



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Recurso nº. : 146.029 – *EX OFFICIO* e *VOLUNTÁRIO*  
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX.: 2003  
Recorrentes: : 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS e INDÚSTRIA MECÂNICA  
NTC LTDA.  
Sessão de : 17 DE AGOSTO DE 2006  
Acórdão nº. : 108-08.967

IRPJ – NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ – FUNDAMENTO DISTINTO DO LANÇAMENTO – CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – É nula a decisão que mantiver o lançamento com fundamentos distintos dos que basearam o auto de infração, em razão de não permitir o amplo direito de defesa ao contribuinte em face da inovação após a sua impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 1ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em PORTO ALEGRE/RS e INDÚSTRIA MECÂNICA NTC LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ANULAR a decisão de primeira instância, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Dorival Padovan (Relator) e Karem Jureidini Dias que negavam provimento ao recurso de ofício e davam provimento ao recurso voluntário. Designado o Conselheiro José Henrique Longo para redigir o voto vencedor.

  
DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE E RELATOR

  
JOSÉ HENRIQUE LONGO  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 20 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARGIL MOURÃO GIL NUNES e JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967  
Recurso nº. : 146.029  
Recorrentes: : 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS e INDÚSTRIA MECÂNICA  
NTC LTDA.

**RELATÓRIO**

Trata-se de recursos *ex-officio* e voluntário interpostos contra decisão proferida pela 1ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Porto Alegre (RS) que julgou procedentes em parte os autos de infração do IRPJ e da CSLL e improcedente os de PIS e Cofins, relativos ao ano-calendário de 2002, no valor total de R\$ 1.672.876,37, inclusos juros de mora à taxa Selic e multa de ofício no percentual de 150%.

Conforme relatório da decisão de primeira instância, em 01/07/02, a autuada promoveu a avaliação de sua marca "NTC", pelo valor de R\$ 1,6 milhões (f. 104), com base em laudo exarado por peritos nomeados pela empresa (fls. 93-100), conforme permissivo da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), artigo 8º.

A avaliação gerou a contabilização de débito no ativo permanente e crédito no patrimônio líquido, em conta denominada *Reserva de Avaliação de Marca*. O propósito da contribuinte era de considerá-la como reserva de reavaliação, segundo o preconizado na Lei das S/A.

Um mês após, em agosto de 2002, a sociedade empresarial promoveu a incorporação ao capital da empresa de parcela da conta *Reserva de Avaliação de Marca*, correspondente a R\$ 1.042.190,74, representando integralização proporcional à participação de cada sócio (f. 105). Em decorrência, o saldo da conta *Capital* passou de R\$ 340.000,00 para R\$ 1.382.191,00 (fls. 46-52).

A fiscalização interpretou ter sido clara a intenção da contribuinte em apenas promover a elevação do capital social para permitir a sócios retirantes levar consigo o resultado do incremento, sem tributação – hipótese ocorrida em 2004.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

O atuante considerou inexistir reavaliação de bens do ativo permanente. A reserva criada no patrimônio líquido não teria cumprido alguns requisitos para sua constituição, como o da existência de bem registrado previamente na escrita contábil. Em realidade, as operações teriam gerado superveniência ativa, que deveria ser contabilizada em conta de resultado e gerar incidência tributária. Efetivamente, teria havido acréscimo patrimonial, conceituado como renda (art. 43, II, do CTN), sem que houvesse o devido oferecimento à tributação. A interpretação do fisco é calcada na redação do art. 434 do RIR/99.

Os lançamentos foram efetuados com a multa de ofício qualificada (art. 44, II, da Lei n 9.430/96). Adicionalmente, foi protocolizada representação fiscal para fins penais sob número de processo 11020.003044/2004-10.

A intimação dos autos de infração deu-se em 26/11/2004 (fls. 03, 07, 11 e 15). A impugnação da autuada foi recepcionada em 23/12/2004 (fls. 113-32), trazendo, em síntese, as seguintes alegações:

- a marca NTC já existia em seu patrimônio;
- a avaliação da marca constitui reserva de reavaliação e somente é tributada no momento de sua realização (art. 4º da Lei nº 9.959/00);
- não houve acréscimo patrimonial a configurar fato gerador do imposto de renda: os direitos provenientes da marca NTC, apesar de não contabilizados, já existiam desde a constituição da empresa – há que se diferenciar a obtenção de um acréscimo patrimonial com o mero ingresso de um bem intangível já existente e pertencente à sociedade;
- a noção de renda *lato sensu* que mais se ajusta ao sistema constitucional é a de renda como fluxo, e não de acréscimo (ou cumulação) de algo no patrimônio;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

- nem todo acréscimo patrimonial configura hipótese de incidência tributária; é indispensável que o ingresso ou auferimento do elemento patrimonial ocorra a título oneroso;

- não ocorreu *acréscimo patrimonial a descoberto* (renda líquida menor que o acréscimo do patrimônio);

- a alienação da participação societária não constitui realização da marca NTC – a realização somente se configura com a alienação, a depreciação, amortização ou exaustão, ou baixa por perecimento;

- a prevalecer o entendimento de que a incorporação da marca ao capital da sociedade constitui fato gerador de tributos federais, há que se reconhecer que o valor correto seria de R\$ 1.042.190,74 e não R\$ 1.600.000,00 – a quantia de R\$ 557.809,26 permaneceu em conta de reserva;

- não há incidência de PIS e Cofins, pois tais contribuições só recaem sobre o faturamento; e,

- na hipótese de não-acolhimento do pedido de desconstituição dos créditos, pleiteia seja compensado corretamente o prejuízo fiscal existente no período e reenquadrada a multa de 150% para 75%, uma vez que não restou demonstrada a existência de fraude, conforme exigido pela legislação de regência da matéria. Não houve qualquer intuito de enganar, esconder ou iludir; ao contrário, o que houve foi a superveniência de um juízo emanado da autoridade fiscal que divergiu da qualificação jurídica dada pela impugnante.

A decisão recorrida (fls. 268-79) recebeu as seguintes ementas:

*"REAVALIAÇÃO DE ELEMENTOS DO ATIVO – A reavaliação de bens e direitos do ativo de uma sociedade empresarial sob a forma de sociedade limitada é admissível – até antes da edição da NBC T 19.6, expedida pelo CFC em 2004 –, desde que amparada em laudo fundamentado, elaborado por três peritos*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

*ou empresa especializada, nomeados pelos sócios, e que o documento seja aprovado por estes.*

**RESERVAS DE REAVALIAÇÃO** – *A aplicação das normas concernentes ao regime jurídico especial das reservas de reavaliação depende do cumprimento dos requisitos exigidos para reavaliação dos elementos do ativo. Do contrário, cabe a consideração do valor acrescido no lucro real e na base de cálculo da CSLL.*

**EFEITOS DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO NAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS** – *A falta de cumprimento dos requisitos legais para que a reserva de reavaliação seja enquadrada no regime fiscal próprio não importa no reconhecimento da existência de receita bruta ou faturamento para fins de incidência de PIS e Cofins.*

**MULTA QUALIFICADA** – *Para aplicar a multa de 150%, o autuante deve comprovar a ocorrência de conduta tipificada como fraudulenta e identificar a vontade do infrator direcionada ao resultado lesivo ao fisco.”*

Do voto condutor do acórdão recorrido extrai-se os seguintes fundamentos:

*“ (...) Marca traduz todo sinal característico ou distintivo de coisas, capaz de distingui-las de outras, mesmo que de igual espécie. Pode configurar-se através de desenhos, figuras, emblemas, palavras, letras, etc. Trata-se de bem intangível e quantificável no ativo permanente.*

*A Constituição Federal, no art. 5º, XXIX, garante proteção à propriedade das marcas, nomes de empresas e outros signos distintivos. A Lei nº 9.279/96, art. 129, prevê que a propriedade da marca seja adquirida pelo registro validamente expedido. Uma vez registrada, a marca garante ao seu titular o direito de uso exclusivo em todo o território nacional, em seu ramo de atividade econômica (fls. 240/244).*

*O registro de marca no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) é importante não apenas como proteção de seu uso, mas também como bem material de valor econômico: a identificação da marca pelo consumidor pode proporcionar uma parcela estável de mercado, tomando-a um ativo valioso as empresas.*

*Há que se admitir como razoável que nem sempre o bem intangível marca esteja expressamente contemplado na contabilidade. Muito freqüentemente, quando a marca é registrada no INPI, ainda não há um valor econômico que possa expressá-la. Sendo assim, é possível a existência do bem no patrimônio sem o respectivo registro contábil.*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

*A existência de um bem no patrimônio sem o respectivo registro na contabilidade é compatível com a convenção da materialidade.*

*Convivendo com os princípios da contabilidade, as convenções são mais objetivas e têm a função de indicar a conduta adequada que deve ser observada no exercício profissional. A convenção da materialidade entende que uma informação deva ser evidenciada ou negada à luz da relação custo-benefício. Seriam desprezados valores imateriais e insignificantes. A informação deve ter um custo menor que o benefício proporcionado aos seus usuários. A mensuração da materialidade é algo subjetivo que depende de julgamento e de bom senso por parte dos contadores.*

*Diante do exposto, mesmo que a marca NTC não estivesse originalmente consignada no ativo permanente da sociedade empresarial (valor contábil zero), ainda seria elemento de seu patrimônio. Por decorrência, a avaliação poderia, sim, ser objeto crédito a reserva de reavaliação.*

*O processo de reavaliação de bens do ativo consiste no reconhecimento de que o seu valor contábil estaria aquém do valor de mercado. A constituição da reserva permite a atualização do preço atribuído a elemento do ativo com base em laudo nos termos do art. 8º, aprovado pela assembléia-geral, ou pelo grupo dos sócios, na sociedade limitada (art. 182, § 3º, da Lei das S/A).*

*Para fins de imposto de renda, o art. 434 do RIR/99 determinava que a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo – apesar de realmente representar acréscimo patrimonial e constituir renda – não seria tributada enquanto mantida em conta específica de reserva e desde que referente exclusivamente a bens integrantes do permanente. Caso houvesse utilização da reserva para aumento de capital, como houve, o art. 435, I, do RIR impunha que o valor utilizado fosse computado na determinação do lucro real. (...)*

*No entanto, a regra original do RIR/99 foi alterada pelo art. 4º da lei 9.959/00: (...).*

*Agora, a contrapartida da reavaliação somente seria levada a conta de resultado ou considerada na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorresse a efetiva realização do bem reavaliado, ou seja, quando da alienação; sob qualquer forma; da depreciação, amortização ou exaustão; ou da baixa por perecimento (art. 435, II, do RIR/99).*

*O 1º Conselho de Contribuinte já tratou sobre a nova condução da matéria(...)*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

*Segundo resposta a intimação da autoridade fiscal, a sociedade empresarial Indústria Mecânica NTC não detinha a propriedade da marca NTC (fls. 87 e 91). Tal informação até hoje é respaldada pelas informações constantes da página eletrônica do INPI (fls. 245/247). Assim, não se pode considerar a avaliação da marca realizada pela contribuinte como resultado da alteração do valor de um bem de sua propriedade.*

*Teoricamente seria admissível o reconhecimento contábil de algum direito potestativo emanado da utilização fática da marca NTC (posse), o que poderia, em princípio, ser sujeito a reavaliação. Todavia, o laudo de avaliação e a correspondência encaminhada pela empresa avaliadora (fls. 93/100) reportam-se à avaliação da marca NTC, bem do ativo permanente. O montante de R\$ 1,6 milhão refere-se expressamente ao valor que a marca NTC poderia alcançar num possível contexto de compra. Portanto, trata-se do bem, cujo direito de disposição – um dos atributos da propriedade – está sendo estimado. Pensar-se naquela cifra como direito decorrente de posse estaria muito distante de eventual interesse mercadológico.*

*Ora, se a contribuinte não detinha a propriedade da marca, não poderia contabilizá-la a tal propósito, conforme detalhado no laudo de avaliação. Dessa forma, segundo o § 3º do art. 434 do RIR/99, não poderiam ser produzidos os efeitos fiscais da reserva de reavaliação, previstos no caput.*

*O relatório fiscal justifica que não foram cumpridos alguns requisitos para a constituição da reserva, como a existência de bem a ser reavaliado (registrado na contabilidade por valor em desacordo com o do mercado e carecendo de atualização monetária) e avaliação através de laudo fundamentado. Assim, a "avaliação da marca" somente poderia ocorrer mediante lançamento na conta de resultado denominada superveniência ativa, refluindo efeitos fiscais imediatos: todo acréscimo patrimonial não compreendido no conceito de renda é tributado como provento de qualquer natureza (art. 43, II, do CTN). Na visão do autuante, o acréscimo patrimonial determinado pela avaliação da marca tinha a finalidade de remunerar sócios retirantes sem incidência de tributo.*

*A interpretação da fiscalização de que o acréscimo patrimonial representa superveniência ativa não me parece a mais adequada. A Nota Técnica do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 314/04 aprovou na íntegra o parecer do Coordenador-Geral de Contabilidade do Tesouro Nacional, definindo que "a aplicação dos substantivos superveniência e insubsistência têm o objetivo de destacar da gestão patrimonial os componentes das variações patrimoniais de natureza eventual, esporádica, dos normais e que todos alterem a situação líquida*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

*patrimonial da entidade"; a superveniência ativa é uma conta de receita, portanto de natureza credora (sublinhei). A superveniência ativa tem caráter de algo inesperado ou incomum, mediante a incorporação de algo anteriormente inexistente ao patrimônio da entidade. Exemplifica-se com o nascimento de um bezerro.*

*Acredito que o procedimento adotado pela contribuinte efetivamente não importou no auferimento de receita, mas tão-somente em reavaliação de marca. A sociedade empresarial de fato detinha algum direito em relação à marca NTC, mas não a propriedade (observa-se que outros direitos reais decorrentes de propriedade intelectual também são passíveis de registro no INPI). Ao mesmo tempo, a falta da propriedade da marca impede que se considere válido o laudo de avaliação para fins de enquadramento no regime tributário especial correspondente à reserva de reavaliação. Restaram desatendidas as condições do art. 434 do RIR/99, cabendo a adição do valor contabilizado ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, e à base de cálculo da CSLL (art. 434, § 3º, do RIR/99 e art. 4º da Lei n 9.959/00).*

*As conseqüências fiscais entre o entendimento da fiscalização e o que ora expusemos são semelhantes, salvo quanto à incidência de PIS e Cofins. Na interpretação do autuante, os fatos geradores de PIS e Cofins, na forma dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, estariam configurados em razão do acréscimo havido na receita bruta em razão da superveniência ativa. Nosso entendimento, partindo da compreensão de que houve reavaliação de ativo sem preenchimento das condições do regime tributário específico, não aceita a tributação de PIS e Cofins. Os únicos efeitos fiscais da reavaliação são as adições ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.*

*O item 7 da impugnação defende a não-incidência das contribuições ao Pis e a Cofins face à ilegalidade do art. 3º da Lei nº 9.718, que equiparou o conceito de faturamento com o de receita bruta. Esse motivo já é superado no âmbito administrativo, visto que aos seus julgadores cabe, tão-somente, o cumprimento das disposições legais legitimamente postas no ordenamento jurídico. O fundamento para a não-incidência desses tributos, conforme já expusemos, decorre da própria contrariedade da autuada ao auferimento de receita (renda).*

*A título de comentário, informamos que atualmente o Conselho Federal de Contabilidade permite apenas a reavaliação de ativos de bens tangíveis, o que excluiria a reavaliação dos direitos de propriedade intelectual, como é o caso das marcas e patentes, bem como dos direitos outros. A orientação foi formada em 2004, através da Resolução nº 1.004, de*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67

Acórdão nº. : 108-08.967

*estabeleceu normas técnicas sobre a reavaliação de ativos (NBC T 19.6). Ela segue entendimento anteriormente emanado pela Deliberação CVM nº 183, de 19 de junho de 1995, que aprovou Pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon).*

*As orientações editadas pelo CFC seriam aplicáveis, já que arts. 247 e 248 do RIR/99 prescrevem que o lucro real seja apurado a partir do lucro líquido, sendo este determinado com observância das leis comerciais.*

*A Lei das S/A consiste no principal norte para a estruturação da contabilidade. Assim ela determina:*

*(...)*

*Assim, segundo o entendimento atual, a sociedade empresarial não poderia ter efetuado a reserva de reavaliação. Anteriormente à resolução do CFC e aplicável à época dos fatos geradores já existia entendimento do Ibracon no mesmo sentido. Abstenho-me de manifestar-me quanto à cogência da inteligência deste órgão para a contabilidade da contribuinte, por extrapolar o objeto deste processo.*

*Os fatos geradores das obrigações tributárias de IRPJ e CSLL não decorrem da incorporação da marca ao capital da sociedade, mas da incidência do art. 434, § 3º, do RIR/99 e art. 4º da Lei nº 9.959/00. Assim, os valores lançados nesses tributos estariam corretos: R\$ 1.600.000,00 e não R\$ 1.042.190,74, como supõe a contribuinte.*

*Há que se reconhecer a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, ambas por R\$ 467.798,55, conforme a seguir demonstrado: (...)*

*A fiscalização aplicou a multa qualificada de 150% sobre todos os fatos geradores, com base no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Tal imposição decorre de sua interpretação de que as ações adotadas corresponderam a artifício visando ao acréscimo de capital restituível aos sócios quando de sua retirada, sem o devido pagamento de tributos.*

*A impugnante reclama da falta de fundamentação para a aplicação da multa qualificada. Não foram indicados os pressupostos de fato e as disposições legais infringidas, de forma a permitir-lhe o direito de ampla defesa. Não teria havido sonegação, fraude ou conluio. Informa não haver sido dado ao fato qualificação jurídica incontroversa, inquestionável e resultante de aferição objetiva, além de ser corriqueiro entre as empresas o procedimento de incorporação ou reavaliação de marca. Além do mais, o fisco não demonstrou o dolo na conduta da impugnante, elemento essencial configurador da prática da conduta delituosa.*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

*Não comungo com a alegação de cerceamento de defesa em razão da falta de indicação dos fatos e das normas infringidas. A descrição dos fatos parece-me evidente, inclusive por sua identificação na defesa. Quanto ao enquadramento legal da infração, a falta de identificação do artigo do Decreto nº 4.502/64 (71, 72 ou 73) não gerou prejuízo, considerando que a impugnação repeliu cada um dos tipos legais (sonegação, fraude e conluio).*

*A aplicação da multa qualificada exige que o fisco evidencie que a ação (ou conjunto de ações) esteja enquadrada nas hipóteses legais de fraude fiscal (Dec. 4.502/64) e que esteja evidenciada a consciência do infrator quanto à execução de conduta dirigida a um resultado prejudicial ao fisco.*

*A multa qualificada não é devida porque não restou comprovado o evidente intuito de fraude. Reavaliação de marca é efetivamente procedimento corriqueiro e legal. Ainda que a sociedade empresarial não detivesse a propriedade, fazia uso, de fato, do nome NTC, acreditando ter algum valor (fls. 183/187). Se todas as condições do art. 434 do RIR/99 tivessem sido atendidas, nada seria tributado imediatamente – apenas quando e se houvesse realização do bem. Haveria apenas um planejamento tributário, onde o sócio retirante teria proveito da valorização do bem, sem tributação.*

*Infrações à legislação tributária ocorreram, mas não ficou provada a intenção dolosa de fraude.*

*Diante do exposto, voto pela:*

*a) procedência parcial dos autos de infração de IRPJ e CSLL, mantendo-se as exigências de principal em R\$ 266.882,48 e R\$ 98.237,69, respectivamente, e reduzindo-se a multa aplicada de 150% para 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96); e improcedência dos autos de infração de PIS e Cofins.”*

Tendo em vista que os valores exonerados ultrapassaram R\$ 500.000,00, a 1ª. Turma da DRJ Porto Alegre (RS) interpôs recurso *ex-officio* nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação do art. 67 da Lei nº 9.532/97, e Portaria MF nº 375/01.

Cientificada, a contribuinte também protocolou recurso, voluntário, em 28/04/2005, fls. 298-312, contestando a decisão *a quo*. Da peça recursal destacam-se os argumentos a seguir transcritos (*verbis*):



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

*"(...) a r. decisão reconheceu nos fundamentos da impugnação que: a) com a edição do art.4º da Lei nº9.959/00 (omitido no lançamento), a reavaliação somente deve ser computada em conta de resultado quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado (fl.274); b) 'o procedimento adotado pela Recorrente não importou no auferimento de receita, mas tão-somente em reavaliação da marca' (sic) (fl.275).*

*Por outro lado, apesar de aderir aos argumentos corroborados na impugnação, a r. decisão inova nos fundamentos ao sustentar que a Recorrente não possui o registro da 'Marca NTC' e, por corolário, a sua propriedade, o que invalidaria o 'Laudo de Avaliação'.*

*E, invalidado o 'Laudo de Avaliação' por esse motivo, restaria, no entender do julgador, desatendido tal requisito da 'reavaliação', devendo o valor, no entender do julgador, ser adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e à base de cálculo da CSSL (art.434, §3º, RIR/99).*

*Com efeito, remanesce o inconformismo da Recorrente quanto a este ponto ao passo que, como será esmiuçado a seguir:*

*A) segundo a legislação brasileira, o registro não é o único modo de aquisição da propriedade no âmbito do regime jurídico das marcas;*

*B) e, mesmo na remota hipótese de ser afastado o argumento anterior, tal procedimento não importou em acréscimo patrimonial a configurar fato gerador do IR e da CSSL;*

*C) se eventualmente reconhecido o acréscimo patrimonial, o mesmo deve ser considerado como sendo apenas o valor efetivamente acrescido e incorporado ao capital social, e não o valor que constou no laudo da avaliação;*

*Assim, a Recorrente passa a aduzir pomenorizadamente seus argumentos, submetendo-os ao elevado crivo desta egrégia corte administrativa, senão vejamos.*

**A) INVALIDAÇÃO DO 'LAUDO DE AVALIAÇÃO' - AUSÊNCIA DO REGISTRO DA 'MARCA NTC' - REQUISITO PARA A REAVALIAÇÃO**

*Pelo que se depreende do teor da r. decisão recorrida, o órgão decisório entendeu que, não possuindo o registro da 'Marca NTC' junto ao INPI, a Recorrente não tem a sua propriedade.*

*E, não sendo proprietária da 'Marca NTC', resta invalidado o 'Laudo de Avaliação', acarretando o descumprimento dos requisitos exigidos para se considerar válida a reavaliação realizada, nos termos do art.434 do RIR/99.*

*(...)*

*Tal entendimento, manifestado na decisão, teve por fundamento o art.129 da Lei nº9.279/96 (Lei de Propriedade*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

*Industrial), que prevê em seu caput, que a propriedade da marca se adquire pelo registro. É o que refere o seguinte trecho da r. decisão:*

*(...)*

*Segundo prescreve a doutrina, o legislador brasileiro adotou duas formas de aquisição da propriedade das marcas, acolhendo tanto o sistema atributivo como o sistema declarativo. É o chamado sistema misto.*

*(...)*

*É importante observar, conforme parecer elaborado por empresa especializada, devidamente matriculada junto ao INPI - Instituto Nacional de Propriedade Industrial (doc.01) que, conforme informações extraídas do referido órgão, até a presente data não existe nenhum depósito ou registro da 'Marca NTC' na classe correspondente aos produtos fabricados pela Recorrente, o que demonstra não só a anterioridade de uso mas a sua exclusividade, da qual é detentora. Tal informação coincide com a própria pesquisa realizada pelo julgador (fls.245/247) e citado na decisão ora recorrida (fl.275).*

*Ademais, a Recorrente faz uso da Marca NTC desde a sua constituição, ocorrida em 06.06.1988 (fl.188/190), portanto, há mais de 6(seis) meses, que é o prazo de uso previsto no § 1º do art.129 da Lei nº9.279/96 para o reconhecimento do seu direito ao uso. Tal assertiva é, outrossim, corroborada nos autos através das cópias de jomais e demais documentos acostados à impugnação, que demonstram o uso da 'Marca NTC' e a anterioridade do uso (fls.183/187).*

*Destarte, considerando que no direito marcário brasileiro vige não só o sistema atributivo (aquisição da propriedade pelo registro), mas também o sistema declarativo (aquisição da propriedade pelo uso) 'cai por terra' o fundamento decisório de que a 'Marca NTC' não pertence à Recorrente.*

*(...)*

*Com efeito, demonstrado que a Recorrente é proprietária da marca pelos fundamentos antes mencionados, merece ser validado o 'laudo de avaliação' e, por corolário, a reavaliação realizada pela Recorrente.*

**B) INEXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A CONFIGURAR FATO GERADOR DO IR E DA CSSL**

*E, mesmo que invalidada a reavaliação da marca pelos fundamentos sustentados na r. decisão recorrida, o que se argumenta por amor ao debate, cabe observar que não há espaço para o lançamento tributário ora hostilizado porquanto a incorporação da 'Marca NTC' pela Recorrente, não*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67

Acórdão nº. : 108-08.967

*configurou acréscimo patrimonial a caracterizar as hipóteses de incidência tributária do IR e da CSSL, senão vejamos.*

*Segundo se depreende do lançamento tributário ora impugnado, a Autoridade administrativa interpretou que o lançamento contábil, de ingresso da Marca NTC no ativo imobilizado, constituiu um acréscimo patrimonial sujeito a tributação o que, no entender da Recorrente, não procede, senão vejamos. (...)*

*É que, apesar de não contabilizada - até porque é um bem intangível e, portanto, não há obrigatoriedade por lei do seu lançamento - , a marca NTC, desde a constituição da sociedade Recorrente, já integrava o seu patrimônio, não havendo que se falar em acréscimo de algo que à Recorrente já pertencia.*

*E não se diga que a marca não existia antes da sua contabilização pois, consoante demonstrado - a isto não se opôs a Autoridade Administrativa nos fundamentos do lançamento - a mesma existe há anos, consoante demonstram os documentos em anexo (fls.188/ 190).*

*Ademais, não houve o ingresso de um elemento patrimonial (aquisição de um bem) e, concomitantemente, uma saída de um outro elemento patrimonial (p.ex: dinheiro), não havendo que se falar em acréscimo patrimonial.*

*Ora, tanto a essência de 'renda' quanto a de 'proventos' envolve a idéia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida. Assim, a noção de renda 'lato sensu' que mais se ajusta ao sistema constitucional é a de renda como fluxo, e não de acréscimo (ou cumulação) de algo no patrimônio líquido. (...)*

*Ora, mero ingresso de um elemento patrimonial existente não é acréscimo!*

*No âmbito de pessoas jurídicas, o 'acrécimo patrimonial' revelador do auferimento de 'renda' é representado pelo 'lucro', o que vale dizer que um é pressuposto do outro.*

*Efetivamente, só se pode falar em lucro quando presente a mais valia, o incremento, o acréscimo patrimonial.*

*Com efeito, para que haja acréscimo patrimonial é necessário que haja uma 'riqueza nova', e que esta riqueza derive de uma fonte produtora.*

*(...)*

*Assim, não houve, no presente caso, a percepção da marca na ocasião do seu ingresso como elemento patrimonial na Recorrente, porquanto a mesma já integrava o patrimônio da Recorrente.*

*Ademais, não é qualquer acréscimo patrimonial, por si só, que se configura suficiente para a caracterização da hipótese de*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

*incidência tributária. Para tanto, é indispensável que o ingresso ou o auferimento do elemento patrimonial ocorra a título oneroso. (...)*

*A noção de Renda e, por corolário de acréscimo patrimonial, envolve entradas e saídas, ou seja, receitas e despesas durante um determinado período, o que não ocorreu no presente caso.*

*A noção de disponibilidade econômica que, no presente caso foi considerada o acréscimo patrimonial implica no aumento de direitos reais ou pessoais, ou seja, a aquisição da posse de direitos reais e pessoais, o que também não se configurou no presente caso. (...)*

*E, como a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, não há espaço para se dar outra conotação ao termo 'aquisição' senão ao que foi acima prescrito, sob pena de afronta ao disposto no art.110 do CTN.*

*Ora, correndo o risco de ser tautológica, cabe reprimir que, por ocasião da incorporação contábil, a Recorrente não adquiriu ou tomou-se possuidora ou detentora da Marca NTC, porquanto a mesma já integrava o seu patrimônio, não havendo acréscimo ao seu patrimônio.*

*Nesta perspectiva, o que se pode depreender é que a Autoridade Administrativa deu ao presente caso, em última análise, tratamento tributário como se de 'acréscimo patrimonial a descoberto' se tratasse, caso em que a renda líquida seria menor que o acréscimo do patrimônio, o que não é o caso.*

*Com efeito, não há que se falar em acréscimo patrimonial como fato gerador do Imposto de Renda e, por corolário, dos demais créditos constituídos.*

**C) INCORPORAÇÃO PARCIAL DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO**

*Cumprе observar, outrossim, que, em prevalecendo o entendimento de que a incorporação da Marca NTC efetivamente se constitui fato gerador dos tributos federais, cumpre observar que o valor considerado pelo fisco não foi integralmente incorporado ao patrimônio da sociedade.*

*Isto porque, inobstante o Laudo de Avaliação, já referido, ter alcançado a monta de R\$1.600.000,00, somente foram incorporados ao capital (R\$1 042 190 74) remanescendo o saldo (R\$557.809,26), ainda em reserva de reavaliação, conforme demonstra a DIPJ 2004 anexa (fls.201/205), podendo, inclusive, ser verificada no Livro Diário anexo (fls.208/211).*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº : 108-08.967

*Destarte, mesmo que a incorporação da 'Marca NTC' tenha supostamente configurado fato gerador do IR e da CSSL, parte do valor avaliado não foi incorporado ao capital, permanecendo no PL em 'conta de reserva'.*

Assim, a parte que ainda remanesce em conta de reserva no patrimônio líquido, e ainda não foi incorporado ao patrimônio (R\$557.809,26), a ele não integra e, enquanto isto não se constanciar, não há sequer que se adentrar na discussão do conceito de acréscimo patrimonial defendido pela Fiscalização, no presente caso. (...)"

À f. 448 consta relação de bens para arrolamento com vista ao seguimento do recurso, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 264, de 2002, que foi acatado (f. 458), sendo os autos encaminhados a este Conselho em 17/5/2005.

Após a inclusão do processo em pauta de julgamento, o contribuinte requereu a juntada de novos documentos aos autos, tendo sido dada vista ao Senhor Procurador da Fazenda Nacional (f. 467).

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro DORIVAL PADOVAN, Relator

Os presentes recursos, ex-officio e voluntário, reúnem os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e devem, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

De início, em sede de preliminar, faz-se necessário analisar a alegação do recurso voluntário no sentido de que a decisão de primeira instância inovou os fundamentos da autuação.

Tal inovação está patente no relatório e no voto condutor da lavra do ilustre julgador AFRF Nei Simões Pires Gallois. Senão vejamos:

- o relatório da decisão recorrida, f. 271, foi preciso ao identificar os fundamentos da exigência tributária: "a fiscalização interpretou ter sido clara a intenção da contribuinte em apenas promover a elevação do capital social para permitir a sócios retirantes levar consigo o resultado do incremento, sem tributação – hipótese ocorrida em 2004. O autuante considerou inexistir reavaliação de bens do ativo permanente. A reserva criada no patrimônio líquido não teria cumprido alguns requisitos para sua constituição, como o da existência de bem registrado previamente na escrita contábil. Em realidade, as operações teriam gerado superveniência ativa, que deveria ser contabilizada em conta de resultado e gerar incidência tributária. Efetivamente, teria havido acréscimo patrimonial, conceituado como renda (art. 43, II, do CTN), sem que houvesse o devido oferecimento à tributação. A interpretação do fisco é calcada na redação do art. 434 do RIR/99". (Grifei);



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

- o julgador concluiu (f. 273) que *“A existência de um bem no patrimônio sem o respectivo registro na contabilidade é compatível com a convenção da materialidade. (...). Diante do exposto, mesmo que a marca NTC não estivesse originalmente consignada no ativo permanente da sociedade empresarial (valor contábil zero), ainda seria elemento de seu patrimônio. Por decorrência, a avaliação poderia, sim, ser objeto crédito a reserva de reavaliação.”* Logo, aquela que seria a principal irregularidade detectada pelo fisco para embasar seu procedimento foi desconsiderada no julgamento. Todavia, o próprio Relator constatou (f. 275) que *“a sociedade empresarial Indústria Mecânica NTC não detinha a propriedade da marca NTC (fls. 87 e 91). Tal informação até hoje é respaldada pelas informações constantes da página eletrônica do INPI (fls. 245/247). Assim, não se pode considerar a avaliação da marca realizada pela contribuinte como resultado da alteração do valor de um bem de sua propriedade. (...). Ora, se a contribuinte não detinha a propriedade da marca, não poderia contabilizá-la a tal propósito, conforme detalhado no laudo de avaliação. Dessa forma, segundo o § 3º do art. 434 do RIR/99, não poderiam ser produzidos os efeitos fiscais da reserva de reavaliação, previstos no caput.”*

A meu ver, essas assertivas não se tratam de simples “razões de decidir” do nobre julgador e, sim, novos fundamentos para justificar/sustentar a impropriedade da reavaliação da marca promovida pela contribuinte.

Mas não é só. Adiante em voto, ao apreciar os fundamentos do fisco para tributação do valor correspondente à aludida reserva, R\$ 1.600.000,00, o julgador assevera (f. 275-6): *“A interpretação da fiscalização de que o acréscimo patrimonial representa superveniência ativa não me parece a mais adequada. (...). A superveniência ativa tem caráter de algo inesperado ou incomum, mediante a incorporação de algo anteriormente inexistente ao patrimônio da entidade. Exemplifica-se com o nascimento de um bezerro. Acredito que o procedimento adotado pela contribuinte efetivamente não importou no auferimento de receita, mas tão-somente em reavaliação de marca. A sociedade empresarial de fato detinha algum direito em relação à marca NTC, mas não a propriedade (observa-se que outros direitos reais*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

*decorrentes de propriedade intelectual também são passíveis de registro no INPI). Ao mesmo tempo, a falta da propriedade da marca impede que se considere válido o laudo de avaliação para fins de enquadramento no regime tributário especial correspondente à reserva de reavaliação. Restaram desatendidas as condições do art. 434 do RIR/99, cabendo a adição do valor contabilizado ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, e à base de cálculo da CSLL (art. 434, § 3º, do RIR/99 e art. 4º da Lei n 9.959/00). **As conseqüências fiscais entre o entendimento da fiscalização e o que ora expusemos são semelhantes,** salvo quanto à incidência de PIS e Cofins. Na interpretação do autuante, os fatos geradores de PIS e Cofins, na forma dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, estariam configurados em razão do acréscimo havido na receita bruta em razão da superveniência ativa. Nosso entendimento, partindo da compreensão de que houve reavaliação de ativo sem preenchimento das condições do regime tributário específico, não aceita a tributação de PIS e Cofins. Os únicos efeitos fiscais da reavaliação são as adições ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.” (Grifei).*

Como se vê, a decisão recorrida além de inovar a motivação da irregularidade atribuída à contribuinte, também alterou as premissas para tributação do valor contabilizado pela empresa a título de reserva de reavaliação, aperfeiçoando, ainda, o enquadramento legal da exigência, qual seja, art. 434, § 3º, do RIR/99 e art. 4º da Lei n 9.959/00.

É absolutamente impróprio inovar ou aperfeiçoar fundamentos e enquadramento legal das exigências tributárias nas decisões administrativas de primeira instância. Tal procedimento fere o disposto no art. 18, parágrafo 3º do Decreto 70.235 de 1972, com redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993: “§ 3.º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

*complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no con-  
cernente à matéria modificada."*

A competência atribuída às Delegacias da Receita Federal de Julga-  
mento, nos termos do artigo 2.º da Lei n.º 8.748/1993, não contempla a função de  
lançamento tributário, à luz do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional,  
de modo a alterar a exigência impugnada, aperfeiçoando os termos da exigência ini-  
cial.

Ainda que permitido, o aperfeiçoamento na decisão de primeira ins-  
tância implica em cerceamento do direito de defesa, haja vista que na sistemática  
do PAF (Decreto 70.235/1972) o contribuinte faz jus ao duplo grau de jurisdição na  
esfera administrativa. Na prática, os argumentos do recurso voluntário contra os no-  
vos fundamentos da exigência advindos com a decisão de primeira instância seria  
apreciados apenas em sede de recurso.

Portanto, em princípio, a decisão de primeira instância deveria ser  
anulada. Aliás, nesse sentido já se posicionou as diversas Câmaras desse Conse-  
lho, em casos semelhantes, a exemplo dos acórdãos nº 107-04.028, 101-92366,  
103-20.471 e 102-46.516.

Ocorre que o aludido acórdão apreciou os fundamentos originais do  
auto de infração, especialmente a equivocada conclusão de que, *in casu*, teria ocor-  
rido acréscimo patrimonial em face da "superveniência ativa". A meu ver, até nesse  
ponto o *decisium* não merece qualquer reparo, devendo ser confirmadas as razões  
de decidir do voto condutor. A impropriedade da decisão está na parte final do voto  
na qual o julgador utiliza-se de outros fundamentos para manutenção parcial da exi-  
gência.

Pois bem. O artigo 60 do Decreto nº. 70.235/1972 estabelece que  
*"As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anteri-  
or não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo  
para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influí-  
rem na solução do litígio."* Amparado neste dispositivo, entendo que no presente



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

caso a nulidade pode ser superada pelo provimento ao recurso voluntário, confirmando as conclusões da decisão recorrida quanto aos equívocos na fundamentação original da exigência.

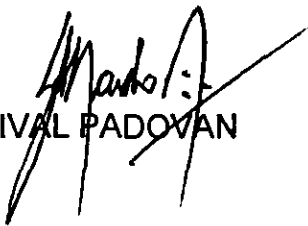
Isso porque, da mesma forma que a decisão recorrida, estou plenamente convencido de que o procedimento do contribuinte não importou em auferimento direto de receita. Logo, o valor contabilizado a título de reserva de reavaliação somente poderia ser adicionado ao lucro líquido ou real, para fins de tributação do IR e CSLL, com base em expressa disposição legal, que não consta na fundamentação original do auto de infração.

Quanto ao recurso de *ex-officio* cumpre negar-lhe provimento. Isto porque: (i) o procedimento da contribuinte não implicou no auferimento de receitas para efeito de incidência do PIS e da COFINS; (ii) a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL foram corretamente aplicadas; e, (iii) não ficou provada a intenção dolosa da conduta da contribuinte que justificasse a multa qualificada de 150% de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

Registre-se que, a critério da autoridade tributária, antes do transcurso do prazo decadencial, não haveria impedimento para reabertura da fiscalização e lavratura de novo auto de infração com base em outros fundamentos legais.

Diante dos exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso *Ex-Officio* e DAR provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 17 de agosto de 2006.

  
DORIVAL PADOVAN



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67

Acórdão nº. : 108-08.967

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator Designado

O ilustre Relator expôs em seu voto, de forma clara, a adoção pelo julgador *a quo* de fundamento distinto daquele utilizado pelo AFRF no lançamento para mantê-lo, ainda que parcialmente.

Com efeito, afirma o i. Relator "Como se vê, a decisão recorrida além de inovar a motivação da irregularidade atribuída à contribuinte, também alterou as premissas para tributação do valor contabilizado pela empresa a título de reserva de reavaliação, aperfeiçoando, ainda, o enquadramento legal da exigência, qual seja, art. 434, § 3º, do RIR/99 e art. 4º da Lei n 9.959/00".

Porém, como seu entendimento é favorável ao contribuinte, superou referida nulidade, nos limites do art. 18, § 3º, do Decreto 70235/72, para dar provimento ao recurso voluntário.

Entretanto, parece-me constarem dos autos outros elementos levantados no Relatório de Atividade Fiscal que merecem exame comedido e que podem eventualmente comprometer o provimento do recurso. Cito o exemplo da inobservância do art. 8º da Lei 6404/76 (fls. 23 e 24), levando em conta o trabalho de avaliação de fls. 93/94.

É motivo de nulidade da decisão a modificação do fundamento do lançamento pela autoridade julgadora, por incorrer em cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, nos termos do art. 59, II, do Decreto 70235/72, já que não teria, nesse caso, oportunidade de defender-se, desde o início do contraditório acerca dessas razões que suportam a exigência.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.003043/2004-67  
Acórdão nº. : 108-08.967

**NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.** A alteração do fundamento legal da infração registrado pelo autor do procedimento fiscal, sem a reabertura do prazo para que o sujeito passivo da obrigação tributária se manifeste, caracteriza cerceamento do direito de defesa e causa a nulidade da decisão de primeira instância. **(Acórdão 106-14778)**

Assim, declaro nula a decisão prolatada pela 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre (fls. 268/279), para que aquela Delegacia de Julgamento promova novo julgamento, devendo apreciar se deve ser mantido o lançamento por seus próprios fundamentos, em face da impugnação do contribuinte.

Sala das Sessões - DF, em 17 de agosto de 2006.

  
JOSÉ HENRIQUE LONGO 