



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

Processo n° 11020.003043/2004-67
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1201-001.175 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de março de 2015
Matéria Auto de Infração de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Indústria Mecânica NTC Ltda.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

Não se sujeita à reavaliação e, portanto, não pode se beneficiar do diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL, o bem que não se encontrava registrado na contabilidade. Por outro lado, o registro contábil de um bem, sem que seja apontada a origem dos recursos empregados em sua aquisição ou formação, representa acréscimo patrimonial sujeito à incidência daqueles tributos no período do registro.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2002

PIS/COFINS.

Declarada pelo STF a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98, não se sujeitam à incidência do PIS/Cofins as receitas que não se enquadram no conceito de faturamento.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

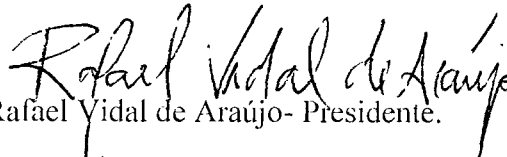
É de se afastar a qualificação da multa de ofício se a fiscalização não demonstra o evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em DAR PARCIAL provimento ao recurso de ofício para RESTABELECER as autuações de IRPJ e de CSLL e para EXCLUIR a qualificação da multa de ofício sobre esses tributos, vencidos os

Handwritten signatures and initials:
- A large signature on the right side.
- The initials "RA" at the bottom right.

Conselheiros Rafael Correia Fuso (Relator), Luis Fabiano Alves Penteado e André Almeida Blanco, que lhe negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Cuba Netto.


Rafael Vidal de Araújo - Presidente.


Rafael Correia Fuso - Relator.


Marcelo Cuba Netto - Redator designado.

EDITADO EM: 27/07/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araújo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado e João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício em razão da DRJ ter reconhecida a improcedência do lançamento fiscal. Vejamos as descrições do relatório e voto da primeira instância administrativa:

Esta decisão tem por escopo reapreciar os autos de infração lavrados contra a interessada, destinados à constituição de créditos tributários de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), pelo total de R\$ 1.672.876,37, incluídos tributos e consectários legais (fls. 02/18).

A decisão anterior, formalizada pelo Acórdão DRJ/POA 5.300, de 02/03/05 (fls. 268/279), foi anulada pela 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão 108-08.967, de 17/08/06, com voto vencedor de José Henrique Longo (fls. 488/509).

A contribuinte optou pela apuração do lucro real trimestral no ano-calendário relacionado aos autos de infração.

Lançamentos

Em 01/07/02, a autuada promoveu a avaliação de sua marca "NTC", pelo valor de R\$ 1,6 milhões (fl. 104), com base em laudo exarado por peritos nomeados pela empresa (fls. 93/100), conforme permissivo da Lei 6.404/76 (Lei das S/A):

Art. 8º A avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia-geral dos

subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.

§ 1º Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes a assembléia que conhecer do laudo, afim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas.

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:

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

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§ 2º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrados como reserva de reavaliação (artigo 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.

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 (fl. 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 levarem 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. Entendeu que, na verdade, as operações teriam gerado

superveniência ativa, a qual deveria ser contabilizada em conta de resultado e gerar incidência tributária: houve acréscimo patrimonial, conceituado como renda (art. 43, II, do CTN), sem o respectivo oferecimento à tributação.

A interpretação do fisco é calcada na redação do art. 434 do RIR/99:

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

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

§ 2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 35, § 2º).

§ 3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alínea h, e Lei 154/1947, art. 1º)

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

Impugnação

A intimação dos autos de infração deu-se em 26/11/04 (fls. 03, 07, 11 e 15) e a impugnação foi recepcionada em 23/12/04 (fls. 113/132).

A contribuinte postulou na impugnação a desconstituição dos créditos tributários lançados com base nos argumentos que ora resumimos:

a) a marca NTC já existia em seu patrimônio;

b) a avaliação da marca constitui reserva de reavaliação e somente é tributada no momento de sua realização (art. 4º da Lei 9.959/00):

Art. 4º A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

c) 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 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;

d) a noção de renda lato sensu que mais se ajusta ao sistema constitucional é a de renda como fluxo, e não de acréscimo (ou acumulação) de algo no patrimônio;

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

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

g) 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;

h) 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; e

i) não há incidência de PIS e Cofins, pois tais contribuições só recaem sobre o faturamento.

Na hipótese de não-acolhimento do pedido de desconstituição dos créditos, a contribuinte pediu fosse 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. Alegou não ter havido 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 impugnação ainda continha alguns pedidos acessórios, como o do recebimento da impugnação, suspensão da exigibilidade dos créditos tributários e baixa em diligência para conferência da veracidade de cópias apresentadas, caso se entenda necessário.

Acórdão DRJ (decisão anulada)

O acórdão da DRJ divergiu do fundamento da autuação. Não acolheu o entendimento de que a avaliação e a contabilização da marca NTC configurasse superveniência ativa para a empresa, gerando a tributação de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins; entretanto, entendeu que os fatos apresentados correspondiam efetivamente a reavaliação de marca, conforme os seguintes destaques do voto que relatei:

AY
AB
5

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 propriedade das marcas, nomes de empresas e outros signos distintivos. A Lei 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, tornando-a um ativo valioso as empresas.

Ha que se admitir como razoável que nem sempre o bem intangível marca esteja expressamente contemplado na contabilidade. Muito frequentemente, 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.

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 a 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 assembleia-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:

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

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

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

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

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

Art. 4º A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

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).

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

7
AA

reavaliação. Todavia, o laudo de avaliação e a correspondência encaminhada pela empresa avaliadora (fls. 93/100) reportam-se a 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 parágrafo 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) 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 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 a 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 a base de cálculo da CSLL (art. 434, parágrafo 3º do RIR/99 e art. 4º da Lei n 9.959/00).

As consequências 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 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 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 exposto, 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 formalizada em 2004, através da Resolução 1.004, que estabeleceu normas técnicas sobre a reavaliação de ativos (NBC T 19.6). Ela segue entendimento anteriormente emanado pela Deliberação CVM 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:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

9
9
RMA

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados. (Destaquei.)

A respeito da expressão princípios de contabilidade geralmente aceitos, destaco alguns excertos que os conceituam da obra Modesto Carvalhosa e Nilton Latorraca assim se manifestam (Comentários à Lei de Sociedades Anônimas — vol. 3. Saraiva, 2ª ed. Ver. e atual., Selo Paulo. Pág. 562 e seg.):

Dispõe a lei que a escrituração da companhia obedecerá aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Princípios de contabilidade são normas que, por convenção, decide-se adotar como apropriadas para demonstrar o patrimônio de uma empresa e seus resultados (demonstrações financeiras). Princípios de contabilidade são, portanto, normas convencionais que variam no tempo e no espaço. Assim, em vez de afirmar que as demonstrações financeiras estão ou não corretas, deveríamos dizer se estão ou não de acordo com a convenção.

É consenso geral que os princípios de contabilidade assentam em conceitos fundamentais derivados da experiência que se acumula à medida que os negócios se desenvolvem no contexto econômico, e a eles se adaptam os conceitos jurídicos, financeiros e mesmo políticos.

Assim, segundo o entendimento atual, a sociedade empresarial não poderia ter efetuado a reserva de reavaliação. Anteriormente a resolução do CFC e aplicável a época dos fatos geradores já existia entendimento do Ibracon no mesmo sentido. Abstenho-me de manifestar-me quanto à cogência da intelecção 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, parágrafo 3º, do RIR/99 e art. 4º da Lei 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.

A decisão anulada da DRJ reconheceu que devia ser efetuada a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL. Igualmente, que a multa aplicada não poderia ser qualificada:

A fiscalização aplicou a multa qualificada de 150% sobre todos os fatos geradores, com base no art. 44, II, da Lei 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.

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 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 (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 valoração do bem, sem tributação.

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

A 1ª Turma de Julgamento acompanhou o voto do relator e julgou parcialmente procedente os autos de infração de IRPJ e CSLL, com ajustes no valor dos tributos e redução da multa para 75%, e improcedente os autos de infração de PIS e Cofins.

Recurso voluntário e recurso de ofício



O recurso voluntário interposto pela contribuinte e a remessa de ofício da DRJ foram julgados conjuntamente pela 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

No recurso voluntário (fls. 298/312), a contribuinte protestou contra a inovação quanto aos fundamentos da decisão, sustentada na inexistência da propriedade da marca em virtude da falta do registro. Disse ser proprietária da marca NTC, seja pelo que dispõe o art. 129, § 10, da Lei 9.279/96 (Lei de Propriedade Industrial), seja pelo que prevê o art. 8º do Decreto 75.572/75 (Convenção de Paris para Propriedade Industrial), merecendo ser validado o laudo de avaliação e procedida a reavaliação. Pediu, supletivamente, que fosse reconhecida a inexistência de acréscimo patrimonial como fato gerador de IR e CSLL e que, em última instância, apenas a parcela efetivamente incorporada ao capital da recorrente fosse levada à conta de resultado.

A recorrente asseverou que, segundo a doutrina, o legislador brasileiro adotou duas formas de aquisição da propriedade de marcas: o sistema atributivo, quando se a adquire pelo registro; ou o sistema declarativo, quando se a adquire pelo uso. Destacou, ainda, que a obtenção de acréscimo patrimonial dependeria do auferimento de algo a título oneroso, ou seja, de riqueza nova, derivada de uma fonte produtora.

Em 09/08/2005, o pedido de registro da marca NTC é publicado na Revista da Propriedade Industrial (fls. 469/486).

O Conselho de Contribuintes entendeu que a decisão recorrida inovou na motivação da irregularidade atribuída à contribuinte, alterando as premissas para a tributação do valor contabilizado pela empresa a título de reserva de reavaliação, e aperfeiçoou o enquadramento legal da exigência — o que caracterizaria cerceamento do direito de defesa.

Houve votação divergente. O relator do voto vencido encaminhou entendimento contrário ao provimento do recurso de ofício e favorável ao recurso voluntário, superando a questão da nulidade em benefício da contribuinte e entendendo que o acórdão da DRJ não merecia reparos na parte que apreciou os fundamentos do auto de infração, especialmente quanto à equivocada conclusão de ter ocorrido acréscimo patrimonial em face de superveniência ativa. O voto vencedor, no entanto, direcionou-se à nulidade da decisão a quo, identificando outros elementos levantados no relatório de atividade fiscal que mereceriam exame comedido, eis que poderiam comprometer o provimento do recurso de ofício (exemplifica com a inobservância do art. 8º da Lei 6.404/76, levando em conta o trabalho de avaliação).

Novas ponderações do autuante e da impugnante

Esta DRJ encaminhou diligência à DRF de origem para avaliação e providências cabíveis diante da decisão do Conselho de Contribuintes e, principalmente, do seguinte comentário do relator vencido:

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.

A fiscalização preferiu ratificar os argumentos e conclusões que ampararam a autuação, enfatizando que o acréscimo patrimonial representado pela avaliação da marca teria as características de superveniência ativa, eis que traria ao patrimônio algo que não lhe integrava anteriormente. Concluiu pela inexistência de procedimentos a serem implementados, afastando o foco da autuação quanto à existência e às formalidades do laudo apresentado pela contribuinte.

Em informação fiscal, o autuante confirmou seu entendimento original e ironizou a decisão da DRJ, dizendo que o relator divagara com pensamentos diversos sobre reavaliação da marca e superveniência ativa. Entendeu que o voto fora contraditório quanto à existência da reavaliação da marca.

A contribuinte basicamente ratificou a impugnação, acrescentando ser indevido crédito tributário porque não ocorreu a hipótese de incidência tributária da realização da marca NTC e que a incorporação da reserva de reavaliação foi apenas parcial (fls. 548/573).

Vejam os votos da DRJ que cancelou o lançamento fiscal:


Voto

A impugnação é tempestiva e reúne os requisitos de admissibilidade.

A suspensão de exigibilidade dos créditos tributários decorre da lei e as diligências solicitadas pela contribuinte são desnecessárias.

A decisão do Conselho de Contribuintes anulando o acórdão desta turma e a renúncia da DRF de origem em complementar a autuação conduzem meu voto, inexoravelmente, ao indeferimento dos lançamentos, uma vez que continuo mantendo as mesmas convicções que manifestei no voto da decisão nulificada. A análise e o direito aplicável aos fatos são os mesmos, sobretudo no que concerne ao entendimento de que não houve superveniência ativa, mas sim reavaliação de bem (bem imaterial ou direito) do ativo imobilizado. Assim, adoto aqui as considerações expedidas no voto da decisão referida, salvo quanto ao que foi censurado pela nulidade.

A autuação não infirmou o laudo de avaliação; ao contrário, reconheceu-o como válido e adotou o seu valor para quantificar a suposta superveniência ativa. Assim, a lógica desta decisão parte do princípio de que não houve contestação fiscal quanto à existência de valoração da marca comercial NTC e que, na visão do Conselho de Contribuintes, não ficou estabelecido o contraditório sobre o fato de o laudo não cumprir com os



requisitos legais para a (re)avaliação, previstos no art. 8º da Lei 6.404/74. Caso cumpridas as formalidades exigidas, o valor atribuído à marca provavelmente iria demonstrar-se incompatível, eis que a contribuinte ainda não detinha a propriedade da marca, conforme o art. 129 da Lei 9.279/96:

Art. 129. A propriedade da marca adquire-se pelo registro validamente expedido, conforme as disposições desta Lei, sendo assegurado ao titular seu uso exclusivo em todo o território nacional, observado quanto às marcas coletivas e de certificação o disposto nos arts. 147 e 148.

§ 1º Toda pessoa que, de boa fé, na data da prioridade ou depósito, usava no País, há pelo menos 6 (seis) meses, marca idêntica ou semelhante, para distinguir ou certificar produto ou serviço idêntico, semelhante ou afim, terá direito de precedência ao registro.

§ 2º O direito de precedência somente poderá ser cedido juntamente com o negócio da empresa, ou parte deste, que tenha direta relação com o uso da marca, por alienação ou arrendamento. (Destaquei.)

A reavaliação do ativo permanente requer uma formalização que lhe garanta todo um processo de comprovação, idêntico aos das avaliações originárias feitas para a integralização de capitais (art. 8º da Lei 6.404/76). A inconsistência do laudo foi citada no relatório fiscal apenas subliminarmente, em nota de comentário ao art. 434 do RIR/99 (fl. 24).

Por tal razão, os autos de infração haviam sido mantidos na decisão anterior da DRJ. Contudo, no entender do Conselho de Contribuintes, constituiu inovação e, por consequência, cerceamento do direito de defesa.

O reconhecimento no ativo permanente de algum direito derivado do uso ou posse da marca seria admissível, ainda que esse direito não fosse o de propriedade, até a edição da NBT T 19.6 pelo Conselho Federal de Contabilidade, em 2004. Bastaria a existência de algum valor econômico, compatível com o valor de mercado. A autoridade autuante poderia ter questionado o superdimensionamento da avaliação, mas não o fez. Assim, não cabe que se o ataque em sede de decisão administrativa.

A propósito da valoração efetuada, não se confundem propriedade de marca e direito de proteção ao nome comercial. Marca identifica-se, direta ou indiretamente, com produtos e serviços. Sua regulamentação é feita pela lei que regula a propriedade industrial (Lei 9.279/96). Nome comercial identifica-se com o sujeito de direito. E formalizado conforme a lei que dispõe sobre os registros públicos de empresas mercantis (Lei 8.934/94). Recebe a proteção jurídica do art. 8º da Convenção de Paris para Proteção da Propriedade Industrial, revisão de Estocolmo (1967), aprovada pelo Decreto 75.572/75:

Art. 8º O nome comercial será protegido em todos os países da Unido sem obrigações de depósito ou de registro, quer faça ou não parte de uma marca de fábrica ou de comércio.

Não comungo com o entendimento da contribuinte, expresso nas alegações do recurso voluntário, de que o Brasil tenha incorporado o sistema misto para a aquisição da propriedade de marcas, adotando tanto o sistema atributivo (por meio do registro), quanto o sistema declarativo (por meio do uso).

O art. 129 da Lei 9.279/96 é explícito: o direito 'a propriedade da marca no Brasil surge com o seu registro. Isso corresponde a que o direito de propriedade — direito real, oponível erga omnes e correspondente aos direitos de usar, fruir e dispor — seja reconhecido apenas pelo sistema atributivo. Admito, entretanto, que o sistema declarativo seja válido para outros fins, como para o reconhecimento do direito de precedência (art. 129, § 1º, da Lei 9.279/76), para impedir a imitação ou reprodução da marca para distinguir produto ou serviço idêntico, semelhante ou afim, suscetível de causar confusão ou associação (art. 124, XXIII, da Lei 9.279/76), para determinar caducidade (art. 143, I, da Lei 9.279/76) etc.

O exposto é defendido por diversos doutrinadores. Cito alguns exemplos:

No Brasil, o sistema de proteção marcária é atributivo, ou seja, a proteção é obtida somente através do registro perante o Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI). Não obstante, enquanto aguardar análise, o pedido de registro de marca já garante alguns direitos ao depositante.

Na realidade, o registro traz ainda a garantia de que a marca poderá continuar sendo utilizada, pois a marca não registrada, com a adoção do sistema atributivo de direito, recebe proteção muito precária (pela concorrência desleal e pela Convenção da União de Paris, cuja aplicação é mais delicada).

Para exemplificar, imaginemos uma marca não registrada que, desde 1966, é utilizada pela empresa "A" para distinguir um determinado sabão. Caso a empresa "B", em 1998, deposite no INPI a mesma marca, para a classe que protege sabão, e, durante o trâmite do processo administrativo, a empresa "A" não utilize o direito de precedência, depois da concessão do registro da marca, a empresa "B" teria o direito não só de usar a marca, mas, segundo parte da doutrina, de notificar a empresa "A" para que parasse de utilizar o sinal para distinguir seus produtos. Enfim, mais do que garantir a exclusividade, o registro se presta também a regular a própria utilização da marca!

*Fonte: TEIXEIRA, Diogo Dias. As marcas no Brasil. **Jus navegandi**, Teresina, ano 11, n. 1404, 6 maio 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=0931>>. Acesso em 20 de jan. 2009.*

Um dos pontos mais importantes do referido dispositivo legal é que há a tutela jurisdicional de um signo distintivo não registrado, além das questões pertinentes ao instituto da concorrência desleal. [...]



Caso realmente não fosse indispensável o prévio registro para exercício da oponibilidade resultante do inciso XXIII, estaríamos perante uma contradição perante o disposto no artigo 129, caput, que estipula o nascimento do direito sobre as marcas, mediante o registro validamente expedido. Contudo, uma interpretação célere do parágrafo primeiro, do artigo 129, poderá induzir o intérprete a crer que se trata da mesma proteção do artigo 124, XXIII.

No entanto, a tutela prevista no primeiro artigo se refere ao direito de precedência, que, segundo melhor doutrina, só pode ser exercido até a concessão do registro.

Neste inciso, também não há o requisito de que a marca precedente seja registrada, mas há, sim, um prazo menor - apenas até a concessão do registro - para que o titular do direito possa exercer sua garantia.

Por outro lado, caso a hipótese seja a do artigo 124, XXIII, o prazo para o titular do direito violado exercer o disposto no artigo 165, conforme a previsão do artigo 174, será de 5 anos contados da data da concessão registral.

Mister se faz o registro de que a oponibilidade do inciso XXIII, ao contrário do demais incisos do artigo 124, é somente em face daquele terceiro, e não erga omnes; como os demais incisos do referido artigo.

Portanto, ao concebermos que a regra é que apenas com o registro se constitui o direito, tal hipótese se mostra excepcional ao reconhecer o direito do mero utente. O uso factual de marcas é um dos critérios para atribuição de domínio em diversos países. Como exemplo, temos tal sistema na legislação norte-americana.

Uma importante discussão surge sobre a dualidade dos sistemas, já que há importantes exceções à regra geral do sistema atributivo. Nesse diapasão, destaque-se respeitada manifestação doutrinária, segundo a qual:

"Não é que, em virtude do inciso XXIII, o sistema de proteção as marcas deixe de ser atributivo. Continua a sê-lo, o que deflui de simples análise sistemática do corpo legislativo como um todo. O inciso XXIII funciona como válvula reguladora, tendo como causa finalis a repressão à fraude à lei.

O reconhecimento da marca de fato, ainda que não seja a regra, traduz o sentimento moderno de reconhecimento do uso, ainda que inexistente a propriedade.

Ante o exposto, conclui-se que a LPI deu considerável importância realidade fática nacional, onde é comum o uso de signos distintivos sem a efetiva proteção junto ao INPI — que é morosa e cara.

Esse reconhecimento das questões de fato, por sua vez, implica no enfraquecimento do sistema atributivo como um sistema único, puro; e, no tocante ao inciso XXIII do artigo 124, temos

uma norma que possibilita o direito de ação em 5 anos, prazo bem superior ao garantido nos casos de mera precedência.

Fonte: BARBOSA, Pedro Marcos Nunes. A Marca evidentemente conhecida do Artigo 124, XXIII, da Lei 9.279/96 e suas importantes implicações jurídicas. Denis Borges Barbosa Advogados, Rio de Janeiro, 20 mar. 2007. Disponível em: <http://nbb.com.br/english/publications/intellectual_11.html>. Acesso em 20 de jan. 2009.

Em relação a marca, no entanto, a situação é bem diferente. O usuário de boa-fé, que explorava a marca no Brasil há pelo menos 6 meses, tem direito de precedência ao registro. Quer dizer, ele não pode simplesmente continuar utilizando a marca, mas deve apresentar também o seu pedido de registro. E deve fazê-lo, entendo, nos 60 dias seguintes a publicação do pedido da marca concorrente, que é o prazo assinalado em lei para as oposições (LPL art. 158). Negligenciando na providência, o registro será outorgado ao concorrente que o solicitara, hipótese em que o usuário de boa-fé pode ser impedido de continuar usando a marca.

Fonte: COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial — direito de empresa. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 170.

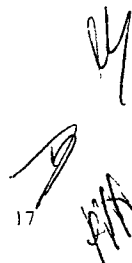
A divergência com a contribuinte quanto ao momento de aquisição do direito de propriedade sobre a marca não afasta, no entanto, a possibilidade do reconhecimento contábil de um direito relativo à posse ou ao uso da marca (enquanto não houvesse registro efetuado por terceiro). Esse entendimento, de cunho jurídico, parece não ter sido bem entendido pelo autuante, conforme se extrai de suas considerações (fl. 542) [sic]:

O que chama atenção é que o julgador através de sua explanação ora aceita, ora não aceita a existência da reavaliação da marca. Em certo momento diz que o registro contábil é essencial e em outro que, mesmo não estando consignado no ativo permanente, (valor contábil zero) ainda seria elemento de seu patrimônio e poderia ser objeto de reavaliação. Em outro momento afirma que "a falta do registro da propriedade impede que se considere válido o laudo de avaliação..." (fls. 275)

Em nenhum momento foi defendido que o registro contábil seria essencial para efetuar-se a reavaliação de ativo (ao contrário, sendo inclusive reverenciada a convenção da materialidade). Quando ao texto imputado ao julgador, incluído entre aspas, também há que se retificar sua redação, eis que, por estar incorreto e incompleto, pode induzir a uma indevida compreensão dos argumentos utilizados. Foi dito: "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".

O fiscal autuante defende a tese da existência de superveniência ativa — afastando a possibilidade de reavaliação de bem do

17



ativo permanente —, sustentando que houve o nascimento da marca NTC e que o laudo apresentado, bem como o histórico da contabilização referem-se a avaliação e não a reavaliação. Discordo desse entendimento.

O conceito de superveniência ativa não pode dar azo a que qualquer alteração patrimonial positiva no ativo tenha essa qualificação e seja considerada como receita. Caso contrário, jamais poderia ser aceita a aplicação do regime tributário especial de diferimento para a reavaliação de ativo, contemplada nos arts. 434 e 435 do RIR/99.

O conceito de superveniência ativa parece ainda estar envolto por dúvidas, como fica assente no Parecer CT/CFC 11/04 (fls. 603/605). Em 1976, o Parecer Normativo CST 57 já reconhecia a conta superveniência ativa na escrita da atividade agropecuária, utilizável para o crédito "pelo nascimento do animal, pelo preço real de custo ou pelo preço corrente no mercado, a débito da conta do ativo a que se destina a criar nascida, transferindo-se o saldo para Lucros e Perdas, como receita tributável". Relativamente a contabilidade da atividade rural, Pedro Anceles escreve:

"Quando o valor de mercado apurado à maior que o valor contábil, a diferença é acrescida ao valor dos estoques, tendo como contrapartida uma conta de resultado operacional com denominação de superveniências ativas" (ANGELES, Pedro Einstein dos Santos.

Manual de tributos da atividade rural. São Paulo: Atlas, 2001. p.185- 186).

Na contabilidade pública, o conceito de superveniência ativa é comum para identificar as variações ativas independentes da execução orçamentária, onde são registradas as alterações ocorridas no patrimônio que aumentaram o valor dos elementos classificados no ativo. As superveniências ativas seriam as movimentações resultantes de fatos inesperados e inevitáveis, que sempre aumentam o patrimônio. O aumento patrimonial decorrente de superveniência ativa ser-lhe-ia contabilizado a crédito, contra débito nas contas do ativo correspondente aos elementos cujo valor foi acrescido.

Enfim, repiso: o conceito de superveniência ativa não pode ser alargado para que qualquer reavaliação patrimonial seja tributada imediatamente. Existem regras contábeis (art. 182, § 3º, da Lei 6.404/76) e fiscais (arts. 434 e 435 do RIR/99 e art. 40 da Lei 9.959/00) específicas para as reavaliações patrimoniais do ativo permanente. A regra especial prefere à geral.

Não posso concordar com o argumento de que o nome "laudo de avaliação" afaste a natureza de uma reavaliação. A própria Lei das Sociedades Anônimas referia-se, época dos fatos, às reservas de reavaliação como contrapartidas de aumentos de valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações (art. 182, § 3º). Com a Lei 11.638/07, as reservas de reavaliação passaram, inclusive, a denominar-se de ajustes de avaliação patrimonial.

Diante do exposto, voto pela improcedência dos autos de infração.

Este é o relatório!

Voto Vencido

Conselheiro Relator

Conselheiro Rafael Correia Fuso

O Recurso de Ofício é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Entendo que a decisão recorrida não merece reparos, pelo contrário, traz de forma profunda a análise do caso com fundamentos pertinentes e elogiáveis quanto à fundamentação.

O primeiro ponto a ser explicitado é que em nenhum momento a fiscalização infirmou o laudo de avaliação feito pela contribuinte para reavaliar a marca na qual é detentora do direito, ao contrário, reconheceu-o como válido e adotou o seu valor para quantificar a suposta superveniência ativa.

Outro ponto que merece destaque nos autos é que a autuada não detinha a propriedade da marca, conforme fls. 87 e 91 dos autos. Com isso, a reavaliação da marca realizada pela contribuinte como resultado da alteração do valor de um bem que não é de sua propriedade é um ponto polêmico dos autos.

Não vejo em termos legais nenhum óbice para tanto, como bem afirmou a decisão recorrida.

Não cabe aqui ficar analisando se o montante de R\$ 1,6 milhão apontado na reavaliação da marca está correto ou não, pois a fiscalização não fez essa ilação.

Se por um lado não se trata de um bem de propriedade da autuada, por outro lado o direito de uso marca é considerado um fundo de comércio, que pode sofrer reavaliação.

O que a DRJ apontou de forma inteligente foi os efeitos produzidos pela reavaliação, sendo que sua origem formal encontrava-se viciada por não cumprir requisitos legais. Vejamos:

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 parágrafo 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.

Contudo, entendeu de forma diversa da fiscalização o ilustre julgador da DRJ, não permitindo a extensão do conceito de superveniência ativa para toda e qualquer reavaliação patrimonial:

O fiscal autuante defende a tese da existência de superveniência ativa — afastando a possibilidade de reavaliação de bem do ativo permanente —, sustentando que houve o nascimento da marca NTC e que o laudo apresentado, bem como o histórico da contabilização referem-se a avaliação e não a reavaliação. Discordo desse entendimento.

O conceito de superveniência ativa não pode dar azo a que qualquer alteração patrimonial positiva no ativo tenha essa qualificação e seja considerada como receita. Caso contrário, jamais poderia ser aceita a aplicação do regime tributário especial de diferimento para a reavaliação de ativo, contemplada nos arts. 434 e 435 do RIR/99.

O conceito de superveniência ativa parece ainda estar envolto por dúvidas, como fica assente no Parecer CT/CFC 11/04 (fls. 603/605). Em 1976, o Parecer Normativo CST 57 já reconhecia a conta superveniência ativa na escrita da atividade agropecuária, utilizável para o crédito "pelo nascimento do animal, pelo preço real de custo ou pelo preço corrente no mercado, a débito da conta do ativo a que se destina a cria nascida, transferindo-se o saldo para Lucros e Perdas, como receita tributável". Relativamente a contabilidade da atividade rural, Pedro Anceles escreve:

"Quando o valor de mercado apurado à maior que o valor contábil, a diferença é acrescida ao valor dos estoques, tendo como contrapartida uma conta de resultado operacional com denominação de superveniências ativas" (ANGELES, Pedro Einstein dos Santos.

Manual de tributos da atividade rural. São Paulo: Atlas, 2001. p.185- 186).

Na contabilidade pública, o conceito de superveniência ativa é comum para identificar as variações ativas independentes da execução orçamentária, onde são registradas as alterações ocorridas no patrimônio que aumentaram o valor dos elementos classificados no ativo. As superveniências ativas seriam as movimentações resultantes de fatos inesperados e inevitáveis, que sempre aumentam o patrimônio. O aumento patrimonial decorrente de superveniência ativa ser-lhe-ia contabilizado a

crédito, contra débito nas contas do ativo correspondente aos elementos cujo valor foi acrescido.

Enfim, repiso: o conceito de superveniência ativa não pode ser alargado para que qualquer reavaliação patrimonial seja tributada imediatamente. Existem regras contábeis (art. 182, § 3º, da Lei 6.404/76) e fiscais (arts. 434 e 435 do RIR/99 e art. 40 da Lei 9.959/00) específicas para as reavaliações patrimoniais do ativo permanente. A regra especial prefere à geral.

Não posso concordar com o argumento de que o nome "laudo de avaliação" afaste a natureza de uma reavaliação. A própria Lei das Sociedades Anônimas referia-se, época dos fatos, às reservas de reavaliação como contrapartidas de aumentos de valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações (art. 182, § 3º). Com a Lei 11.638/07, as reservas de reavaliação passaram, inclusive, a denominar-se de ajustes de avaliação patrimonial.

Desta forma, a despeito da formalidade legal quanto à reavaliação de marca, ainda que na posse da autuada, não implicam necessariamente em receita tributada nos termos do artigo 43 do CTN, muito menos podemos considerar que se trata de superveniência ativa, seja pelas regras jurídicas muito bem mencionadas pela decisão, seja pelo seu conceito objetivo.

No âmbito do Pis e Cofins, destaca-se ainda que não há incidência desses tributos, pois não se enquadra a reavaliação da marca na natureza jurídica de receita, não havendo que se falar em tributação.

Ademais, considerando a inconstitucionalidade do artigo 3º, inciso I, da Lei nº 9.718/98, mais um motivo de não ser tributada a reavaliação do ativo pelo Pis e Cofins, sendo atribuição dessa Corte a aplicação das decisões definitivas do STF.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso, e no mérito, NEGO-LIHE provimento, mantendo a decisão da DRJ.

É como voto!



Rafael Correia Fuso - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, redator designado.

Em que pesem as razões expostas pelo Relator peço licença para delas divergir, ainda que parcialmente.

A meu ver, como bem apontado pela fiscalização, não é juridicamente possível falar-se em reavaliação de um bem se tal bem não se encontra registrado no ativo da empresa. Não se tratando, pois, de reavaliação de bens, o acréscimo patrimonial registrado no ativo da empresa, no montante de R\$ 1.672.876,37, não se beneficia do diferimento de tributação previsto art. 434 do RIR/99.

No caso, houve mero registro contábil de um bem no ativo permanente sem que fosse apontada, na contabilidade, a origem dos recursos empregados na sua aquisição ou formação. Em outras palavras, houve acréscimo patrimonial, fato gerador do IRPJ e da CSLL que, na ausência de disposição em contrário, deve ser levado à tributação no período do próprio registro contábil.

Ademais, ao contrário do alegado pela defesa, é a integralidade do acréscimo patrimonial registrado na contabilidade que deve ser levado à tributação (art. 43, II, do CTN), e não apenas o valor de R\$ 1.042.190,74, incorporado ao capital. É que não se trata de violação ao art. 436 do RIR/99. Como se disse acima, o caso não é de reavaliação de bem do ativo.

Já em relação ao PIS e à Cofins, uma vez que o referido acréscimo patrimonial não é fruto de receita bruta operacional (faturamento), sobre ele não pode haver incidência dessas contribuições, haja vista a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarada pelo STF.

Por fim, também assiste razão à recorrente no que concerne à qualificação da multa de ofício, já que a fiscalização não demonstrou o evidente intuito de fraude, requisito essencial da qualificadora (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, vigente à época dos fatos).

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência do IRPJ e da CSLL, excluindo a qualificação da multa de ofício sobre eles incidente, e excluindo também a exigência do PIS/Cofins.


Marcelo Cuba Netto