



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Rmf-8

Processo nº : 10380.003856/00-82
Recurso nº : 131.072
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1995 a 1997
Recorrente : CEARÁ DIESEL S/A (SUC. DE NOVA TERRA DIESEL V.P.S. LTDA)
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 26 DE FEVEREIRO DE 2003
Acórdão nº : 107-06.966

IRPJ – RATEIO DE CUSTOS – GLOSA – INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, pratica hoje usual no mercado, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa.

IRPJ – REAVALIAÇÃO DE BENS – LAUDO “EXPEDITO” DE AVALIAÇÃO – CABIMENTO – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. A lei não dispõe sobre quais metodologias as empresas de avaliação devem utilizar para a elaboração de laudos, exigindo, apenas, que estes estejam fundamentados em elementos de comparação que, não necessariamente, devem a eles estar anexados. Cabe à fiscalização, na análise dos elementos de comparação utilizados no laudo, intimar a recorrente e, sobretudo, a empresa avaliadora, a apresentar os elementos de comparação bem como os documentos e demais circunstâncias utilizados no laudo para, se for o caso, infirmá-lo. Se mais não bastasse, provado nos autos do processo que a reserva de reavaliação fora estornada, desmaterializando-se, pois, a infração que a fiscalização alegara ter ocorrido, também por isso não teria cabimento o auto de infração.

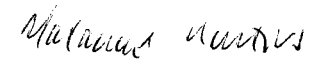
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CEARÁ DIESEL S/A (SUC. DE NOVA TERRA DIESEL V.P.S. LTDA).

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero (Relator) e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que negavam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Natanael Martins para redigir o voto vencedor. Considerando a mudança de composição da câmara foi dada a palavra ao Drº. Sérgio Silveira Melo, identidade 2.198.236 SSP RJ, representante do sujeito

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

passivo, que fez sustentação oral, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 11 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

Recurso nº :131.072
Recorrente :CEARÁ DIESEL S/A (SUC. DE NOVA TERRA DIESEL V.P.S. LTDA).

RELATÓRIO

CEARÁ DIESEL S/A (SUC. DE NOVA TERRA DIESEL V.P.S. LTDA) recorre a este Colegiado contra decisão da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE que, após afastar as preliminares de nulidade do lançamento e indeferir o pedido de perícia, manteve parcialmente as exigências formalizadas pelos Autos de Infração de fls. 01 a 28.

As exigências mantidas pelo Decisão recorrida são as seguintes:

1) Glosa de rateio de despesas de holding.

Relatou o fisco que a empresa lançou nos anos-calendário de 1995 e 1996 despesas nos valores de R\$ 259.488,36 e R\$ 216.149,96, respectivamente, tendo como contra-partida "Contas a Pagar", sem especificação da natureza da despesa. Em 30.06.97 o valor da conta foi transferido para Mútuo, demonstrando que não houve a despesa e sim um "*mútuo bastante estranho*".

2) Não adição da contrapartida da reavaliação de bens ao lucro líquido.

Relatou o fisco que a empresa não adicionou ao lucro líquido do exercício a contrapartida da reavaliação de bens do ativo permanente (Fundo de Comércio – *Good Will*), realizada no ano-calendário de 1994, com base em laudo que não obedeceu aos requisitos do art. 8º da Lei nº 6.404/76, a saber:

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

- a) ausência dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação;
- b) falta de instrução do laudo, com os documentos dos bens reavaliados;
- c) o laudo não foi solicitado pela contribuinte e sim pela empresa Empesca S/A, Construções Navais, Pesca e Exportação e, no seu conteúdo, consta a avaliação de bens de cinco empresas.

Informa ainda o fisco que o ativo reavaliado, posteriormente, foi repassado para outra pessoa jurídica resultante de uma cisão parcial, NTP - PARTICIPAÇÕES E VEÍCULOS LTDA.

Exige-se ainda, Imposto de Renda das Pessoa Jurídica - IRPJ suplementar, em decorrência de compensação indevida de prejuízos fiscais nos meses de julho/94 a dezembro/94, em consequência da reversão dos mesmos, após o lançamento da infração relativa a não adição da reserva de reavaliação em junho de 1994.

No voto, relativamente às exigências mantidas, o relator validou a glosa do rateio das despesas da *holding*. *"No presente caso não logrou a contribuinte, durante a ação fiscal e nem na fase impugnatória, comprovar a efetividade, usualidade e necessidade das despesas glosadas pela fiscalização, não merecendo reparos o procedimento fiscal a este título"*, concluiu o julgador.

No tocante à não adição da contrapartida da reavaliação do fundo de comércio, a decisão concluiu que o laudo de avaliação elaborado pela SETAPE - SERVIÇOS TÉCNICOS DE AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO E ENGENHARIA S/C LTDA. não foi circunstanciado com a indicação dos critérios utilizados para proceder à avaliação e dos elementos de comparação adotados, nem tampouco foi instruído com os documentos relativos aos bens avaliados. Por isso, a contrapartida do aumento dos bens deveria ser adicionada ao lucro líquido do exercício nos termos do art. 43, § 1º do Decreto Lei nº 5.844/43 e Lei nº 154/47, art. 1º.

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

Cientificada da Decisão em 28.02.2002, AR de fls. 385, o recurso foi protocolado em 27.03.2002, acompanhado de Carta de Fiança subscrita por NTP Participações, Veículos Ltda.

Sua razões estão assim articuladas, em síntese:

I - PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

O Auto de Infração atacado, além de não estar embasado em prova material inconteste, indica erroneamente a norma jurídica infringida.

Defende também, baseada em doutrina, a tese de que para a caracterização dos ilícitos tributários, por analogia ao direito penal, não restou demonstrada a presença dos elementos objetivos e subjetivos, pois jamais houve, sequer a intenção de fraudar o fisco. Sem esses elementos, concluiu a recorrente, o auto de infração não é considerado como tal uma vez que há pleno descompasso tanto quanto ao enquadramento como em relação à sanção específica para o caso. A descrição dos ilícitos apontados é inteiramente divorciada da verdade dos fatos, concluiu.

II - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Reclama do indeferimento do pedido de perícia argumentando que a providência era necessária pois os julgadores não são especialistas em reavaliação de fundo de comércio. Era preciso conhecer o entendimento da ABNT e do IBAPE no tocante à qualidade do laudo impugnado.

Aduz que a Turma nem sequer manifestou-se quanto aos esclarecimentos adicionais relativos ao laudo prestados pela SETAPE, objetivando justificar o formato adotado.

Faz longo arrazoado em defesa da qualidade da empresa signatária do laudo de avaliação e de seu conteúdo e conclusão, anexando farta documentação

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

produzida por terceiros, inclusive órgãos públicos, em abono à idoneidade e capacidade da empresa avaliadora.

E arremata: *"Não poderiam os julgadores de 1ª instância deixar de acatar o pedido de perícia diante de tamanha especificidade do bem avaliado, assim como pela falta de uma norma específica, emanada da ABNT, que cuida deste tipo de avaliação e ainda por ser a SETAPE uma empresa altamente especializada na avaliação de ativos."*

III - MÉRITO

1) Glosa do rateio de despesas da *holding*

Reafirma seus argumentos de impugnação no sentido da validade dos dispêndios e de sua dedutibilidade, sustentando que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados. Teria bastado ao fisco examinar os documentos originais da *holding* e a discriminação do rateio para cada uma das controladas.

Cita jurisprudência administrativa em seu favor.

2) Reavaliação de bens - Falta de adição da reserva ao lucro líquido

Rebate os fundamentos utilizados no julgamento de primeiro grau para manutenção desta exigência afirmando que os acórdãos utilizados pelo relator dizem respeito a tema diverso da controvérsia pois lá se tratou de realização da reserva de reavaliação.

Defende-se, ressaltando que o laudo de avaliação do fundo de comércio foi elaborado pela SETAPE - SERVIÇOS TÉCNICOS DE AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO E ENGENHARIA S/C LTDA., uma das mais conceituadas empresa do Brasil nesta atividade.

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

Destaca as diferenças que, a seu ver, existem entre a avaliação de um imóvel e a avaliação de uma bandeira de concessionária de veículos (valor comercial do *good will*).

Observa que na pág. 07 do laudo encontram-se listadas as Fonte de Pesquisa e Coletas de Opinião, indicando oito grande empresas pesquisadas- a pessoa física representante responsável pela coleta de opinião e o cargo ou objeto social de cada uma delas.

Cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e Deliberação da CVM para sustentar sua tese de que não se tributa reserva de reavaliação não efetivamente utilizada em consonância com arts. 382 e 388 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994.

Para caracterizar a inexistência de utilização da reserva de reavaliação e da correspondente reavaliação da bandeira no ativo, informou que mesmo após a cisão a mais valia foi mantida em conta de reserva de reavaliação da empresa resultante da cisão e, tanto numa como noutra, inalcançável pelo fisco, eis que não realizada não compondo o resultado.

Informa que a os registros contábeis da reavaliação foram estornados em 02.01.2001, sem efeitos fiscais.

Quanto à outra infração - compensação indevida de prejuízos fiscais, compreendeu que essa decorre da anterior que, se indevida, determinará o cancelamento desta.

É o Relatório.

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

VOTO VENCIDO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele conheço.

Rejeito a preliminar de nulidade pois não vislumbro nos autos ocorrência de quaisquer das hipóteses listadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que rege o Processo Administrativo Fiscal.

O auto de infração foi lavrado por servidor legalmente competente, a autuada entendeu perfeitamente a fundamentação da exigência e está a exercer seu direito de defesa sem cerceamento. Discordar do embasamento legal desloca a lide para a análise do mérito.

De plano, não deve prevalecer a glosa das despesas com rateio promovido pela controladora. Por ser prática usual no mercado, o ônus da prova de que a despesa não existiu ou que não é dedutível na formação do lucro real é do fisco, quando os documentos apresentados permitiam diligenciar no sentido de desfazer a veracidade ou as condições de dedutibilidade.

O fato de o contas a pagar, contrapartida da despesa, ter sido transformado em mútuo não é razão para a suspeita de que o dispêndio não existiu.

Vamos ao ponto nuclear que trata da tributação da contrapartida da reavaliação do fundo de comércio.

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

O convencimento do julgador quanto à adequação do laudo de reavaliação, no caso em exame, independe de perícia uma vez que todas as variáveis necessárias à análise estão presentes nos autos. Nada acrescentaria ouvir a ABNT quando é sabido que não existem normas padronizadas para avaliação de fundo de comércio.

Por isso é de se indeferir o pedido de perícia.

O que importa para o deslinde do mérito da lide é a abordagem do tema sob os seguintes aspectos:

- 1) Sentido e alcance da expressão “fundo de comércio” e seu reflexo no patrimônio das pessoa jurídicas;
- 2) Possibilidade de reavaliação do “fundo de comércio” (*good will*) à vista da sua intangibilidade
- 3) A Reavaliação Frente aos Princípios Contábeis
- 4) Alcance e sentido das exigências a serem atendidas pelo laudo de reavaliação de bens; e
- 5) Tratamento tributário da contrapartida da reavaliação espontânea de bens do ativo permanente.

Fundo de comércio é expressão importada do francês *fonds de commerce* que corresponde à expressão vernácula “estabelecimento comercial”. Designa o complexo de bens, materiais ou não, dos quais o comerciante se serve na exploração de seu negócio. No dizer de Bento de Faria, Direito Comercial; *Hanus, Études du fonds de commerce*: “É uma universalidade expressiva de corpo certo, individualizado, apesar das modificações sucessivas que podem sofrer.”

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

Essa universalidade de fato, que não se confunde com a marca comercial, na maioria dos casos é deixada à margem das demonstrações financeiras. Quando ela não está representada graficamente no balanço patrimonial, sob a ótica contábil, seu eventual valor econômico constitui-se em uma verdadeira reserva oculta. O seu reconhecimento em patrimônio jurídico-contábil implica reconhecer relevância jurídica idêntica a de outros intangíveis registrados no ativo da pessoa jurídica.

É certo que a própria conceituação de fundo de comércio, na qual estão presentes características intrínsecas à empresa, tais como, poder de venda, valor de revenda, região de atuação etc., torna impossível dissociá-lo do valor da empresa em si.

A bem da verdade o valor da empresa e do fundo de comércio confundem-se, não guardando razoabilidade a contabilização do fundo no ativo imobilizado da empresa. Seria como considerarmos possível uma "auto-reavaliação" da empresa com contrapartidas em seu ativo imobilizado e patrimônio líquido. Em realidade a contabilidade sempre buscou espelhar o valor da empresa, seja pelo custo de aquisição, seja pelo valor do patrimônio líquido.

Da mesma forma, valorar empresa é tarefa extremamente difícil. Por não outro motivo a contabilidade sempre optou por contabilizar os investimentos societários pelo custo de aquisição ou pelo patrimônio líquido, métodos objetivos inquestionáveis. O valor de mercado de empresa é de difícil mensuração, sendo extremamente dependente do método utilizado para sua aferição, seja o de valor descontado de fluxo de caixa futuro, seja pelo valor provável de revenda do investimento ou por qualquer outro método.

Tanto é assim que normalmente estes métodos preferem atribuir faixas de valor aos investimentos ao invés de atribuir-lhes valores determinados, trabalhando com intervalos de confiança.

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

Todos estes aspectos inviabilizam a contabilização na investidora dos seus investimentos pelo valor de mercado, quer pela falta de objetividade quer pela falta de consistência.

Por este motivo é mais razoável a contabilização dos investimentos pela certeza objetiva dos métodos de custo de aquisição e valor do patrimônio líquido.

Mas é claro que nada impede que o investidor solicite laudos de avaliação de investimento, tanto com o propósito de aquisição como com o propósito de futura alienação. No caso de alienação futura, os resultados contábeis e fiscais dar-se-ão à medida que os negócios realizarem-se, enquanto que no caso de avaliação para aquisição de investimento o laudo de avaliação pode servir como "fundamento econômico" para eventual ágio pago na aquisição.

Observe que no próprio artigo 329 do RIR/94, o fundo de comércio é utilizado como base para avaliação de controlada quando de sua aquisição.

Qualquer valoração do fundo de comércio é valoração da empresa e esta valoração, quando efetuada, deve pautar-se em estudos técnicos objetivos e consistentes.

Já a reavaliação, atende a outras finalidades. O objeto da reavaliação são os bens da empresa, entes facilmente destacáveis da empresa em si, e que com esta não se confundem, reavaliados, atendem ao propósito econômico da contabilidade

Nesse sentido e já abordando o segundo e terceiro aspecto colocados como premissa, importante discorrermos sobre o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, divulgado pela Deliberação CVM nº 183, de 19.06.1995, publicada no D.O.U. de 22.06.1995, retificado no D.O.U. de 06.07.1995.

Assim dispõe referido pronunciamento: (os grifos são nossos)

"A Reavaliação Frente aos Princípios Contábeis

Em vários países a avaliação de ativos pelos valores de mercado não é considerada aceitável como um princípio contábil, por contrariar o conceito de custo como base de valor. Sua permissão no Brasil se deu através da legislação societária, complementada pela legislação fiscal. Sua utilização, todavia, deve ser praticada dentro de critérios técnicos, apurada por parâmetros pautados pela realidade, e devidamente informada nas demonstrações contábeis e notas explicativas quanto a seus valores e reflexos.

6. Assim, a avaliação de ativos pelo custo corrigido monetariamente é o critério preferencial consagrado pelos princípios fundamentais de contabilidade, sendo a reavaliação um critério alternativo, que, se adotada dentro dos parâmetros e critérios técnicos definidos neste Pronunciamento, constitui-se em prática contábil aceitável. Em ambos os casos, deve-se observar o valor de recuperação, sempre que menor, conforme comentado no item 44. Essa posição se coaduna com as normas internacionais de contabilidade do "IASC - International Accounting Standards Committee".

(...)

9. A flexibilidade permitida pela legislação levou a uma heterogeneidade de tratamento na aplicação da reavaliação por parte das empresas, inclusive com a adoção de práticas distantes do objetivo para o qual foi criada, tais como, entre outros:

- a) empresas que efetuaram reavaliações para compensar correções monetárias insuficientes;*
- b) empresas que efetuaram a contabilização de depreciações aceleradas ou superiores ao efetivo desgaste físico dos bens;*
- c) empresas que registraram reavaliações visando demonstrar custos mais atualizados para justificar aumentos de preços;*
- d) empresas que a aplicaram visando afetar distribuição de lucros;*
- e) empresas que a aplicaram visando benefícios de ordem fiscal mediante a compensação contra prejuízos fiscais prestes a expirar; e*
- f) empresas que a adotaram objetivando alterações na relação entre capital próprio e de terceiros.*

(...)

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

HIPÓTESES POSSÍVEIS DE REAValiaÇÃO

12. O presente Pronunciamento se aplica às seguintes situações previstas nas legislações societária e fiscal que tratam de reavaliação:

- a) reavaliação voluntária de ativos próprios;
- b) reavaliação de ativos por controladas e coligadas;
- c) reavaliação na subscrição de capital em outra empresa com conferência de bens;
- d) reavaliação nas fusões, incorporações e cisões.

REAValiaÇÃO VOLUNTÁRIA DE ATIVOS PRÓPRIOS

Ativos que Podem ser Reavaliados

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

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

À vista disso vemos que no presente processo estamos diante de um procedimento não usual. Vale dizer a reavaliação é referida a um bem intangível, contrariando recomendações técnicas. É certo que tal procedimento não é vedado pela legislação fiscal, mas isso exige que o aplicador da Lei seja mais cauteloso em relação aos critérios utilizados na determinação da mais valia.

Dispunha o art. 382 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94:

Art. 382. 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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decretos-lei nºs 1.598/77, art. 35, e 1.730/79, art. 1º, VI).

§ 1º O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original (Lei n.º 7.799/89, art. 12, § 2º).

§ 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-base (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 35, § 2º).

§ 3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 43, § 1º, "h", e Lei n.º 154/47, art. 1º).

O art. 8º da Lei nº 6.404/76, está assim redigido:

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 à assembléia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas. (GRIFAMOS)

(...)

É inquestionável a possibilidade de uma empresa não sociedade anônima fazer uso do instituto da reavaliação de bens, a administração tributária já reconheceu isso em atos normativos.

Claro também que algumas formalidades do laudo listadas na legislação societária e fiscal são impraticáveis para uma empresa não S/A, caso, por exemplo da assembléia geral, mas há requisitos que são fundamentais e constituem o cerne da segurança do fisco frente ao instituto como é o caso da exigência de

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados, vale dizer, a fundamentação do laudo.

Como dissemos antes, em se tratando de bem intangível, esses requisitos são fundamentais.

Nenhuma objeção à capacidade da empresa signatária do laudo de fls. 14/20. Releva destacar o conteúdo do documento em relação ao ponto central a que nos referimos.

Com efeito diz o laudo em seu item 2 Metodologia, fls. 4, composto de dois parágrafos:

“Para o presente caso, após uma análise deste setor, chegou-se a conclusão que existe por um lado uma relação de valores entre a concessão de uma cota de veículos/ano para uma determinada revenda autorizada, e que esta concessão baseia-se, genericamente, no potencial da região, tamanho das instalações, localização, capital de giro da empresa, histórico das vendas e etc. Por outro lado, o valor de uma bandeira pode variar também em função do aproveitamento da cota oferecida pelas fábricas, ou seja, conforme o total de vendas se aproxima do total do lote, indica que o negócio está em crescimento, o que acarreta numa maior valorização da bandeira.

Portanto, para podermos definir um valor para as bandeiras, optamos por analisar o perfil das vendas das revendas nos últimos anos e pesquisar no mercado a relação do valor ofertado por outras revendas que encontram-se a venda para então chegarmos a um valor médio em função da cota de cada bandeira/revenda avaliada.”

Às fls. 7 do referido Laudo constam as fontes de pesquisa (nome da fonte, do ramo de veículos, e pessoa consultada) a que se refere o Laudo como valor ofertado por outras revendas que encontram-se a venda.

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

A partir disso, o Laudo relaciona em sua folha 5 e folha 6 o valor atribuído à bandeira Nova Terra Diesel VPS Ltda: U\$ 3.000.000,00 e CR\$ 8.250.000.000,00, convertido ao câmbio de CR\$ 2.750,00.

Há pontos nucleares omitidos no laudo, tais como:

- a) A cota fixada pela fábrica em função das variáveis citadas como válidas;
- b) o percentual de aproveitamento da cota que conduziu à constatação de que o “negócio está em crescimento” valorizando a bandeira;
- c) as vendas que estão à venda é que serviram de base para comparação;
- d) o preço ofertado por essas vendas;
- e) os documentos corroboram os números citados;

Não basta escrever o critério de avaliação e elementos de comparação utilizados. É preciso demonstrar sua objetividade e factualidade calçadas em elementos numéricos seguros, corroborados por documentos hábeis que ao Laudo deveriam estar anexados.

Os esclarecimentos complementares juntados na fase impugnatória, fls. 302 a 335, não melhoram a fundamentação do laudo, pelo contrário, adicionam outras variáveis não provadas, como a existência de um processo de valorização das vendas de veículos em função das quotas detidas junto à fábricas para fazer face ao desabastecimento do mercado no ano de 1994.

Peço licença à Câmara para ler a íntegra dos referidos esclarecimentos complementares.

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

O chamado nível expedito de avaliação não é adequado para o atendimento da legislação fiscal, ainda mais em se tratando de bens intangíveis, cujo reconhecimento contábil não é usual.

Da forma como se apresenta o Laudo, o valor atribuído é por demais subjetivo. Por que US\$\$ 3.000.000,00 e não US\$\$ 6.000.000,00 ou US\$1.000.000,00?

O art. 382 do RIR/94, cuja base legal é o art. 43, § 1º, letra "h" do Decreto-Lei nº 5.844/43, na redação dada pelo art. 1º da Lei nº 154/47, deixa claro que se a reavaliação não satisfizer aos requisitos legais, sua contrapartida deverá compor o lucro líquido do período-base.

Vale dizer, a legislação fiscal só admite a manutenção da contrapartida de reavaliação no patrimônio líquido quando realizada com estrita obediência a seus requisitos prévios, pelo menos aqueles que são nucleares ao instituto.

Resta analisar o "estorno" da reserva em janeiro de 2001, fls. 422 e 423, efetuada mais de seis anos depois de sua constituição, já na empresa NTP participações Veículos Ltda, que, segundo informações do fisco, a recebeu em decorrência de cisão.

Caberia à recorrente demonstrar de forma inequívoca que a reserva de reavaliação, mantida no patrimônio líquido e transferida para empresa resultante de cisão, não produziu efeitos contábeis e fiscais durante todo esses seis anos, ou mesmo no evento de cisão.

E mais, o dito estorno se deu, consoante cópia do lançamento contábil, por motivo de transferência da concessão - Matriz e Filial para outra pessoa jurídica.

Mantida a tributação da contrapartida da reavaliação, restam mantidas as exigências fiscais calçadas no ajuste procedido nas compensações de prejuízos a

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

partir julho de 1994 porque essas sofreram influência do valor tributável apurado em 30/06/94.

Assim, voto no sentido de se rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar a glosa das despesas rateadas pela controladora.

Sala das Sessões - DF, 26 de Fevereiro de 2003.


LUIZ MARTINS VALERO

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator Designado.

Quanto à questão da glosa de despesas derivadas de rateio promovida pela controladora da recorrente, concordo integralmente com a decisão do I.Relator, visto que hoje, tal fato é prática usual no mercado, cabendo portanto à fiscalização o ônus de provar que o montante do rateio em si não teria sido correto, jamais, porém, pura e simplesmente, ter efetuado a glosa da totalidade das despesas assumidas, sem ter provado a inexistência ou não dedutibilidade dos gastos assumidos.

Todavia, quanto à questão da reavaliação, com a devida vênia, ousou discordar o I.Relator.

Isso porque, em primeiro lugar, não se pode perder de vista o caráter de neutralidade de que se reveste a reserva de reavaliação. Vale dizer, não obstante os cuidados que se deve ter em sua constituição, a verdade é que o legislador não quer a sua imediata tributação, pelo contrário, quer a sua neutralidade na apuração dos resultados da pessoa jurídica.

É dentro desse contexto, pois, que a matéria deve ser enfrentada.

Pois bem, com bem apontado pelo I.Relator, a recorrente de fato fez reavaliação de bens intangíveis, prática pouco usual no mercado, tendo porém a acusação repousado não na reavaliação em si mas na circunstância de que teria faltado ao laudo “objetividade e factualidade calçadas em elementos numéricos

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

seguros, corroborados por documentos hábeis que ao Laudo deveriam estar anexados.

Ora, se é fato que o laudo expedido pela empresa encarregada de reavaliar os bens se fez pelo denominado nível expedito de avaliação, também é fato que a legislação societária e tributária não discriminam quais seriam as metodologias aceitas. Pelo contrário, exigem que o laudo seja fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruídos com os documentos relativos aos bens reavaliados.

Mas, não obstante o caráter expedito do laudo, o fato é que este circunscreveu os bens reavaliados (Concessões de Revendas de Veículos), cujo valor residiria, justamente, na “bandeira” que representavam. Daí porque, para efetuar a reavaliação, disse a empresa encarregada do mister:

Portanto, para podermos definir um valor para as bandeiras, optamos por analisar o perfil das vendas das revendas nos últimos anos e pesquisar no mercado a relação do valor ofertado por outras revendas que encontram-se a venda para então chegarmos a um valor médio em função da cota de cada bandeira/revenda avaliada.

Portanto, pelo menos em face do quanto dito no laudo de avaliação e não infirmado pela fiscalização, o laudo, para efeitos da avaliação, baseou-se sim em elementos de comparação, mais propriamente as vendas nos últimos anos efetuadas pelas bandeiras, bem como no preço de venda que no mercado teria sido praticado em negócios realizados com outras bandeiras. Tanto isso é verdade, que o laudo faz referência a documentos e pessoas que teriam sido pesquisados.

Nesse contexto, o simples fato de que teria faltado ao laudo de reavaliação informações precisas quanto aos elementos de comparação adotados, a

Processo nº :10380.003856/00-82
Acórdão nº :107-06.966

meu ver não seria o bastante para, pura e simplesmente, ter-se a sua descaracterização, mormente quando se vê dos autos do processo não ter a fiscalização, em nenhum momento, se aprofundado na sua investigação, seja buscando as fontes que o laudo indicava, seja intimando a recorrente e, sobretudo, a empresa encarregada da avaliação, a provar a substância do laudo que fizera.

Alias, a lei, a rigor, apenas exige que o laudo tenha sido elaborado em bases comparativas, não, porém, que os elementos utilizados na comparação, devam estar anexados ao laudo de avaliação. Pelo contrário, exige que se anexe ao laudo os documentos relativos aos bens avaliados, o que não é o caso dos autos em que se cuidou da avaliação de intangíveis (bandeiras).

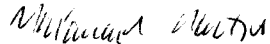
Se mais não bastasse, se é certo, como afirma a recorrente, que na empresa beneficiária da cisão, posteriormente, teria havido estorno da reserva de reavaliação, expurgando-se da contabilidade valores que até então, como já dito, se encontravam em estado de absoluta neutralidade, também por essa razão não vejo como o lançamento possa prevalecer.

Registre-se que, quanto a esse particular, tendo a recorrente, desde a peça vestibular, provado que a empresa beneficiária da cisão teria promovido o estorno da reserva de reavaliação que recebera, e afirmado que esta não teria acarretado qualquer reflexo fiscal, caberia à fiscalização, ex vi do disposto no artigo 845, § 1º, do RIR/99 (art. 894, § 1º do RIR/94), ter feito a prova que o contrário ocorrera.

Por tudo isso, dou provimento integral ao recurso.

É como voto.

Brasília-DF, 26 de fevereiro de 2003.


NATANAEL MARTINS