



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
6ª REGIÃO FISCAL

Processo nº

Solução de Consulta nº 19 - SRRF/6ª RF/Disit

Data 09 de março de 2009

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO INTANGÍVEL APÓS A VIGÊNCIA DA LEI 11.638/2007. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 1º de janeiro de 2008, data de vigência da Lei nº 11.638/2007, vedou-se às empresas a possibilidade de fazer, de forma espontânea, registros contábeis de reavaliação de ativos, face à extinção da conta “Reservas de Reavaliação”.

AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL. UTILIZAÇÃO RESTRITA AOS CASOS PREVISTOS NA LEI Nº 6.404/1976 E ÀQUELES ESTABELECIDOS PELA CVM.

A “Reserva de Reavaliação” não foi substituída pela conta de “Ajustes de Avaliação Patrimonial”, que tem natureza e finalidade distinta. Esta se destina a escriturar, exclusivamente, os valores decorrentes de avaliação de instrumentos financeiros, além dos casos estabelecidos pela CVM com base na competência que lhe foi atribuída pela Lei nº 11.638/2007 e MP nº 449/2008. Aquela se destinava a escriturar as contrapartidas de valores atribuídos a quaisquer elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404/1976, artigos 182, § 3º e 183, I, “a”, Lei nº 11.638/2007, artigo 1º e MP nº 449, artigo 36.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES

DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A consulente, que tem como ramo de atividade a integração e terceirização de soluções de infra-estrutura de tecnologia da informação, dentre outras, apresenta consulta sobre a interpretação da legislação tributária com o objetivo de esclarecer se ocorre ou não a incidência de IRPJ e CSLL na reavaliação do ativo intangível da empresa.

2. Informa que promoveu, obedecendo ao que determina o § 1º, do artigo 434, do RIR/1999, a avaliação de seus bens imateriais, que importou no valor de R\$ 21.593.920,00 (vinte e um milhões, quinhentos e noventa e três mil, novecentos e vinte reais) em 31.12.2007.

3. Não obstante o laudo pericial ter apontado o valor mencionado, os sócios e dirigentes, utilizando-se de um critério mais conservador, aprovaram o valor apresentado em laudo pericial com um deságio de trinta pontos percentuais, reduzindo-o para R\$ 15.115.744,00 (quinze milhões, cento e quinze mil, setecentos e quarenta e quatro reais), conforme Ata da Reunião de Sócios acostada à fl. 31.

4. Relata que escriturou o valor de R\$ 15.115.744,00 (quinze milhões, cento e quinze mil, setecentos e quarenta e quatro reais) a débito de conta do Ativo Permanente (Intangível) e a crédito da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial, conta esta integrante do Patrimônio Líquido da entidade.

5. Afirma que deseja fazer a incorporação do valor da reavaliação ao capital social, e que, a teor do que dispõe o artigo 4º da Lei nº 9.959/2000, somente haverá tributação nesta hipótese quando ocorrer a realização do bem objeto da reavaliação.

6. Após colacionar ementas de decisões proferidas em processo de consulta, em processo administrativo fiscal e em processo judicial que corroboram seu entendimento, indaga a Consulente:

a) É correto o procedimento de reavaliação com a utilização de laudo firmado nos termos do § 1º, do artigo 434, do RIR/1999, de todo o seu ativo intangível, levando os respectivos valores a débito de conta do Ativo Permanente (Intangível) e a crédito da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial integrante do Patrimônio Líquido, sem que ocorra a tributação pelo IRPJ e CSLL?

b) Está correto o entendimento de que a incorporação ao capital social do saldo da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial não está sujeita à incidência do IRPJ e CSLL, enquanto não houver a realização dos bens objeto da reavaliação?

Fundamentos

7. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, visando adequar suas disposições à nova realidade da economia brasileira, bem como criar condições de harmonização das práticas contábeis adotadas no país com os padrões internacionais de contabilidade seguido nos principais mercados de valores mobiliários do mundo.

8. Até 31.12.2007 admitia-se a reavaliação de ativos pelo seu valor de mercado em contrapartida à conta de Reserva de Reavaliação. Por este procedimento abandonava-se o custo pelo valor original ou custo histórico e utilizava-se o novo valor econômico do ativo, obtido a partir de um laudo de avaliação.

9. O novel diploma legal eliminou o procedimento de reavaliação espontânea de bens do ativo. A justificativa para esta eliminação está no fato de que, em muitos países, a reavaliação de bens não é um procedimento aceitável, por contrariar o princípio contábil do “registro pelo valor original”. Além disso, a reavaliação vinha sendo utilizada para propósitos inadequados, tais como compensação de prejuízo e elevação artificial do capital próprio, causando distorções na apuração de vários índices econômico-financeiros e dificuldades na comparação com empresas que não se valiam desses artifícios.

10. Assim, a partir de 1º de janeiro de 2008, data de vigência da Lei nº 11.638/2007, as empresas não podem mais fazer, de forma espontânea, registros contábeis de reavaliação de ativos, já que o dispositivo da lei societária que previa a Reserva de Reavaliação foi alterado.

11. Este entendimento consta das Notas Explicativas à Instrução CVM nº 469, de 02 de maio de 2008, item 3 (Reserva de Reavaliação), nos seguintes termos:

“A Lei nº 11.638, de 2007, eliminou a possibilidade de reavaliação espontânea de bens e, conseqüentemente, a figura da reserva de reavaliação o que inclui as reavaliações periódicas previstas na Deliberação CVM nº 183, de 19 de junho de 1995”.

12. O parágrafo 3º, do artigo 182, da Lei nº 6.404/1976, que tratava da Reserva de Reavaliação, passou a ter a seguinte redação, dada pela Lei nº 11.638/2007:

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do artigo 177, inciso I do caput do artigo 183 e § 3º do artigo 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

13. Conforme se extrai da dicção do parágrafo transcrito, a conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial – APP contemplaria as contrapartidas de ajustes a preço de mercado de ativos e passivos, sendo que os ajustes em elementos ativos deveriam decorrer, necessariamente, dos seguintes fatos:

a) normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade (§ 5º, do artigo 177);

b) avaliações de instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de crédito, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo (inciso I, do caput, do artigo 183);

c) reestruturações societárias, realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle (§ 3º, do artigo 226).

14. Com a edição da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, o parágrafo acima transcrito foi novamente alterado, passando a ter a seguinte redação:

§3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177.

15. Verifica-se que a alteração feita pela MP nº 449/2008 no parágrafo 3º, do artigo 182, da Lei nº 6.404/1976 abarcou dois pontos: substituiu-se a expressão “em decorrência da sua avaliação a preço de mercado” por “em decorrência da sua avaliação a valor justo” e eliminou-se a referência ao § 5º do artigo 177, ao inciso I do caput do artigo 183 e ao § 3º do artigo 226 da Lei Societária, ampliando os poderes da Comissão de Valores Imobiliários – CVM para permitir que ela estabeleça hipóteses de aplicação desse critério de avaliação, sem prejuízo dos casos já previstos na Lei das Sociedades por Ações.

16. Em outras palavras: restringiu-se os “ajustes de avaliação patrimonial” aos casos previstos na Lei 6.404/1976 e às hipóteses estabelecidas pela CVM e substituiu-se a expressão “valor de mercado” por “valor justo”, por ser esta última a terminologia utilizada nas normas internacionais de contabilidade.

17. Estas alterações foram justificadas da seguinte forma na Exposição de Motivos da MP nº 449/2008:

41.4. Propõe-se a eliminação da seguinte referência “(§ 5º do art. 177, inciso I do caput do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei)”, contida no § 3º do art. 182, que trata da contrapartida do registro de ativos e passivos a valor de mercado. Isso se faz necessário para eliminar uma incorreção técnica na redação do inciso I do caput do art. 183, que induz ao entendimento de que tanto os títulos classificados como destinados à negociação quanto os disponíveis para venda têm sua contrapartida do registro da avaliação a mercado na classe de “Ajustes de Avaliação Patrimonial”. Na verdade, somente os instrumentos financeiros classificados como disponíveis para venda devem ter esse tratamento, pois os destinados à negociação têm a referida contrapartida registrada diretamente no resultado do período.

41.7. No que se refere ao conjunto de avaliação, propõe-se a substituição da expressão “valor de mercado” por “valor justo”, que é definida como “o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado ou transferido, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória”. Essa terminologia é a utilizada nas normas internacionais de contabilidade e tem abrangência técnica e conceitual bastante superior. Essa proposição

produz alterações na redação do art. 183, especificamente na alínea “a” do inciso I e no § 1º.

18. Logo, com exceção dos casos previstos na Lei Societária (avaliação de instrumentos financeiros classificados como disponíveis para venda – artigo 183, I, “a”), os ajustes de avaliação patrimonial somente ocorrerão nos casos de normas editadas pela CVM com vistas à observância dos padrões internacionais (inclusive nos casos de reestruturação societária – artigo 226, § 3º), ou seja, cabe à CVM regulamentar o assunto, de forma a indicar em quais hipóteses rigorosamente os ajustes se aplicam e como eles serão processados.

19. Oportuno transcrever o item 31 do Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 13, divulgado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e pela CVM, assim redigido:

A reavaliação espontânea de ativos foi extinta a partir de 1º de janeiro de 2008, e os saldos remanescentes nessas reservas devem continuar a ser transferidos para lucros ou prejuízos acumulados na proporção da baixa dos ativos a que se referem. A reserva de reavaliação não foi substituída pela conta de ajustes de avaliação patrimonial, que tem outras natureza e finalidade.

20. Vê-se, pois, que a natureza e finalidade da conta “Ajustes de Avaliação Patrimonial” difere da extinta conta “Reservas de Reavaliação”. Esta se destinava a escriturar as contrapartidas de valores atribuídos a quaisquer elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo. Aquela se destina a escriturar, exclusivamente, os valores decorrentes de avaliação de instrumentos financeiros e aqueles estabelecidos pela CVM com base na competência que lhe foi atribuída pela Lei nº 11.638/2007 e MP nº 449/2008.

Conclusão

21. Face ao exposto, conclui-se respondendo à consulente:

a) É correto o procedimento de reavaliação com a utilização de laudo firmado nos termos do § 1º, do artigo 434, do RIR/1999, de todo o seu ativo intangível, levando os respectivos valores a débito de conta do Ativo Permanente (Intangível) e a crédito da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial integrante do Patrimônio Líquido, sem que ocorra a tributação pelo IRPJ e CSLL?

Não. A partir de 1º de janeiro de 2008 é incabível a reavaliação de bens do ativo intangível. A conta “Ajustes de Avaliação Patrimonial” destina-se a escriturar, exclusivamente, os valores decorrentes de avaliação de instrumentos financeiros e aqueles estabelecidos pela CVM com base na competência que lhe foi atribuída pela Lei nº 11.638/2007 e MP nº 449/2008.

b) Está correto o entendimento de que a incorporação ao capital social do saldo da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial não está sujeita à incidência do IRPJ e CSLL, enquanto não houver a realização dos bens objeto da reavaliação?

Prejudicado, face à impossibilidade de se reavaliar, a partir de 1º de janeiro de 2008, os bens integrantes do ativo intangível.

Ordem de Intimação

22. Dê-se ciência desta solução.

23. [...]

24. Na forma do disposto no artigo 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), em Brasília (DF), em conformidade com o artigo 16 da IN RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Belo Horizonte, 09 de março de 2009.

SANDRO LUIZ DE AGUILAR

Chefe da SRRF06/Disit.

Competência delegada pela Portaria SRRF n.º 632/2007 (DOU de 14/08/2007)