



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

Processo nº 18471.000415/2007-87
Recurso nº 166.023 Voluntário
Acórdão nº 1302-00.276 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2010
Matéria IRPJ - REAVALIAÇÃO DE BENS
Recorrente EDITORA O DIA S/A
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE. DECRETO 70.235/72. INEXISTENTE. Atendidos os requisitos do artigo 10 desse Decreto, não é nulo o lançamento.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. TRIBUTADA NA REALIZAÇÃO. Face à Lei 9.959/99, a reserva de reavaliação é tributável apenas quando de sua realização, tanto mais quando feita nos termos do artigo 8º da Lei 6.404/76, tendo por base o valor de utilidade do bem, que é critério válido para reavaliação contábil.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente

LAVÍNIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA - Relatora

EDITADO EM: 12 AGO 2010

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Guilherme Polastri Gomes da Silva, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Eduardo de Andrade, Irineu Bianchi e Marcos Rodrigues de Mello.

Relatório

Após extensa fiscalização, as auditoras fiscais lavraram Termo de Verificação Fiscal às folhas 250 caracterizando infração à legislação tributária, qual seja, a reavaliação de maquinário em 2002 pelo valor de utilidade, diferente do valor de mercado, portanto, sem cumprir o artigo 434 do Decreto 3.000/99 (RIR/99) e arts. 8, c, e parágrafo 10 ; 182, parágrafo 30 e 183, parágrafo 10, letra c, da Lei no. 6.404/76.

As auditoras entenderam que a diferença entre o valor de utilidade e o valor de mercado do bem seria uma sobrevalorização do ativo, feita espontaneamente, à margem das regras societárias e contábeis aplicáveis, razão pela qual essa sobrevalorização não se beneficia do diferimento tributário próprio da reserva de reavaliação regular. A saber, se a reavaliação feita em 2002 cumprisse todos os requisitos da legislação, sua tributação poderia ser diferida para o momento da efetiva realização, quer fosse pela depreciação ou venda dos bens reavaliados. O descumprimento das normas levaria a reavaliação a ser tributada imediatamente, em 2002.

As auditoras fiscais verificaram a movimentação da reavaliação nos anos-calendários de 2002 a 2005 e expurgaram, do valor principal total de reavaliação tributável em 2002, o valor voluntariamente oferecido à tributação nos anos posteriores. Pontuaram portanto no lançamento, quanto à parte paga nos anos de 2003 a 2005, a postergação no pagamento do imposto de renda.

Citada do lançamento, a contribuinte apresentou sua impugnação, solicitando que seja reconhecida a nulidade ou improcedência do lançamento, sob as alegações que em apertada síntese eu abaixo elenco.

- (i) O lançamento contraria os princípios constitucionais de tributação e do exercício do poder público e é nulo por faltar-lhe a motivação necessária conforme Código Tributário Nacional e princípios do exercício do poder-dever da autoridade pública.
- (ii) Está plenamente correto e regular o procedimento de reavaliação do ativo efetuado pela contribuinte, que *"pautou seu procedimento contábil nas práticas usuais de mercado emanadas por duas Instituições (CVM e IBRACON), sendo válido o valor de utilidade adotado para fins de reserva de reavaliação."*
- (iii) Sugere a contribuinte que a autoridade julgadora *"poderá assim reconhecer porque a Norma e Procedimento de Contabilidade nº 24, emitida pelo IBRACON referendada pela Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM nº 183, que deveria estar no "arraia" de conhecimento das agentes fiscais",* sendo que a reserva de reavaliação foi feita pelo valor de utilidade da máquina, tendo em conta o princípio contábil da continuidade, e foi auditada inclusive pela KPMG, sem ressalvas.





- (iv) Não pode a autoridade fiscal descartar o laudo de avaliação feito para justificar a reserva de reavaliação, para fins de aplicar as regras de diferimento da tributação, e ao mesmo tempo usar o mesmo laudo para exigir a tributação imediata da reserva assim constituída!
- (v) Não se aplica a este caso o inciso I do artigo 249 do RIR/99.
- (vi) Não se aplica ainda o artigo 183 da antiga Lei das S/A que trata apenas de ativos classificáveis no circulante. Muito menos a Resolução CFC 1.004/04, posterior à época dos fatos.

Em 18/07/07, a DRJ do Rio de Janeiro/RJ proferiu sua decisão, mantendo o lançamento por maioria de votos. Entendeu a autoridade que o lançamento atende a todos os requisitos previstos na legislação e não houve cerceamento de defesa, razão pela qual é plenamente válido. No mérito entendeu a autoridade que o laudo de reavaliação não esclareceu os critérios técnicos que fundamentaram a reavaliação, sendo que há grande e inexplicada diferença entre o valor de mercado do bem e o valor de utilidade pelo qual o bem foi reavaliado, sendo que os valores deveriam, na visão da DRJ, ser parecidos. O laudo portanto não é transparente e técnico como seria exigido pela legislação e pela profissão para que gerasse efeitos perante o fisco. Extrai-se, *ipses literes*:

"Todavia, entendo que a situação tática constante dos autos não se restringe apenas aos conceitos terminológicos de "valor de utilidade" ou "valor de mercado". o problema maior está na discrepância de valores que, de certa forma, deveriam estar razoavelmente equiparados."

"Certo é que, não foram respeitadas pela empresa executora do laudo os pressupostos legais estabelecidos no artigo 8º, 'caput' e § 1º, da Lei nº 6.404/1976, para que o mesmo fosse considerado válido aos olhos do fisco e, via de consequência, fosse concretizada a reavaliação, conforme os preceitos contábeis e legislativos vigentes."

Entendeu a autoridade que nessa medida o laudo e a reavaliação feitos não teriam seguido os ditames formais exigidos pela lei societária. Como o diferimento da tributação estaria condicionado ao cumprimento dessas formalidades, não seria aplicável a este caso. A reserva constituída pela contribuinte deveria então ser adicionada ao lucro líquido em 2002, atendendo o artigo 434, parágrafo 3º do RIR/99, sendo perfeito o lançamento.

Em voto vencido, o Relator manifestou seu entendimento de que o critério do valor de utilidade adotado no laudo de reavaliação está em plena consonância com as regras contábeis aplicáveis: Norma e Procedimento de Contabilidade nº 24, IBRACON, Instrução CVM 183 e NBC-T 19.6 do Conselho Federal de Contabilidade. Não está vedada a utilização desse valor como base para a reavaliação. Nessa medida, é válida a reavaliação, produzindo os efeitos tributários a ela inerentes, ou seja, ela não é tributável pelo imposto de renda em 2002, nos termos do artigo 4º da Lei nº 9.959, de 27/01/2000:



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

Às folhas 483, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário esclarecendo que o lançamento fiscal deve ser declarado nulo pelas seguintes razões:

- (i) *os Auditores-Fiscais autuantes rejeitaram o laudo de avaliação, frise-se, sem motivação ou contra-prova, mas adotaram os valores de mercado indicados no referido laudo, para fins de tributação da respectiva parcela de reserva de reavaliação;*
- (ii) *os Auditores-Fiscais autuantes apontaram, como fundamento legal da exigência, o art. 249, 1º, inciso I, do RIR/99, mas este dispositivo só possui parágrafo único;*
- (iii) *os Auditores-Fiscais autuantes recusaram o critério de reavaliação adotado pelo contribuinte ,alegando ofensa ao art. 183, 1º, alínea c, da Lei nº 6.404/76, mas nem o referido parágrafo, nem tampouco a referida alínea, tratam da situação aparentemente posta do auto de infração*
- (iv) *Qualquer vício atinente ao motivo contamina a validade do ato, prejudicando a projeção de efeitos jurídicos .*

A contribuinte seguiu alegando que, diferentemente do que pregou a DRJ, a autoridade fiscal jamais rechaçou o laudo de avaliação, tanto que tributou a diferença entre o valor de mercado do bem e o valor de utilidade apontados no laudo como se fosse sobrevalorização do bem. Se esse laudo fosse nulo, rechaçado, o lançamento fiscal que nele se baseou também seria. A decisão portanto excedeu os limites da lide, sendo nula de pleno direito.

Não pode a DRJ questionar o valor que o perito atribuiu a determinado bem por sua utilidade, simplesmente por conta do valor utilidade ser diferente do valor de mercado, sem nenhum outro fundamento ou evidência capaz de infirmar a validade do laudo de avaliação. Tanto mais nem essa autoridade e nem a fiscalização lograram investigar esses fundamentos do perito, interpelar por eles junto à contribuinte ou à empresa perita. No caso, cabe ao fisco o ônus da prova quanto à inaptidão do laudo de avaliação, é o que versa a jurisprudência deste Conselho.

*IRPJ - RECURSO DE OFICIO - RESERVA DE REAVALIAÇÃO
- LAUDOS REALIZADOS POR EMPRESAS ESPECIALIZADAS*

Legítimos os laudos realizados por empresas especializadas em avaliação de bens. No caso em tela estão presentes os requisitos do art. 8º, "caput" e 51º, da Lei nº 6.404/76 e art. 382 e 55, do RIR/1994 Logo, incabível a tributação de reserva de reavaliação.

unzu



Afora isso, cabível destacar que em momento algum a autoridade fiscal questionou a idoneidade das empresas responsáveis pelos laudos, bem como não enfrentou o conteúdo dos laudos para demonstrar a impropriedade dos métodos utilizados e/ou a inexatidão dos valores obtidos, logo, são válidos os laudos, eis que os mesmos contêm os critérios de valoração dos ativos reavaliados e todos os demais requisitos legais mencionados anteriormente " (Acórdão nº 108-08.459; 2ª Turma; Sessão de 12/09/2005)

IRPJ - REAVALIAÇÃO DE BENS - LAUDO PERICIAL – A contradição a laudo pericial ensejador de reavaliação de bens do ativo imobilizado, quando dada como insuficiente pelo Fisco, haverá de ensejar a formulação de avaliação contraditória nos termos do artigo 148 •Código Tributário Nacional. Por outro lado, a simples glosa do laudo, solidamente fundamentada com indicação individualizada dos bens, preço de reposição e remanescência de período de uso demanda um confronto fiscal efetivo e não uma simples alegação de ausência dos requisitos mínimos previstos na legislação tributária societária para sua aceitação." (Acórdão nº 103-20.352; 3ª Câmara; Sessão de 15/08/2000)

Prosseguiu a recorrente explicando que, justificar a manutenção do lançamento na mera alegação de que os elementos do laudo não têm fundamento, sem a devida prova ou investigação, é inverter o ônus da prova para a contribuinte, o que não pode ser jamais aceito. A empresa perita – *Appraisal* – é registrada no CREA, tem notoriedade reconhecida, tanto que a reavaliação foi feita com base no laudo da empresa, tudo posteriormente auditado pela Ernst&Young e KPMG sem qualquer ressalva. Isso tudo reforça ainda mais a plena sincronia da forma e do critério utilizado para reavaliação – o valor utilidade – com o artigo 8 da Lei 6.404/76 e com as normas contábeis brasileiras e práticas geralmente aceitas e a idoneidade da reavaliação procedida pela contribuinte. Nesse tanto, esclareceu ainda a interessada que a Deliberação CVM 1.004/04 não se aplica ao caso, tendo sido expedida posteriormente.

Por fim, segundo jurisprudência deste Conselho, a recorrente frisou que a reserva de reavaliação só pode ser tributada quando de sua realização, sendo que essa postergação está de acordo com as regras tributárias e não gera prejuízo ao fisco.

"IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIO - 2001. RESERVA DE REAVALIAÇÃO - MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO - A partir da publicação do art. 4º da Lei nº 9.959/1999, a reserva de reavaliação dos bens móveis só deverá ser computada na apuração do IRPJ e da CSLL

11) quando da efetiva realização do bem " (Acórdão nº 235-16300; 5ª Câmara; Sessão de 28/02/2007).

Concluiu a contribuinte a peça recursal, requerendo seja reconhecida a nulidade do auto de infração ou sua improcedência, quer seja por ser legítima a reavaliação



levada a cabo quer seja por ser impossível, nos termos da Lei tributária vigente, tributar essa reserva quando de sua constituição. Protestou a interessada por diligência, caso necessária para o provimento do recurso voluntário.

É o relatório.



Voto

Conselheira Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade, sendo que dele tomo conhecimento.

Afasto a preliminar de nulidade, pois entendo que o lançamento atende a todos os requisitos formais dos artigos 142 do Código Tributário Nacional e atende ao artigo 10 do Decreto 70.235/76 sendo que motivou adequadamente as razões no Termo de Verificação Fiscal, não trazendo qualquer prejuízo à defesa da contribuinte que vem, ao longo deste processo, rebatendo à exaustão as acusações que lhe foram opostas.

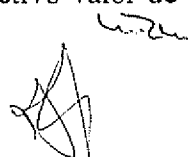
Assim também não entendo que a DRJ tenha excedido os termos da lide em sua argumentação, tendo deixado claras as razões pelas quais manteve o lançamento, quais sejam: descumprimento dos requisitos formais do artigo 8 da Lei 6.404/76, imprestabilidade do valor de utilidade para fins de reavaliação, na medida em que esse valor não foi bem explicado no laudo de avaliação.

No mérito, hei de concordar com a recorrente no sentido de que o valor de utilidade é um dos critérios válidos para reavaliação contábil de maquinários, conforme dispõem a Norma e Procedimento de Contabilidade nº 24, IBRACON, a Deliberação CVM 183/95 e a NBC-T 19.6 do Conselho Federal de Contabilidade. Nesse tanto concordo com o voto-vencido do Relator da DRJ também e faço minhas suas considerações. O laudo de avaliação da *Appraisal* tem 52 páginas (fls. 86 e seguintes), tendo analisado à exaustão a natureza e o valor de reposição (utilidade) bem como o valor de mercado das máquinas reavaliadas. Nenhuma consideração do laudo foi comprovada inepta pela autoridade fiscal, exceto pela diferença manifesta entre o valor de reposição, utilidade, e o valor de mercado do bem.

É plenamente válido e regular portanto esse laudo, tendo sido efetuado por empresa especializada, registrada no CREA, considerando que os balanços da contribuinte também foram auditados pela Ernst&Young e KPMG. Sendo a reavaliação relevante no contexto das atividades da empresa, tal auditoria confirma a lisura do valor adotado para reavaliação dos bens. Se o valor utilidade não fosse aceitável, referidas empresas teriam a obrigação de efetuar ressalva nas demonstrações contábeis.

Não é novidade que o valor utilidade é diferente do valor de mercado. Os fundamentos econômicos que definem um ou outro são completamente diferentes. É princípio da micro-economia que determinado consumidor, no caso a empresa, interessa-se ou não, mais ou menos, pela compra do bem em virtude da sua utilidade individual, valor que tem uma expressão diferente para cada pessoa, porém, o preço de mercado do bem em nada depende da utilidade do bem, mas sim do equilíbrio entre oferta e demanda. Tanto que a água é de preciosa utilidade, mas não tem preço de ouro.

Verdade que o valor de utilidade adotado pela empresa para reavaliação das máquinas não é um valor qualquer, mas sim o efetivo valor de uso das máquinas, já que esse



uso evita a necessidade de sua reposição. Esse preço de reposição é que exprime o valor de utilidade da máquina para a empresa. A depreciação da máquina pelo valor reavaliado, reduzindo o lucro a distribuir aos acionistas, permitirá à empresa reservar, de seu "faturamento", o valor necessário para repor a máquina que está sendo usada, quando ela sucumbir. É aceita, portanto, como boa prática de gestão e de mercado a reavaliação do bem pelo seu valor de reposição.

O que me causaria estranheza seria se os valores de utilidade, de reposição da máquina que ainda tem bastante vida útil por correr por uma nova, e o valor de mercado da máquina usada fossem parecidos, como sugeriu a DRJ. A variação entre o valor de mercado da máquina usada (menor) e o valor de utilidade de reposição da máquina por uma nova (maior) está em torno de 25%, o que é bem razoável considerando a diferença dos critérios de avaliação. Ambos os critérios de avaliação estão claros, diga-se de passagem, no laudo apresentado pela contribuinte à fiscalização. No mais, friso, de fato a autoridade fiscal não infirmou em nenhum momento os demais fundamentos e formalidades do laudo de avaliação, até porque, se assim desejasse fazer, caberia a ela o ônus da prova de sua invalidade, nos termos da colenda jurisprudência.

1º Conselho de Contribuintes / 7a Câmara / ACÓRDÃO 107-06966 em 26.02.2003

IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1995 a 1997

IRPJ - REAVALIAÇÃO DE BENS - LAUDO "EXPEDITO" DE AVALIAÇÃO - CABIMENTO - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO

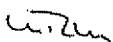
A lei não dispõe sobre quais metodologias as empresas de avaliação devem utilizar para a elaboração de laudos, exigindo, apenas, que estes estejam fundamentados em elementos de comparação que, não necessariamente, devem a eles estar anexados. Cabe à fiscalização, na análise dos elementos de comparação 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.

O laudo de avaliação em questão atendeu portanto aos requisitos formais previstos no artigo 8º da Lei 6.404/76.

Além disso, cumpre ressaltar que, após a Lei 9.959/98, incluindo o ano de 2002 ora em litígio, não há que se falar em tributação da reserva de reavaliação anteriormente ao momento de sua realização. Essa reserva, quando de sua constituição, não gera qualquer efeito tributário, é neutra, não afeta a apuração dos resultados do exercício e portanto o lucro real ou a base de cálculo da contribuição social. Ela deve ser oferecida à tributação apenas quando houver a despesa de depreciação do bem ou o ganho ou perda na sua venda, porque nesse momento sim há reflexo no lucro líquido, pela majoração da despesa de depreciação ou do custo na venda do bem. Daí que é necessário oferecer à tributação a parte da reserva de reavaliação assim realizada para anular o efeito da depreciação ou do custo do bem vendido. Essa realização tributária da reserva busca justamente a neutralidade tributária da reserva efetuada pela contribuinte, pela contraposição entre receita (realização da reserva) e despesa (depreciação e custo do bem) originadas nesse procedimento de reavaliação.

Nessa linha, não cabe reparo ao procedimento tributário adotado pela contribuinte de não oferecer à tributação a reserva de reavaliação em 2002, quando de sua constituição, e posteriormente a oferecer à tributação à medida da realização da reserva, pela depreciação ou venda das máquinas reavaliadas. É assim que vem decidindo este Conselho.

1º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 103-21.108 em 05.12.2002



IRPJ - Ex(s) 1995

IRPJ - RESERVA DE REAVALIAÇÃO - LAUDO PERICIAL- Sendo o laudo de avaliação elaborado por empresa especializada e atendendo o disposto no art. 8º da Lei nº 6.404/76, indevida a exigência para inclusão da respectiva reserva ao lucro líquido para apuração do lucro real. Recurso provido Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-95.793 em 18.10.2006

IRPJ E OUTROS - Ex(s) 1998

RESERVA. - REAVALIAÇÃO DE BENS. - LAUDO PERICIAL - A falta de satisfação dos requisitos estabelecidos no artigo 8º da Lei nº 6.404, de 1976, para elaboração do Laudo Técnico, tem como consequência o oferecimento à tributação do valor da reserva decorrente do aumento do valor do bem pertencente ao Ativo Permanente.

Entendo que não deve prosperar o lançamento fiscal e que os ajustes que foram comandados pelas autoridades administrativas na Parte A e B do LALUR da contribuinte e correspondentes ajustes de ofício no SAPLI devem ser desfeitos.

Nesse sentido, dou integral provimento ao recurso voluntário.


LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA - Relatora