte”, na prática não teria havido propriamente uma requalificação, mas apenas o tratamento isolado de cada trimestre

contemplado na autuação, o que teria ensejado apuração equivocada das supostas diferenças lançadas.

Nesse sentido, a Recorrente reforça o pedido de perícia formulado na Impugnação, a qual se faz necessária porque, embora conste do Termo de Verificação Fiscal que a fiscalização teria promovido a “requalificação da situação patrimonial do contribuinte”, na prática, não houve propriamente uma requalificação, mas sim o tratamento isolado de cada trimestre contemplado na autuação, o que ensejou a equivocada apuração das supostas diferenças tributárias.

Depreende-se, pelos quesitos formulados para perícia, abaixo reproduzidos, que a Recorrente questiona a validade da reapuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por considerar que a “requalificação” levada a efeito pela autoridade fiscal não considerou os efeitos das glosas das despesas de JCP, que a apuração do JCP deveria ser realizada antes do cálculo da CSLL devida e que por esses motivos teria havido erro de cálculo pela Fiscalização na autuação:

1. Considerando-se as glosas realizadas pela fiscalização, qual seria a composição do PL da Recorrente ao final do 1º trimestre de 2011?
2. Considerando-se o mesmo cenário acima, descrever a apuração de seu lucro real para o mesmo período?
3. Nos cálculos realizados pela fiscalização, as glosas realizadas pela fiscalização com relação ao 1º trimestre de 2011 e, conseqüentemente, sua nova situação patrimonial foi transferida para o período-base (trimestre) seguinte? E para os demais?
4. Essa forma de cálculo gera distorções no valor das diferenças tributárias apuradas? Quais?
5. Em caso positivo, refazer os cálculos, considerando-se a efetiva requalificação da situação patrimonial da Recorrente.
6. Refazer os cálculos considerando que os valores devem ser elaborados antes da CSLL.

Entendo que a situação apresentada não demanda perícia. Primeiro, porque se trata de matéria contábil e tributária de conhecimento dos membros deste Conselho. Segundo, porque a Recorrente aponta que a forma como a autoridade fiscal procedeu à reapuração da base de cálculo do lucro real gera distorções nas diferenças apuradas, mas não aponta quais seriam. E ademais, como se verá em seguida, o procedimento da Fiscalização está correto. Terceiro, porque as informações necessárias para o deslinde da controvérsia estão juntadas ao processo. E finalmente, a Recorrente alega que houve erro nos cálculos da Fiscalização, que demandam o trabalho de um perito, mas como já afirmado trata-se de matéria de conhecimento dos Conselheiros e a apuração será analisada em detalhes mais adiante.

Pelos motivos acima expostos indefiro o pedido de perícia, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Passo a analisar os argumentos do recurso voluntário

4.1 Da ocorrência de erro de fato e de fundamentação legal do lançamento e do acórdão recorrido

Aduz a Recorrente que contrariamente ao alegado pela Fiscalização, não computou na base de cálculo do JCP valores contidos na conta reserva de reavaliação, mas valores que constavam do capital social e da reserva de capital.

Acrescenta a Recorrente que os julgadores da 1ª instância tiveram um equívoco ainda maior por confirmarem que a manutenção do resultado em conta de reserva de capital não fora contestada por parte da autoridade fiscal, mas em seguida tratam da impossibilidade de se adicionar na base de cálculo do JCP a reserva de reavaliação.

A Recorrente aduz então ter ocorrido erro de fato na lavratura do Auto de Infração, na medida em que a situação fática (cômputo da reserva de capital na apuração da base de cálculo do JCP) não se enquadraria no fundamento legal apontado pelo FISCO (§ 8º do art. 9º da Lei nº 9.249/96).

Há que se recordar que as glosas do excesso de dedução de JCP aqui discutidas tiveram como origem o cômputo das seguintes parcelas na base de cálculo do JCP: a) reconhecimento no ativo de um intangível denominado “marca INFIBRA” no montante de R\$ 309.657.000,00 cuja contrapartida foi lançada a crédito da conta “Reserva de Capital”; b) R\$ 23.649.124,140 que constava na conta “Reserva de Capital” relativa ao saldo da parcela não capitalizada do intangível “Marca Infibra” que constava em Reserva de Capital e b) reavaliação de bens imóveis no montante de R\$ 39.265.503,00.

Neste tópico se discute a glosa do JCP da parcela relativa ao reconhecimento do intangível “marca INFIBRA”.

A autoridade fiscal considerou que não é possível o reconhecimento de um intangível sem substância econômica, que não foi adquirido de terceiros e nem efetivamente realizado.

A autoridade fiscal consignou que o procedimento adotado pela Recorrente (reconhecimento de um ativo intangível não adquirido de terceiros ou constituído internamente sem provas dos custos e despesas incorridos) é rechaçado pelos princípios contábeis.

E por fim a autoridade fiscal consignou que o fato da autuada ter contabilizado a contrapartida da “marca INFIBRA” como Reserva de Capital não alteraria a vedação para o seu cômputo na base de cálculo dos Juros sobre capital Próprio. E que as reavaliações de ativo não poderiam ser contabilizadas como Reserva de Capital, nos termos do art. 182 da lei nº 6.404/76 (mesmo antes das alterações das leis nºs 11.638/2008 e 11.941/2009):

O fato de a fiscalizada ter contabilizado a contrapartida da avaliação da “marca INFIBRA” como Reserva de capital em nada altera a vedação ao cômputo do valor na base de cálculo do Juros sobre o Capital Próprio.

Aliás, mesmo na redação anterior do art. 182 da Lei nº 6.404/76 (Lei Contábil, antes das alterações das nºs 11.638/2008 e 11.941/2009), as contrapartidas de reavaliações não podiam ser contabilizadas como reserva de capital. Quando era permitida a reavaliação de ativos, a contrapartida por expressa disposição legal

do antigo § 3º do referido artigo, deveria ser contabilizada como reserva de reavaliação.

Portanto, o que se constata é que a autoridade fiscal afirma que a contrapartida do reconhecimento do ativo intangível “Marca INFIBRA” deveria ter sido feita na conta Reserva de Reavaliação, e que o fato da contrapartida ter sido realizada na conta Reserva de Capital não tornaria possível o seu cômputo na apuração da base de cálculo do JCP.

Pelo que se depreende dos argumentos da Recorrente no recurso voluntário, ela entendeu perfeitamente a acusação fiscal e defende que a contrapartida do reconhecimento do ativo intangível “marca INFIBRA” pode ser alocada na conta Reserva de Capital e pode ser levada a cômputo da base de cálculo para apuração do JCP, conforme o seguinte excerto do recurso voluntário (e-fl. 1073):

O agente fiscal busca sustentar seu entendimento vinculando dois elementos, a saber, **(i)** que a Recorrente teria contabilizado a contrapartida da avaliação de sua marca equivocadamente na conta de reserva de capital e que **(ii)** haveria uma vedação a que essa reavaliação fosse incluída na base de cálculo do JCP.

Todavia, ainda que identificado eventual equívoco na forma de contabilização, tal fato não confere à fiscalização o direito de glosar o respectivo crédito tributário, pois que, como reconhece o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 347, de 08.10.1970, a forma contabilização é de livre escolha do contribuinte. Veja-se:

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.

A Recorrente defende que a avaliação foi feita com fundamento no § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/76 e defende o seu cômputo na base de cálculo do JCP:

Ora, no caso vertente, é fundamental se tomar em conta que o que ocorreu foi uma avaliação de um elemento do ativo da Recorrente, feita nos termos do artigo 182, § 3º da Lei nº 6.404/76, a qual foi incluída na base de cálculo do JCP. E isso porque, como reconhecido pelo próprio agente fiscal, sua exclusão apenas passou a ser obrigatória quando do advento do artigo 59 da Lei nº 11.941/2009, que é posterior aos fatos.

Portanto, não há dúvidas de que a tomada dos juros sobre capital próprio sobre a reavaliação da marca “Infibra” capitalizada, tal como feito pela Recorrente, revela-se procedimento absolutamente correto, porque respaldado na legislação vigente, de sorte que não cabe a manutenção, em hipótese alguma, da glosa procedida pela fiscalização.

Ora, o fundamento legal da Recorrente para justificar o reconhecimento da avaliação do ativo intangível (§ 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/76) não lhe socorre, antes dá razão aos argumentos da Fiscalização. Confirma-se a norma legal vigente à época dos fatos:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e as subvenções para investimento.

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado

§ 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral. (grifei)

Portanto, somente podem ser contabilizados como Reserva de Capital: a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal, b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição; c) o prêmio recebido na emissão de debêntures; d) doações e as subvenções para investimento.

A (re)avaliação de ativos devem ter como contrapartida a conta Reserva de Reavaliação do PL e não Reserva de Capital.

Além de ter errado na contabilização do reconhecimento do ativo intangível, há que se ressaltar que a contabilidade nunca aceitou o reconhecimento no balanço de um ativo constituído internamente sem a prova dos dispêndios (sacrifício de ativos) como custo e despesa para o produzi-lo. Mais grave ainda do procedimento adotado pela Recorrente é que o ativo avaliado é um intangível (muito difícil, complexa e subjetiva a sua avaliação econômica)!!!

Ad argumentandum tantum, se a Recorrente considerou na conta Reserva de Reavaliação a contrapartida da avaliação do ativo intangível e em seguida realizou um lançamento comutativo, transferindo o montante para a conta Reserva de Capital, não transmuta a natureza do ativo (do §3º para uma das alíneas do §1º do art. 182), continuando não computável na base de cálculo do JCP até sua realização.

Portanto, apesar do equívoco da DRJ entendo que não houve erro de fato, tampouco de erro na fundamentação do lançamento.

4.2 Ocorrência de erro quanto ao critério jurídico do lançamento

A Recorrente defende que ao invés de glosar as parcelas das reservas capitalizadas do cômputo da base de cálculo do JCP, a autoridade fiscal deveria tributar as parcelas capitalizadas.

Ora, se os valores das reservas capitalizadas deveriam compor o resultado do exercício, como entendeu o Relator, então tais valores seriam tributáveis, ainda

que, eventualmente, o IRPJ e CSLL dessa realização não tenham sido pagos na ocasião.

Tal fato, por si só, não justifica a glosa da dedutibilidade das despesas com JCP em discussão no presente processo e, quando muito, as autoridades competentes, em vez disso, deveriam ter fiscalizado a regularidade das obrigações tributárias relacionadas à realização no momento da capitalização das reservas de reavaliação.

A Recorrente alega que o acórdão se equivocou ao afirmar que se a Recorrente tivesse oferecido à tributação os ativos reconhecidos, validaria o pagamento dos JCPs e as sua dedutibilidade, aduz, ainda, que o posicionamento da DRJ denunciaria a fragilidade do critério jurídico utilizado no lançamento, que teria somente se viabilizado pela distorção do pressuposto fático (erro de fato)

Portanto, e com o devido respeito, a Recorrente entende equivocado o entendimento que prevaleceu por meio do r. Acórdão atacado, na medida em aponta que se a Recorrente, espontaneamente oferecesse tais valores à tributação, legitimaria a conduta reprimida pela fiscalização, ou seja, validaria o pagamento dos JCP da forma como calculado, bem como a dedutibilidade integral dessa despesa.

Em verdade, ao fazer tal assertiva, o v. Acórdão denuncia, ao mesmo tempo, de um lado, a fragilidade do critério jurídico utilizado pela fiscalização, critério esse que somente se viabilizou pela distorção do pressuposto fático (erro de fato) e, de outro qual seria o critério correto da autuação.

Também irressigna-se a Recorrente com o fundamento para a não consideração das reservas capitalizadas, que a autoridade fiscal fundamentou com o art. 4º da Lei nº 9.959/2000, porque segundo a mesma, tal norma não guarda relação com a composição da base de cálculo do JCP fundamentado no art. 9º da Lei nº 9.249/95:

Equivocado, também, com a devida vênia, é sustentar tal inteligência com base no artigo 4º. da Lei 9.959/2000, como pretendeu a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (às fls. 395), que além de não ter excluído, mas sim diferido a tributação da capitalização das reservas (como será melhor demonstrado nos tópicos a seguir), não guarda nenhuma relação com a composição da base de cálculo do JCP, que é definida pelas contas de PL, tal e qual definidas na legislação societária (LSA), e conforme preconiza o artigo 9º, *caput*, da Lei 9.249/95.

Não assiste razão á Recorrente.

A avaliação ou reavaliação de ativos tem restrições na contabilidade e mais restrições ainda na legislação fiscal. Isso porque ao se reavaliar um ativo haverá reflexos por exemplo na contabilização das despesas de depreciação e exaustão.

No presente caso, a Recorrente reconheceu como um ativo intangível, não adquirido de terceiros, sem dispêndios para sua ativação. Repita-se, um procedimento que a contabilidade considera inadmissível.

O próprio documento juntado aos autos pela Recorrente, às e-fls. 350-356, comenta que a legislação fiscal permite a utilização das reavaliações para aumento de capital somente quando houver realização do bem reavaliado:

8. A legislação fiscal, ao tratar do assunto, determina que a reavaliação seja tributada quando for utilizada para aumento de capital ou quando ocorrerem os seguintes eventos: alienação do ativo reavaliado, sob qualquer forma; depreciação, amortização ou exaustão; baixa por perecimento; transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo. A legislação estabelece as condições de tributação da reserva de reavaliação efetuada pela própria empresa e daquela efetuada na subscrição de capital ou de valores mobiliários, ou na fusão, incorporação ou cisão de empresas

Ainda, o documento deixa claro que a reavaliação somente pode ser realizada para itens do ativo permanente, e o documento da CVM é claro ao afirmar que a reavaliação seja restrita a bens tangíveis do ativo imobilizado.

13. A Lei nº 6.404/76 menciona que a reavaliação pode ser feita para os "elementos do ativo", o que pode dar o entendimento de abranger não só itens do imobilizado, como de investimentos e ativo diferido, além de estoques, entre outros. A legislação fiscal é mais restritiva e refere-se somente a itens do ativo permanente não abrangendo, portanto, os estoques ou outros ativos constantes do Circulante ou Realizável a Longo Prazo.

14. O entendimento neste Pronunciamento é de que a reavaliação seja restrita a bens tangíveis do ativo imobilizado, desde que não esteja prevista sua descontinuidade operacional. (grifei).

Portanto, considerando-se que não houve realização do ativo intangível, não poderia haver a correspondente tributação e por conseguinte o valor da respectiva reserva de reavaliação não poderia ser usada no aumento de capital.

Há que se lembrar que a contrapartida da avaliação ou reavaliação deverá ser creditada à conta Reserva de Reavaliação e não Reserva de Capital, conforme conclusão no item, anterior.

Portanto correto o lançamento e o entendimento do acórdão recorrido.

4.3 Inexistência de fundamentação legal aos fatos alegados no lançamento tributário e da falta de motivação para o lançamento;

Defende a Recorrente que a análise da legalidade dos procedimentos adotados pela Recorrente deveria ser realizada à luz da legislação vigente à época dos fatos quando ocorreu a maior elevação do seu capital social, e que não houve fundamentação legal e impropriedade da motivação:

Dessa conclusão, decorre que a análise da legalidade dos procedimentos adotados pela Recorrente deve ser realizada à luz da legislação vigente à época desses fatos, quando a Recorrente sofreu a maior elevação do seu capital social a partir da contabilização do intangível "Marca Infibra".

E, nessa toada, o lançamento impugnado está marcado pela total ausência de fundamentação legal e pela impropriedade de sua motivação, ao passo que os procedimentos adotados pela Recorrente possuíam sustentação legal. Isso acabou por atingir a validade do ato administrativo de lançamento em voga, efetuado para o ano de 2011, conforme se verá em seguida.

O incremento do capital social, decorrente da capitalização dos montantes devidos a título de Reserva de Capital (reconhecimento do ativo intangível “marca INFIBRA”) e da Reserva de Reavaliação (reavaliação de bens imóveis) ocorreu no ano calendário de 2007.

Conforme visto acima, a autoridade fiscal considerou que a Recorrente se equivocou ao alocar a contrapartida da ativação do intangível “marca INFIBRA” na conta “Reserva de Capital”, quando deveria ter alocado na conta Reserva de Reavaliação, nos termos do art. 182 da lei nº 6.404/76, vigente à época dos fatos.

E a Reserva de Reavaliação somente poderia ser computada na apuração da base de cálculo do JCP, quando o montante respectivo for adicionado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do §8º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, o que não foi feito pela Recorrente.:

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.

Há que se ressaltar que, diferentemente do que aduz a Recorrente, a autoridade fiscal motivou a glosa do saldo remanescente da avaliação do intangível “marca INFIBRA”, mantida em Reserva de Capital, por considerar que o fundamento foi o mesmo para a impossibilidade de cômputo da parcela capitalizada que estava anteriormente em Reserva de Capital, ou seja, porque a contrapartida do reconhecimento do ativo deveria ser em Reserva de Reavaliação e não em Reserva de Capital.

Portanto, considerando que a Recorrente não incluiu o montante das avaliações do ativo intangível e da reavaliação dos bens imóveis na apuração do IRPJ e da CSLL foi correto a glosa das despesas em excesso do JCP, de acordo com a legislação vigente à época do incremento do Capital Social.

4.4 Defendeu que foi correta a tomada de juros sobre o capital próprio sobre a contrapartida da avaliação da marca “INFIBRA” capitalizada

A Recorrente defende o procedimento por ela adotado, reconhecimento do ativo intangível e contrapartida na conta Reserva de Capital, alegando que a forma de contabilização é de livre escolha do contribuinte:

(...)

Ora, considerando-se que os procedimentos contábeis levados a efeito pela Recorrente, relativamente ao reconhecimento do valor da marca “Infibra”, tem por base o valor atribuído à marca **na data base de 31.12.2007**, comprovado por meio de Laudo (**Doc. 02 da Impugnação**), **regularmente elaborado e não contestado pela fiscalização**, tem-se que tais procedimentos estão plena e cabalmente resguardados pela legislação vigente à época. Ademais, considerando-se que, naquele momento, inexistia no ordenamento jurídico a vedação inaugurada pelo artigo 59 da Lei nº 11.941/2009, é certa a possibilidade de sua capitalização e, de conseguinte, correta sua inclusão na base de cálculo do JCP.

O agente fiscal busca sustentar seu entendimento vinculando dois elementos, a saber, **(i)** que a Recorrente teria contabilizado a contrapartida da avaliação de sua marca equivocadamente na conta de reserva de capital e que **(ii)** haveria uma vedação a que essa reavaliação fosse incluída na base de cálculo do JCP. Todavia, ainda que identificado eventual equívoco na forma de contabilização, tal fato não confere à fiscalização o direito de glosar o respectivo crédito tributário, pois que, como reconhece o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 347, de 08.10.1970, a forma contabilização é de livre escolha do contribuinte. Veja-se:

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável

De fato, a contabilização pode ser realizada da maneira que melhor retrate a real situação patrimonial e econômica da entidade ao usuário da contabilidade, desde que dentro dos limites permitidos pela lei e sob os princípios e práticas geralmente aceitos na contabilidade, que visa, ao fim e ao cabo, prover os usuários de informação relevante e fidedigna da real situação patrimonial da entidade.

Contudo, particularmente quando há repercussões de natureza tributária na forma de contabilização dos atos e fatos contabilizados, a forma de contabilização deve atender à legislação tributária pertinente.

No caso do reconhecimento do ativo intangível, a contrapartida deverá ser na conta Reserva de Reavaliação do PL, nos termos do § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/76:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

(...)

§ 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral. (grifei)

Assim, a contrapartida do ativo intangível reconhecido, bem como da reavaliação dos bens imóveis deveriam ser alocadas na conta Reserva de Reavaliação, por expressa determinação legal.

Há que se observar que a Recorrente não pode alterar o montante que consta em Reserva de Reavaliação para a conta Reserva de Capital, pois não pode mudar a natureza do ativo. Relembrando que os únicos ativos cuja contrapartida podem constar em Reserva de Capital são os abaixo relacionados, nos termos do §§ 1º e 2º do art. 182 da Lei nº 6.404/76:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e as subvenções para investimento.

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado

O rol é taxativo dos ativos que podem ser alocados em Reserva de Capital. A Recorrente pode usar a contabilidade da melhor maneira que lhe convenha, mas não pode infringir a legislação.

E o valor que consta em Reserva de Reavaliação somente pode ser capitalizado quando for computada na apuração da base de cálculo do JCP, quando o montante respectivo for adicionado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do §8º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, o que não foi feito pela Recorrente.:

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:-

Portanto não assiste razão á Recorrente.

4.5 Defende que foi correta a tomadas dos juros sobre capital próprio sobre a reavaliação de imóveis capitalizada

A Recorrente alega que a reserva de reavaliação dos bens imóveis foi constituída em 31.12.2007 e capitalizada em 29.12.2008 e que não teria havido contestação por parte da Fiscalização.

Apresenta como fundamentos para o procedimento o art. 436 do RIR 99, que afirmava que a contrapartida do aumento do valor dos bens imóveis não seria computada na determinação do lucro real.

A Recorrente também fundamenta a capitalização da Reserva de Reavaliação com base no art. 437 do RIR/99 que informa o momento em que o valor incorporado ao capital social será levado à determinação do lucro real:

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

I – registrado em subconta distinta da que registra o valor do bem;

II – computado na determinação do lucro real de acordo com o inciso II do art. 435, ou os incisos I, III e IV do parágrafo único do art. 439.

Alega a Recorrente, que mesmo antes da disposição contida no art. 4º da Lei nº 9.959/00, a incorporação ao capital social da reserva de reavaliação de bens imóveis e de patentes não era computada na base de cálculo do lucro real. E assim, que uma vez admitida a capitalização haverá que ser admitida a sua inclusão na base de cálculo do JCP.

Assim é que, mesmo antes da disposição contida no artigo 4º da Lei nº 9.959, de 27.01.2000, a incorporação ao capital social da reserva de reavaliação de bens imóveis e de patentes não era computada na base de cálculo do lucro real.

Admitia-se a capitalização independentemente da realização do bem objeto da reavaliação. E uma vez que se admitia a capitalização, todos os efeitos dela decorrentes, inclusive sua inserção na base de cálculo do JCP, hão de ser assegurados, porque com a capitalização houve o efetivo incremento do Patrimônio Líquido da Recorrente. E, sendo o Patrimônio Líquido a base de cálculo do JCP, então é evidente que os cálculos feitos pela Recorrente estão em total conformidade com a legislação.

Como apropriadamente apontou a Recorrente, há que se levar em consideração o contexto global da legislação tributária.

Assim, considerando que a reavaliação dos bens imóveis ocorreu em 31.12.2007, como afirmou a Recorrente, já estava em vigor a Lei nº 9.959/00, que em seu artigo 4º determinava que a reavaliação de bens da pessoa jurídica somente poderia ser computada em resultado quando da efetiva realização do bem reavaliado.

Por conseguinte, nos termos do § 8º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, a Reserva de Reavaliação somente poderá ser incluída na base de cálculo do JCP quando adicionado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

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.

Portanto, considerando que a Recorrente não incluiu a Reserva de Reavaliação dos bens imóveis na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não poderá ser incluída também na apuração do JCP.

4.6 Defendeu que foi correta a tomada dos juros sobre capital próprio sobre a capitalização pelos beneficiários (sócios) de valores creditados a título de JCP no ano-calendário de 2008 e 2011.

Como afirmado alhures, a parcela capitalizada do JCP creditado aos sócios no ano-calendário de 2008 a 2010 não foi glosada pela Fiscalização no presente processo, motivo pelo qual não se conhece do argumento.

Em relação à parcela capitalizada de JCP do 4º trimestre de 2011, que fora glosada pela Fiscalização, a DRJ considerou a glosa indevida e recompôs a base de cálculo do JCP com a inclusão dessa parcela.

Quando a parcela de JCP capitalizada do 4º trimestre não houve interposição de recurso por parte da Recorrente, como se verifica do excerto abaixo:

Sobre este tópico, a Recorrente julga por bem mencionar que tal argumento foi acatado pela Turma Julgadora da DRJ, tendo sido justamente o ponto que resultou na reforma parcial do lançamento tributário. A despeito disso, a Recorrente reforça seus argumentos de defesa sobre este ponto para justificar a manutenção da decisão recorrida no que se refere a este tema.

Apesar desta matéria não ter sido tratada no Termo de Verificação Fiscal, na motivação do lançamento bem como pelo fato de não ter sido apresentada qualquer fundamentação legal, por ter constado do cálculo constante dos anexos a Recorrente, pelo princípio da eventualidade, mas, mais uma vez requerendo a nulidade do Auto de Infração quanto a este item (sem prejuízo dos demais pedidos que pleiteiam a nulidade total do lançamento), passará a trazer as suas alegações de defesa sobre o tema.

Em relação à capitalização do JCP do 4º trimestre, que havia sido glosada pela Fiscalização e que a DRJ considerou indevida, também não cabe apreciação nesta instância de julgamento, uma vez que não foi encaminhado recurso de ofício.

4.7 Aduz que houve erro nos cálculos relativos à requalificação da situação patrimonial da Impugnante

A Recorrente alega que houve erro na requalificação porque a autoridade fiscal não considerou os reflexos da reapuração de um período na composição do PL dos períodos seguintes.

Entendo que não assiste razão à Recorrente. Explico.

A autoridade fiscal considerou o valor do PL de cada período informado pela Recorrente na DIPJ. Além do mais, a Recorrente não apresentou irresignação com os valores de cada uma das contas que compõem o PL, o lucro líquido apurado, a base de cálculo para apuração do IRPJ e da CSLL e do JCP deduzido em cada período, portanto, considera-se que estão corretos. Até mesmo porque são informações que constam da DIPJ.

Pode haver reflexo na posição patrimonial de um período em decorrência da apuração do lucro do período anterior quando houver lucros (prejuízos) acumulados. Constatado que a autoridade fiscal considerou os lucros (ou prejuízos) acumulados em todos os 4 trimestres de 2011, como exemplo da planilha do 3º trimestre abaixo colacionada:

ANEXO III.D3 – RECÁLCULO DO JCP 3º TRIMESTRE DE 2011

CONTRIBUINTE	Infibra Ltda		
CNPJ	04.277.941/0001-28		
ANO DE REFERÊNCIA: 2011			
3º TRIMESTRE			
PATRIMÔNIO LÍQUIDO DECLARADO	BAL. ABERTURA	Movimentação	VARIAÇÕES DO PL
CONTA	EM 01/07/2010		3º Trimestre
a) capital social	394.273.000,00	Acrescimos	0,00
		Diminuições	0,00
		Soma	0,00
b) reservas de capital	23.723.217,06	Acrescimos	0,00
		Diminuições	0,00
		Soma	0,00
c) reservas de reavaliação de imóveis	0,00	Acrescimos	0,00
		Diminuições	0,00
		Soma	0,00
d) Reservas Legal de Lucros	631.343,84	Acrescimos	0,00
		Diminuições	0,00
		Soma	0,00
e) Lucros Retidos para Investimento	150.299,10	Acrescimos	0,00
		Diminuições	0,00
		Soma	0,00
f) Ajuste de Avaliação Patrimonial	-664.487,20	Acrescimos	0,00
		Diminuições	0,00
		Soma	0,00
g) Resultado do Período Após Provisões (Contabilizado)	651.947,94	Acrescimos	0,00
(Incluído o Lucro de Filial)		Diminuições	0,00
		Soma	0,00
h) Lucros (ou Prejuízos) Acumulados	29.822.855,40	Acrescimos	46.623,38
		Diminuições	0,00
		Soma	46.623,38
TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DECLARADO	448.588.176,14	TOTAL	448.588.176,14
RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO PELA REVERSÃO DO JCP			
Lucro Líquido do Período	512.686,53	Prov. CSLL	-54.982,56
Reversão JCP Deduzido	3.800.000,00	Prov. IRPJ	-141.993,32
Lucro Líquido Após CSLL e Antes do IRPJ e do JCP	4.312.686,53		

Considerando a glosa do excesso de dedução do JCP, elaborei planilhas para comparar qual foi o lucro remanescente após a provisão do IRPJ e da CSLL e do pagamento/crédito.

Na primeira planilha, abaixo reproduzida, considerei os montantes de JCP pagos/creditados e o saldo do lucro após a provisão para o IRPJ e a CSLL.

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º trimestre
Lucro Bruto (Linha 18 da Ficha 06A)	7.895.946,37	8.254.169,51	5.829.479,11	5.727.327,13

JCP (Linha 48 da Ficha 06A)	5.500.000,00	5.500.000,00	3.800.000,00	2.800.000,00
Lucro Líquido (Linha 78 da Ficha 06 A)	638.308,45	990.968,10	568.669,09	1.026.378,89
Lucro Real (linha 86 da Ficha 09A)	679.679,36	1.031.804,21	606.530,01	1.102.470,71
IRPJ (Ficha 12A)	163.919,84	251.951,05	145.632,50	269.617,68
CSLL (Ficha 17)	61.568,06	93.259,94	54.982,56	99.617,22
Lucro Disponível após provisão de IRPJ e CSLL	454.191,46	686.593,22	405.914,95	733.235,81

Na segunda planilha, considere os montantes recompostos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com as glosas do excesso de dedução do JCP para apuração do IRPJ e da CSLL devidos. A partir do lucro líquido informado em DIPJ e do JCP e do IRPJ e CSLL devidos, apurei qual seria o saldo disponível do lucro reapurado, chegando nos resultados da planilha abaixo:

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º trimestre
Base de cálculo do JCP reapurado	59.886.606,99	59.838.352,60	98.261.742,88	85.197.241,24
Lucro Líquido (Ficha 06A) + JCP	6.138.308,45	6.490.968,10	4.368.669,09	3.826.378,89
Lucro Real recomposto (da planilha)	5.281.380,26	5.634.228,92	2.932.603,87	2.624.512,09
IRPJ (imposto + adicional)	1.314.345,07	1.402.557,23	727.150,97	650.128,02
CSLL (da planilha)	475.721,14	507.478,16	264.329,21	236.600,95
JCP pagos creditados	5.500.000,00	5.500.000,00	3.800.000,00	2.800.000,00
Lucro disponível após JCP e IRPJ e CSLL provisionados	-1.151.757,76	-919.067,29	-422.811,09	139.649,92

Constata-se, que nos 3 primeiros trimestres de 2011, não houve saldo de lucro que poderia ser transportado para o período seguinte.

Além disso, conforme consta no TVF, a autoridade fiscal observou que o valor revertido a título de JCP nos trimestres anteriores não foi considerado no PL atual por ter sido considerado distribuído aos sócios (parte como JCP, parte como dividendos no próprio período), com aproveitamento do IR na fonte como se fosse IRPJ. Confira-se:

Observações:

1) Como o contribuinte não adiciona a CSLL no Lalur, pois toma como Lucro Líquido antes da CSLL e do IRPJ, tomamos esse lucro declarado, diminuído da CSLL devida no Período, para fins de recálculo do JCP.

2) O valor revertido a título de JCP dos trimestres anteriores não está considerado no PL deste trimestre, pois parte foi considerada como JCP pago e parte será tida pela ação fiscal como lucro distribuído no próprio período, sem tributação, pois o IRPJ e a CSLL respectiva estão sendo lançados pela Glosa, aproveitando-se proporcionalmente, o IRF recolhido como se IRPJ fosse.

Verifica-se pela última planilha acima, que no 4º trimestre houve um saldo remanescente do lucro após o pagamento do JCP e da provisão para o IRPJ e a CSLL. Ocorre que a glosa do montante de R\$ 2.800.000,00 de JCP pagos no 4º trimestre foi afastada pela DRJ, conforme se constata no excerto abaixo do acórdão:

Quanto à incorporação dos créditos que os sócios mantêm junto à sociedade, a título de JCP, não procede a dedução, feita pela fiscalização, de tais importâncias da base de cálculo do JCP relativo ao 4º trimestre de 2011.

Dessa forma, recalculando-se os Juros Sobre Capital Próprio para o 4º trimestre de 2001, apura-se a glosa do JCP no valor de R\$ 1.327.333,94, conforme quadro abaixo :

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO JCP - 4º trimestre de 2011	
Patrimônio Líquido Declarado no final do trimestre	448.683.614,51
Reversão do JCP	2.800.000,00
Patrimônio Líquido Recompuesto	451.483.614,51

DEDUÇÕES	
a) Reserva de Reaval.Capitalizada, mas não Realizada	39.265.503,78
b) Saldo da Contrapartida da Reavaliação de Marcas	23.649.124,40
c) Contrapartida da Reavaliação de Marcas Capitalizada	286.000.000,00
d) Ajuste de Avaliação Patrimonial	664.487,20
e) Acréscimos no período (Lucros do Período)	3.726.761,67
BASE DE CALCULO DO JCP	98.177.737,46

Portanto, não há reparos a fazer nos cálculos efetuados pela Fiscalização, com exceção do 4º trimestre, em que a DRJ considerou que a glosa do JCP fora indevida e refez os cálculos, como visto acima.

4.8 Alega que houve erro de apuração da base de cálculo do JCP recomposta pela Fiscalização

A Recorrente alega incompatibilidade entre os limites do JCP que podem ser pagos/creditados aos sócios, e por via de consequência dos limites de dedutibilidade do JCP como despesa financeira, entre o que estatui o art. 9º da Lei nº 9.430/96 e a sua regulamentação por meio do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 13, de 1996.

Segundo a Recorrente, o § 10º da Lei nº 9.249/95 previa inicialmente que o valor do JCP deduzido deveria ser adicionado ao lucro líquido para determinação da contribuição social sobre o lucro líquido, mas o § 10º teria sido expressamente revogado pela Lei nº 9.430/96, e portanto, que a partir de 1997, o JCP passou a ser dedutível também da base de cálculo da CSLL.

Assim, argui a Recorrente, que a autoridade fiscal incorreu em erro por considerar como base de cálculo inicial o montante do lucro líquido antes da dedução do IRPJ e após a dedução da CSLL e dessa forma provocando a nulidade do Auto de Infração.

A DRJ argumenta que as alegações da Recorrente não procedem, uma vez que os limites utilizados pela Fiscalização seriam superiores a todas as parcelas trimestralmente apuradas de JCP. Acrescenta que mesmo que os limites trimestrais fossem maiores devido a interpretação pretendida pela Recorrente (base de cálculo da JCP considerando o lucro líquido antes da provisão para o IRPJ e CSLL), os juros calculados a partir do PL permaneceriam os mesmos, não revertendo a glosa.

Da leitura do ADN Cosit nº 13/1996, conclui-se que 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 valores: de 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros; ou a 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros, aquele que for maior. 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.

Considerando a argumentação da impugnante, percebe-se que as alegações não procedem, pois a exigência decorre da exclusão de parcelas na composição do Patrimônio Líquido, utilizado como base de cálculo do JCP. Os limites calculados pela fiscalização são significativamente superiores a todas as parcelas trimestralmente apuradas como passíveis de pagamento/crédito a título de juros sobre o capital próprio. Portanto, 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.

Em relação ao entendimento da impugnante no sentido de considerar descabido que a base de cálculo para apuração dos JCP seja os lucros antes da dedução do IRPJ, porém após a dedução da CSLL, também não merece acolhida, uma vez que somente os limites trimestrais de dedução seriam aumentados, mas não seriam afetadas as composições do Patrimônio Líquido para fins de aplicação da TJLP

Vejamos então como foi apurado o JCP pela Fiscalização.

Nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249/96, o JCP tem dois limites: i) variação do PL *pro rata die* com base na TJLP, que dever ser comparado com um segundo limite: ii) maior de dois sub-limites: a) 50% do lucro líquido do período antes da provisão para o IRPJ e a CSLL e b) 50% dos saldos de lucros acumulados e Reserva de Lucros.

A autoridade fiscal, aplicou a TJLP *pro rata die* ao PL reapurado (com a glosa das parcelas relativas à capitalização da contrapartida da avaliação do ativo intangível, do saldo remanescente não capitalizado do intangível que permanecia em Reserva de Capital e a Reserva de Reavaliação de Imóveis), com os seguintes resultados (os detalhe do cálculo estão no TVF às e-fls. 406-414):

Límite 1	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º trimestre
PL reapurado	59.886.606,99	59.838.352,60	96.261.742,88	85.197.241,24
JCP apurado com base na aplicação da TJLP ao PL reapurado	878.766,85	878.058,78	1.441.877,70	1.250.171,21

A apuração do segundo limite, considera o maior das seguintes parcelas: a) 50% do lucro líquido do período antes da provisão para o IRPJ e a CSLL e b) 50% dos saldos de lucros acumulados e Reserva de Lucros.

Para apuração do item a) 50% lucro líquido do período antes da provisão para o IRPJ e CSLL utilizei as informações que constam da linha 78 da Ficha 07A da DIPJ e adicionei a JCP paga. Para fins de comparação, incluí a linha com o lucro líquido apurado após a provisão para a CSLL e antes do IRPJ e da JCP apurado pelo FISCO. O resultado está na planilha abaixo:

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º trimestre
Lucro Líquido antes da CSLL (linha 78 da Ficha 07A)	638.626,45	990.968,10	567.669,09	1.026.378,89
Reversão JCP	5.500.000,00	5.500.000,00	3.800.000,00	2.800.000,00
Lucro Líquido antes da CSLL e do IRPJ	6.138.626,45	6.490.968,10	4.367.669,09	3.826.378,89
a1) 50% do LL após CSLL e antes do IRPJ e da CSLL	3.069.313,23	3.245.484,05	2.183.834,55	1.913.189,45

Lucro Líquido após CSLL e antes do IRPJ e do JCP	6.076.740,39	6.397.708,18	4.312.686,53	3.726.761,67
a) 50% do LL após CSLL e antes do IRPJ e da CSLL	3.038.370,20	3.198.854,09	2.156.343,27	1.863.380,84

O item b) 50% dos saldo dos lucros acumulados e Reserva de Lucros está discriminado nas planilhas elaboradas pela Fiscalização, cujo resumo está demonstrado abaixo:

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º trimestre
Lucros acumulados e reserva de lucros	30.566.834,27	30.604.498,34	30.651.121,72	30.688.125,84
b) 50% do saldo de lucros acumulados e da reserva de lucros	15.283.417,14	15.302.249,17	15.325.560,86	15.344.062,92

Constata-se, portanto, como consignado no voto do acórdão recorrido, que o JCP que pode ser deduzido é limitado ao montante apurado com a aplicação *pro rata die* da da TJLP sobre o patrimônio Líquido ajustado.

Assim, no presente caso, não há alteração no resultado da glosa e da apuração da diferença do IRPJ e da CSLL lançados, se a base de cálculo do JCP é apurada com o lucro líquido antes ou depois da provisão da CSLL.

5. Da arguição de fundamentação do Auto de Infração com lei não vigente à época dos fatos

Consta do Parecer apresentado que a autoridade fiscal fundamentou o lançamento com leis não vigentes à época dos fatos (lei nºs 11.638/2007 e 11.941/2009 que alteraram a lei nº 6.404/76).

Com a devida vênia, não concordo com a afirmação.

As lei nº 11.638/07 e 11.941/09 alteraram dispositivos da Lei nº 6.404/76 para efetivar a convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*). Essas leis trouxeram profundas alterações na lei das SA e na contabilidade societária. Contudo, também buscou-se formas de neutralizar as alterações, de modo a não alterar a apuração dos tributos.

Aliás, as alterações na contabilidade societária introduzidas pelas leis nº 11.638/07 e 11.941/09 não tiveram efeito nos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas na apuração do lucro líquido do exercício, devendo ser observado para fins tributários os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.941/09, exatamente para que fosse alcançada a neutralidade tributária frente às alterações na contabilidade societária.

Entendo que ao se referir às novas leis que alteraram dispositivos da lei nº 6.404/76, especialmente no que se refere ao reconhecimento de ativos intangíveis, a autoridade fiscal usou a referência às alterações apenas como argumento de reforço, mas não as utilizando como fundamento para o lançamento, ao contrário do que afirma a Recorrente.

E por fim, constato que a autoridade fiscal não fundamentou a autuação com nenhum dispositivo alterado da Lei nº 6.404/76 pelas leis 11.638/07 e 11.941/09.

6. Do reconhecimento do intangível no balanço

Considerando que a Recorrente como sociedade anônima de capital fechado que preenche os requisitos (com menos de 20 acionistas e PL acima de R\$ 1 milhão deveriam publicar as suas demonstrações financeiras), pesquisei se haviam sido publicadas eletronicamente.

Verifiquei que foram publicadas as demonstrações contábeis dos exercícios de 2019 e 2020 no Diário Oficial do Estado de São Paulo, edição de 1º de julho de 2020.

Nas demonstrações contábeis dos exercício findos em 31/12/2018 e 31/12/2019 a Recorrente não considerou o valor de R\$ 309.657.000,00 para a marca INFIBRA, avaliado economicamente, mas apenas o valor de registro da marca. O valor do intangível sequer é discriminado no balanço, apenas consta em Nota Explicativa. O valor da marca avaliado economicamente parecer também ter sido retirado também do Patrimônio Líquido, conforme excerto abaixo colacionados.

quarta-feira, 1º de julho de 2020

Diário Oficial Empresarial

São Paulo, 130 (120) - 1

INFIBRA S/A											
CNPJ nº 04.277.941/0001-28											
Demonstrações Financeiras Relativas ao Período Findo em 31 de Dezembro de 2019 e 31 de Dezembro de 2018											
Balancos Patrimoniais				Balancos Patrimoniais				Demonstrações dos Resultados dos Exercícios			
	31/12/2018	31/12/2019		31/12/2018	31/12/2019		31/12/2018	31/12/2019		31/12/2018	31/12/2019
Ativo/Ativo Circulante	98.759	103.138	Passivo/Passivo Circulante	17.675	21.234	Receitas Operacionais: Receitas de vendas	172.638	242.26			
Disponibilidades	19.863	33.815	Fornecedores	8.977	9.282	(-) Deduções de Vendas	(53.430)	(79.19)			
Créditos e Direitos a Receber	25.646	24.845	Impostos e Taxas a Recolher	1.946	1.020	(=) Receita Operacional Líquida	119.208	163.07			
Estoque	45.166	41.468	Salários e Ordenados a Pagar	2.750	2.829	(-) Custo dos Produtos Vendidos	(117.388)	(141.37)			
Adiantamentos Diversos	1.348	1.432	Contribuições Sociais a Recolher	1.048	2.350	(=) Lucro Operacional Líquido	1.820	21.66			
Impostos a Compensar	6.143	566	Comissões a Pagar	891	980	(-) Despesas Operacionais	(7.401)	(6.42)			
Outros Créditos	593	1.012	Contas-Correntes Diversos	996	1.311	(=) Resultado Antes do IRPJ e CSLL	(5.581)	15.15			
Ativo não Circulante	81.199	100.441	Contas-Correntes Acionistas	872	3.128	(-) Provisão para IRPJ e CSLL	(229)	(2.67)			
Imobilizado	79.550	80.412	Adiantamentos de Clientes	195	334	(=) Resultado Líquido do Exercício	(5.810)	12.51			
Participação de Outras Empresas	1.482	7.909	Passivo não Circulante	6.745	10.554						
Valores Mobiliários	167	167	Créditos dos Acionistas	6.404	-						
Impostos a Compensar	-	11.953	Financiamentos Contratados	341	10.554						
Total do Ativo	179.958	203.579	Patrimônio Líquido	155.538	171.791						
			Capital Social	70.000	70.000						
			Reservas de Capital	54.359	54.359						
			Reservas de Lucros	31.179	43.697						
			Total do Passivo	179.958	203.579						
realizados em outras empresas, sem caráter especulativo. A mais relevante é a participação que a companhia detém da Pluziê Ind. Com. Mat. Elétricos Ltda., a razão de 95%. A atualização da participação nesta empresa é feita de acordo com o Método de Equivalência Patrimonial (MEP) 2.2.3 - Permanente - Imobilizado - referem-se aos bens ligados diretamente à atividade operacional empresa, representados por imóveis, máquinas, equipamentos, veículos, móveis, utensílios, etc., cuja aquisição se dá mediante pagamento das taxas usualmente praticadas e admitidas pela legislação fiscal do imposto de Renda. 2.2.4 - Permanente - Intangível - trata-se da marca "Infibra" e está contabilizada pelo seu valor de registro. 3. Contas Patrimoniais do Passivo: 3.1 - Passivo Circulante - envolvem os valores exigíveis em até 360 dias, ou seja, dentro do exercício social da companhia e incluem os subgrupos das atividades operacionais da companhia, tais como Fornecedores, Impostos e Contribuições a Recolher, Folha de Salários, Comissões sobre Vendas e Dividendos e Juros sobre Capital Próprio a Pagar. 3.2 - Passivo não Circulante - refletem os valores exigíveis em períodos superiores ao exercício social, ou seja, mais de 360 dias, incluindo o parcelamento tributário federal (PERT - Lei nº 13.496/2017) formalizado pela sociedade e de conhecimento dos senhores acionistas. 3.3 - Patrimônio Líquido - com as seguintes subcategorias: 3.3.1 - Capital Social - no valor de R\$ 70.000.000, dividido em 77.294.640 ações ordinárias e preferenciais sem valor nominal e está totalmente integralizado. 3.3.2 - Reservas de Capital - composto de saldo remanescente constituído anteriormente às alterações na Lei nº 6.404/1976 e será submetido à apreciação da A.G.E. com proposta de sua utilização para aumento do capital social. 3.3.3 - Reserva Legal - constituída a razão de 5% sobre o lucro líquido do exercício, nos termos da Lei nº 6.404/1976, e da Lei nº 6.404/1976, 3.3.4 - Lucros Acumulados - lucro do exercício, compreendendo, respectivamente, os lucros acumulados 31/12/2018 e 31/12/2019.											
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido											
	Capital	Reservas	Reservas	Resultado							
	Social da Capital de Lucros do Exercício				Total						
Histórico											
Saldo em 31/12/18	70.000	54.360	31.178	-	155.538						
Resultado do Exercício	-	-	3.734	12.519	16.253						
Saldo em 31/12/19	70.000	54.360	34.912	12.519	171.791						
Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras											
1. Base da Elaboração e Apresentação das Demonstrações Financeiras: As presentes Demonstrações Financeiras foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e abrangem: a) as resoluções baixadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC); b) a Legislação Societária, Lei nº 6.404/76 e alterações posteriores, especialmente as Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009 que alinharam os registros contábeis brasileiros aos padrões internacionais de contabilidade; e, c) os pronunciamentos, orientações e interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Sua mensuração fez-se na moeda circulante no país - Reais - posto que praticamente todas as operações da empresa realizaram-se na referência moeda ou para ela foram convertidas. 2. Contas Patrimoniais do Ativo: 2.1 - Ativo Circulante - envolvem os valores disponíveis ou passíveis de realização em até 360 dias, ou seja, dentro do exercício social da companhia e incluem os subgrupos 2.1.1 - Disponibilidades - compreendendo os valores de disponibilidade imediata como Bancos e Aplicações Financeiras. 2.1.2 - Créditos - compreendem a conta de clientes, que é a de maior relevância e registra os devedores da companhia em função de venda e aquisição de seus produtos. Inclui, ainda, a rubrica Depósitos e Cauções que registra os montante garantidos em juízo para fins de ações trabalhistas. 2.1.3 - Bens e Direitos - englobando os estoques de produtos acabados e matérias-primas, apurados pelo sistema de custo médio ponderado. Os valores de aquisição estão expurgados dos tributos recuperáveis e incluem frete, armazenagem e demais componentes que sobre eles incidam. A contabilização dos custos é integrada e coordenada com a da produção. 2.2 - Ativo não Circulante - registram os montantes que têm previsão de realização superior ao exercício social, ou seja, mais de 360 dias e dividem-se											

Entendo, portanto, que a informação acima traz a dúvida se a Recorrente realmente entende que tinha o direito de capitalizar o ativo intangível por ela própria avaliado economicamente.

Conclusão

Por todo o acima exposto voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama