



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

Processo nº 10880.725757/2011-66
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-000.870 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2013
Matéria IRPJ.
Recorrente ESTRELA DO SUL PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

CISÃO. AVALIAÇÃO A PREÇO DE MERCADO NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL.

No regime do lucro presumido, a pessoa jurídica que avaliar os seus bens a valor de mercado e tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá considerar como ganho de capital a diferença entre o valor de mercado dos bens transferidos e o seu respectivo custo de aquisição, e adicionar o referido ganho de capital à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, , nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Alexandre dos Santos Linhares e Meigan Sack Rodrigues, que davam provimento ao recurso.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente e Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araújo, Victor Humberto da Silva Maizman, José Sérgio Gomes, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, e Meigan Sack Rodrigues.

Relatório

Contra a empresa acima qualificada foram lavrados (fls. 220 a 230) Autos de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, perfazendo um crédito tributário no montante de R\$ 160.005.160,03, aí já incluídos os juros de mora e a multa de ofício de 75%.

Do relatório fiscal (Termo de Encerramento Parcial de Fiscalização, fls. 232 a 242), colhem-se as seguintes informações, que sustentam o lançamento efetuado:

Em 30.04.2006, o contribuinte SATIPEL FLORESTAL LTDA (antiga denominação social da ora recorrente) efetuou cisão parcial da sociedade, com a versão de parte do seu patrimônio, no valor de R\$ 210.556.248,00, para a empresa SATIPEL INDUSTRIAL S/A, sua única sócia naquele momento.

Em resposta à intimação fiscal para que apresentasse o Balanço Patrimonial específico referente à cisão parcial ocorrida, e a discriminação dos bens transferidos, com a indicação dos seus custos originais e respectivas reservas de reavaliação, bem como indicasse os procedimentos adotados com relação à tributação do ganho de capital auferido com a transferência destes bens à sucessora, foi apresentada cópia da ata de reunião dos cotistas da SATIPEL FLORESTAL LTDA, ora recorrente, relativa à 4ª Alteração e Consolidação do Contrato Social com o Balanço Patrimonial de 31/03/2006, base da cisão ocorrida em 30/04/2006, bem como lista com os bens transferidos à sucessora, com a identificação do Custo Original e Reserva de Reavaliação. Na oportunidade, esclareceu o contribuinte que não apurara ganho de capital na operação de cisão ocorrida em 30/04/2006, uma vez que a mesma fora realizada a valores de livros contábeis (fls. 37).

O Laudo de Avaliação dos Bens do Ativo Permanente (fls. 65-69), que refletiu a cessão e transferência dos bens imóveis para a sucessora, demonstra que o Custo Original corrigido de todos os bens transferidos foi de R\$ 3.542.914,07, valor este que confere com o somatório dos Custos Originais corrigidos de cada item constante da relação dos bens transferidos na cisão, apresentada pela recorrente.

O mesmo Laudo de Avaliação informa que o valor da reavaliação desses bens totalizou R\$ 207.013.333,93, o que também confere com o somatório da coluna “Reavaliação” de cada item constante da referida relação dos bens transferidos na cisão.

A soma das duas parcelas compõe o valor de R\$ 210.556.248,00, que corresponde à parcela cindida do patrimônio da recorrente, e vertida para a SATIPEL INDUSTRIAL S/A, conforme o referido Laudo de Avaliação e a 4ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, que registra a sua aprovação.

O contribuinte não observou a determinação contida no § 4º do art. 521 do RIR/99, o qual exige, em se tratando de Lucro Presumido, que os valores atribuídos a título de Reavaliação sejam ofertados à tributação, para que possam compor o Valor Contábil como adicional ao Custo Original dos bens transferidos.

Nesses termos, concluiu a fiscalização que o valor contábil a ser considerado por ocasião da alienação dos bens imóveis do Ativo Permanente da ESTRELA DO SUL

PARTICIPAÇÕES LTDA é de R\$ 3.542.914,07, e que a diferença entre o valor contábil e o valor da alienação (que corresponde precisamente ao valor da reavaliação, de R\$ 207.013.333,93), constitui ganho de capital não oferecido à tributação, pelo que lavrou os autos de infração ora em litígio.

O contribuinte contestou o lançamento por meio de impugnação, cujos fundamentos foram assim sintetizados pela decisão recorrida em seu relatório, que neste mister adoto:

“• não houve, na Satipel Industrial S/A - empresa receptora da parcela patrimonial vertida - aumento em seu patrimônio líquido, exatamente porque sua conta de investimento foi reduzida nos exatos R\$ 210.556.248,00, valor contábil da parcela cindida, sendo R\$ 3.542.914,07, na rubrica custo dos imóveis corrigidos, e R\$ 207.013.333,93, na rubrica Reavaliação;

• os lançamentos em questão não podem prevalecer, eis que decorrentes de indevida interpretação (i) da natureza jurídica da operação de cisão; (ii) da forma como a operação efetivamente se realizou e, (iii) sobretudo, das normas que regulam a matéria, em especial as que tratam dos modos de avaliação de patrimônios em eventos da espécie, bem assim das regras que tratam da reavaliação de bens nesses eventos e das que regem a tributação de ganhos de capital em sociedades optantes pelo lucro presumido;

• na incorporação, assim como na fusão e cisão, não há atos de alienação de bens entre as sociedades, mas sucessão universal como efeito legal desses negócios jurídicos, o que significa que não pode ser confundida com cessão, compra e venda ou permuta, atos de alienação de patrimônio, em que ordinariamente se apuram ganhos ou perdas de capital;

• conforme esclarecido no curso do procedimento fiscal, a incorporação da empresa foi realizada a valores de livro, ou seja, o critério de avaliação do patrimônio foi pelo valor contábil dos ativos e não pelo critério de valor de mercado dos bens e direitos;

• a mera existência de bens reavaliados ou a reavaliação de determinados bens no evento de cisão não significa avaliação a mercado de que trata o referido artigo 235, § 4º, do RIR/99, eis que este reclama a avaliação de todo o patrimônio pelo valor de mercado;

• em razão da natureza da operação de cisão que, como visto, tem a característica de sucessão universal dos bens e direitos vertidos no processo, estipulou o legislador no artigo 441 do RIR/1999 que "As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida." Assim, se no evento de cisão as reservas de reavaliação existentes forem simplesmente transferidas à sociedade beneficiária do acervo cindido objeto da operação, estas devem receber o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida, isto é, não devem sofrer imediata tributação;

• O fato de o laudo elaborado pelos peritos contábeis, segundo o critério de avaliação contábil do patrimônio, fazer referência ao custo histórico dos bens e ao montante das reavaliações havidas não significa que o patrimônio tenha sido avaliado pelo critério de valor de mercado;

- como no evento de cisão, por definição, não há atos de alienação de patrimônio, não tem cabimento cogitar-se do artigo 521, § 4º, do RIR/1999 que, para a sua aplicação, reclama a realização de ganho de capital resultante da alienação de bens;

- conforme determina o artigo 4º Lei 9.959/2000, a rigor, a reserva de reavaliação somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base da CSLL quando da alienação, baixa por perecimento ou depreciação, amortização ou exaustão dos bens reavaliados, situações únicas que implicam sua efetiva realização;

- caso se entenda que a reserva de reavaliação constituída em 15/12/2000 deva ser considerada tributável no primeiro trimestre de 2004, quando a Impugnante passou a ser tributada pelo lucro presumido, com fundamento no art. 54 da Lei 9.430/1996 (reproduzido no art. 520 RIR/1999), a suposta obrigação tributária já teria sido extinta pela decadência e, além disso, o valor da reserva de reavaliação já teria sido incorporado ao custo dos bens reavaliados desde 2004;

- Por fim, protesta a Impugnante pela produção de todas e quaisquer provas admitidas em direito.”

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, em São Paulo/SP, afastou a alegação de decadência pela suposta realização da reserva de reavaliação que teria ocorrido no primeiro trimestre de 2004, quando a empresa passou a ser tributada pelo lucro presumido, vez que a tributação discutida é sobre o ganho de capital apurado por conta da absorção de bens integrantes do patrimônio de empresa sucedida por outra empresa, sua sucessora, cujo *dies a quo* coincide com a data da cisão parcial da autuada, 30/04/2006, e, no mérito, manteve integralmente o lançamento efetuado.

O Acórdão nº 16-34.153, fls. 378 a 389, possui a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 30/04/2006

VERSÃO DE BENS EM VIRTUDE DE CISÃO PARCIAL. HIPÓTESE DE ALIENAÇÃO.

A transferência de bens do ativo permanente a outra pessoa jurídica, por ocasião de cisão parcial, configura hipótese de alienação abrangida pelo artigo 235, do RIR/99.

CISÃO. IMÓVEIS VERTIDOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

O artigo 441 do RIR/99, dispositivo que estabelece que as reservas de reavaliação terão na sucessora o mesmo tratamento que teriam na empresa sucedida, no caso de cisão parcial, não contraria o artigo 521, § 4º, também do RIR/99, que prevê que a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou arbitrado poderá computar os valores acrescidos em virtude de reavaliação como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos somente se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Na apuração de ganho de capital, o termo inicial do lançamento dos tributos devidos situa-se na data da alienação dos bens, no caso, do evento de cisão parcial da empresa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos demais lançamentos reflexivos, face à relação de causa e efeito que os vincula.”

Cientificada desta decisão em 22.03.2012, conforme AR de fls. 395, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 20.04.2012, fls. 396 a 431, no qual, em síntese, reprisa os argumentos expostos na inicial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, observo ser incontestado o fato de que, na cisão parcial de SATIPEL FLORESTAL LTDA (recorrente), ocorrida em 30.04.2006, foram vertidos para a SATIPEL INDUSTRIAL S/A bens avaliados em R\$ 210.556.248,00, sendo R\$ 3.542.914,07 correspondentes ao custo original corrigido desses bens, e R\$ 207.013.333,93 correspondentes ao valor da reserva de reavaliação contabilizada na recorrente.

Aduz a recorrente que o laudo que sustenta a apuração deste valor para fins da cisão não é um laudo de reavaliação dos bens a valor de mercado, mas sim um laudo de avaliação dos referidos bens a valor contábil.

Neste sentido, observa que, conforme a alínea a.3 do “Protocolo de Cisão Parcial e de Justificação” firmado em 14/04/2006 entre as partes, foram nomeados 3 peritos contábeis *“para proceder à avaliação da parcela patrimonial a ser vertida, sob o critério de valor contábil, com base no balanço patrimonial levantado em 31 de março de 2006.”* No mesmo diapasão, o item 4 do “Laudo de Avaliação” expressamente consigna que este teve por objetivo *“determinar o valor contábil do patrimônio a ser cindido e incorporado, levando-se em consideração a situação patrimonial da empresa em 31 de março de 2006.”* (grifos não são do original)

Assim, como a Reserva de Reavaliação fora constituída em datas muito anteriores ao evento de cisão (nos anos de 2000 e 2004), não haveria que se falar em valor de mercado, restando claro que o que ocorreu foi mera transferência de ativos a valor contábil.

Com a devida vênia, o raciocínio expendido não se sustenta, senão vejamos.

Cediço que o propósito da reavaliação de bens é eliminar a defasagem existente entre o custo dos bens e o seu valor de mercado.

Confira-se, neste aspecto, o que dispõe a respeito a Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários — CVM nº 183, de 19.06.1995, que aprovou o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, elaborado em conjunto com a própria CVM, também citada pela recorrente em suas razões de defesa e parcialmente transcrita em seus memoriais (grifos não são do original):

“Paralelamente a essa atualização compulsória do valor dos ativos pela correção monetária, a legislação permite que as empresas procedam a uma **avaliação de ativos por seus valores de mercado**, com base em laudos técnicos. Denomina-se **Reavaliação** o **resultado** derivado da **diferença** entre o **valor líquido contábil dos bens** (custo corrigido monetariamente líquido das depreciações acumuladas) e o **valor de mercado**, sendo este um procedimento optativo.

A **Reavaliação** significa a **adoção do valor de mercado** para os bens reavaliados, **abandonando-se para estes o princípio de custo original corrigido monetariamente**. Objetiva, conceitualmente, que o balanço reflita os ativos a valores mais próximos aos de reposição.”

Uma vez efetuada a referida reavaliação, e devidamente contabilizada, é certo que o novo valor contábil passa a ser exatamente o valor de mercado que fora apurado no procedimento. Portanto, se os bens assim reavaliados forem mais adiante objeto de transferência, por meio de cisão, dizer que tal transferência se fez a valor meramente contábil, e não a valor de mercado, não retrata com fidelidade o que realmente ocorreu.

A própria recorrente, na peça recursal, transcreve trecho de voto no Acórdão nº 103-23.441, julgado em 17 de abril de 2008, para destacar que o momento da constituição da reserva de reavaliação de bens, se no passado ou no presente, de rigor é irrelevante para efeitos do diferimento da tributação, consoante inclusive a própria Receita Federal assentara no Parecer CST nº 1.136, de 24/05/1984, lá também parcialmente transcrito (abaixo, *verbis*):

“(…)

3. Cabe ressaltar que, em ambos os dispositivos (artigos 326 e 328), não há sequer referência a qualquer comando que coloque o lapso de tempo decorrido entre a reavaliação de bens e a subscrição de capital como fator impeditivo da utilização do regime tributário regulado no art. 328 do RIR/80.

4. A reavaliação, como se sabe, é feita objetivando eliminar a defasagem existente entre o custo dos bens (mesmo corrigidos monetariamente) e o seu valor de mercado. A legislação não procura, assim, vinculá-la a esta ou àquela destinação específica.

5. O momento em que se procede a reavaliação nada tem a ver com a sua destinação. A destinação dos bens — e conseqüentemente a destinação da reserva de reavaliação — ocorrerá ao longo do tempo e poderá, evidentemente, ser ou não prevista nos planos da empresa.

(…)”

Após aquela transcrição, foi assim concluído o voto:

“Dessa forma, não vejo a qualquer comando, nos artigos 435 e 440 do RIR/1999, que coloque o lapso de tempo decorrido entre a reavaliação de bens e a subscrição de capital como fator impeditivo da utilização do regime tributário **regulado pelo artigo 435 citado.**”

Portanto, na esteira exatamente do raciocínio exposto no âmbito do citado acórdão, e acima detalhado, bem como no Parecer CST nº 1.136, de 24/05/1984, também entendo que o mero fato de se tratar de uma reavaliação pretérita não constitui qualquer óbice à aplicação das disposições legais atinentes à reserva de reavaliação e sua respectiva realização.

Dito de outra maneira: a reavaliação feita, ainda que em data pretérita ao evento aqui em foco, permanece hígida, e confirma o fato de que os bens, originalmente adquiridos por R\$ 3.542.914,07, foram avaliados pelo valor de mercado de R\$ 210.556.248,00.

Assim, se o “Laudo de Avaliação” datado de 30.04.2006 limitou-se a tão somente especificar os valores contábeis dos referidos bens em 31.03.2006, e estes, por sua vez, já se encontravam atualizados por força de uma reavaliação pretérita, é de se concluir que o referido laudo apenas ratificou os valores de mercado daqueles bens naquela data, para fins de cisão.

Portanto, considerando-se que os bens foram avaliados, para fins da cisão efetuada, a preço de mercado, prossegue na análise dos demais pontos.

Permito-me uma breve digressão histórica sobre o tema reavaliação de ativos, destacando inicialmente as seguintes observações, também extraídas da já citada Deliberação CVM nº 183, de 1995:

“A REAVALIAÇÃO FRENTE AOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

5 - 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.”

A reavaliação, portanto, foi introduzida no Brasil pela Lei nº 6.404/76, que, no seu artigo 182, assim dispôs:

“Art. 182. (...)

§ 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.”*

A legislação fiscal que primeiro tratou do assunto foi o Decreto-Lei nº 1.598/77.

Da leitura dos seus dispositivos, constata-se estarem todos voltados às empresas que apuram o imposto de renda pela sistemática do lucro real. Confira-se:

“Reavaliação de Bens**Tributação na Realização**

Art. 35 - A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

§ 1º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

(...)

Reavaliação na Subscrição de Capital ou Valores Mobiliários

Art 36 - A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação.

Parágrafo único - O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

(...)

Reavaliação na Fusão, Incorporação ou Cisão

Art 37 - A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão.

Parágrafo único - O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 35.”

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 1.978/82 inseriu novo dispositivo, também voltado às empresas do lucro real:

“Art 3º A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, em virtude de nova avaliação com base em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada na determinação do lucro real.

§ 1º O valor da reavaliação incorporado ao capital na forma deste artigo será:

(...)

b) computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto na letra b do § 1º do artigo 35 ou letras a, c e d do parágrafo único do artigo 36 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação dada pelos itens VI e VII do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979.

(...)”

Tais artigos encontram-se hoje integrados ao RIR/99, artigos 434 a 440.

Na análise e interpretação desses dispositivos, há muito consolidou-se no CARF o entendimento de que, para fins fiscais, a reavaliação de bens e direitos deveria produzir resultados tributáveis neutros.

Neste sentido, vale reproduzir o entendimento exposto no Acórdão nº 107-07.739, também colacionado pela recorrente em suas razões de recurso:

“Assim é que a legislação permite o diferimento da tributação da mais valia, representado pela contrapartida contábil mantida no patrimônio líquido, sob o título de reserva de reavaliação:

(...)

A neutralidade é mantida exatamente pelo mecanismo previsto no art. 435 do RIR/99:

(...)

Veja:

- quando utilizada para aumento de capital, a mais valia se incorpora definitivamente ao patrimônio da empresa, equacionado-se com o ativo reavaliado;
- se alienado o bem reavaliado, o custo de aquisição majorado diminuiu o ganho de capital, por isso a adição da reserva correspondente ao bem reavaliado para neutralizar a redução do ganho tributável;
- os encargos da depreciação, amortização ou exaustão calculados sobre o bem reavaliado reduzem o resultado tributável do período, por isso a adição do mesmo valor ao resultado, novamente visando a neutralidade;
- na baixa por perecimento, a perda foi majorada pela mais valia integrada ao ativo perdido, logo a adição da reserva para neutralizar os efeitos no resultado.”

De fato, em se tratando de empresa submetida à apuração do lucro real, desde que observadas as disposições legais específicas, de rigor é absolutamente neutra, do ponto de vista fiscal, tanto a constituição quanto a realização da reserva de reavaliação.

Neste contexto, justifica-se a disposição constante do artigo 441 do RIR/99, que possui a seguinte redação:

“Art. 441. As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.”

De se observar que, a despeito de não estar assente em base legal efetiva, tal dispositivo encontra-se em perfeita consonância com toda a sistemática até aqui delineada. Com base nele, permite-se até mesmo a *transferência* das reservas de reavaliação, de uma empresa do lucro real para outra empresa do lucro real, sua sucessora, a qual pode, assim, continuar a dar à reserva de reavaliação o mesmo tratamento tributário que ela tinha — e continuaria a ter, se permanecesse — na sucedida.

Contudo, impende registrar que, até antes da Lei nº 9.249/95, inexistiam quaisquer dispositivos específicos tratando da reserva de reavaliação em empresas não submetidas à apuração pelo lucro real.

Apenas com a referida lei, veio a lume o primeiro dispositivo mencionando tais empresas, *verbis*:

“Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.

§ 4º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.”

Mais adiante, a Lei nº 9.430/96 trouxe nova disposição contemplando, mais uma vez, especificamente as empresas submetidas ao lucro presumido e arbitrado.

“Art. 52. Na apuração de ganho de capital de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda.”

O artigo 21 da Lei nº 9.249/95, acima transcrito, trata, portanto, tão somente de especificar os efeitos fiscais a que devem submeter-se as empresas do lucro presumido ou arbitrado, caso tenham parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação,

fusão ou cisão, e procedam à avaliação dos seus bens a valor de mercado, determinando que, nesses casos, deve ser apurado ganho de capital.

Já o artigo 52 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito, detalha e especifica como deve ser feita a apuração do ganho de capital nessas situações, expondo a racionalidade da sistemática empregada nessa apuração. Assim, se os valores da reavaliação foram computados na base de cálculo do imposto de renda, legítimo que a empresa também os considere como parte integrante do custo, quando da apuração do ganho de capital; por outro lado, se os valores da reavaliação não foram submetidos à tributação, não pode a empresa se beneficiar do custo majorado.

O regramento contido no artigo 21 da Lei nº 9.249/95 é claro: empresas do lucro presumido ou arbitrado que tenham parte ou todo o patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, e procedam à avaliação de bens a valor de mercado, devem apurar ganho de capital, e este ganho deve ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos.

Neste contexto, entendo ser irrelevante toda a discussão travada no presente recurso quanto ao fato de ser ou não a cisão parcial uma espécie do gênero alienação, e, a depender disto, estar ou não sujeita à apuração de ganho de capital. Mesmo porque, em que pese tenha a recorrente feito constar que o seu entendimento sobre a questão se encontra respaldado no magistério de ilustres doutrinadores, não se pode tê-lo por incontestado, havendo igualmente entendimento de respeitáveis juristas em sentido diverso.

Também a disposição contida no artigo 4º da Lei nº 9.959/00, que determina que a contrapartida da reavaliação de bens somente deva ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado, igualmente não a socorre, pois desborda para a discussão de saber se a cisão parcial consubstanciaria alienação e implicaria, portanto, a efetiva realização do bem.

Ocorre que toda essa discussão naufraga quando há expressa disposição de lei a respeito — como de fato há, no presente caso.

Para que não restem dúvidas, vamos conferir o quadramento dos fatos ao antemencionado dispositivo (artigo 21 da Lei nº 9.249/95):

- A recorrente teve parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão? R.: Sim, sendo tal fato incontestado.
- A recorrente é pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado? R.: Sim, é tributada com base no lucro presumido, sendo tal fato também incontestado.
- No balanço específico levantado para esse fim, até trinta dias antes do evento, os bens e direitos transferidos foram avaliados pelo valor contábil ou de mercado? R.: Pelo valor de mercado, nos termos do presente voto, vez que os valores daqueles bens registrados na contabilidade já continham o montante das respectivas reavaliações antes efetuadas.

Incontestes também o custo de aquisição dos referidos bens, que, no caso, é de somente R\$ 3.542.914,07, bem como o respectivo valor de avaliação, que é de R\$ 210.556.248,00, pelo que se afigura precisamente, nos termos do indigitado dispositivo, em R\$ 207.013.333,93 o valor do ganho de capital a ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos.

Conforme já referido, nos termos do artigo 21 da Lei nº 9.249/95, é obrigatória a apuração do ganho de capital nesses casos. Restaria apenas a possibilidade, conferida pelo artigo 52 da Lei nº 9.430/96, já ao norte transcrito, de a empresa, na apuração desse ganho, computar no custo os valores acrescidos em virtude de reavaliação, desde que ela conseguisse comprovar que esses valores já haviam sido computados na determinação da base de cálculo dos tributos devidos.

Contudo, a empresa em nenhum momento fez tal demonstração, mesmo porque, como ela própria declarou, sequer efetuou a apuração de ganho de capital, por entender que não estaria sujeita a tal procedimento.

Resta analisar ainda o argumento recursal de que o artigo 21 da Lei nº 9.249/95 (art. 235 do RIR/99) seria inaplicável ao caso, vez que este reclamaria a avaliação de *todo* o patrimônio da empresa pelo valor de mercado.

O argumento não se sustenta. O dispositivo não contém esta determinação, a qual nem mesmo faria qualquer sentido no caso concreto. Veja-se: estamos tratando de uma cisão parcial, com versão do patrimônio cindido para outra empresa já constituída. Assim, se algum acordo há de haver entre a sucedida e a sucessora, este só pode dizer respeito ao valor dos bens a serem vertidos, não sendo necessário qualquer acordo, e muito menos avaliação, por qualquer critério, quanto aos bens que devam permanecer na cindida.

Por este motivo é que o “Protocolo de Cisão Parcial e de Justificação” firmado em 14/04/2006 entre as partes, expressamente refere que os peritos nomeados devem *“proceder à avaliação da parcela patrimonial a ser vertida”*, e o “Laudo de Avaliação” confirma que seu objetivo foi *“determinar o valor contábil do patrimônio a ser cindido e incorporado”*. (grifos não são do original).

Por sua vez, o artigo 21 da Lei nº 9.249/95, ao regular os efeitos fiscais decorrentes das diversas formas de reorganização societária, dentre elas a cisão parcial, ali expressamente referida, preocupa-se justamente com a possibilidade de haver ganhos de capital, os quais devem ser oferecidos à tributação.

A dar guarida ao entendimento da recorrente, bastaria que a empresa deixasse de avaliar um único bem a valor de mercado, para que nenhuma imposição tributária lhe pudesse ser feita com base no referido dispositivo legal, sendo inadmissível tal entendimento, que simplesmente tornaria o dispositivo inútil e obsoleto.

Os demais argumentos recursais também não prosperam.

Sustenta a recorrente a violação ao conceito de renda insculpido no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Aduz que não teria havido aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda nem pela cindida, vez que esta, de fato, teve seu seu patrimônio líquido reduzido, e nem pela sucessora, vez que esta, como única sócia da Recorrente à época

da cisão, por equivalência patrimonial já possuía, refletida em sua conta de investimentos, a parcela cindida.

Com relação ao patrimônio líquido da sucessora, a alegação é de todo impertinente, visto que o que é objeto de tributação pelo artigo 21 da Lei nº 9.249/95 (art. 235 do RIR/99) é o ganho de capital auferido pela empresa cindida, e não pela sucessora.

Com relação ao patrimônio da cindida, entende a recorrente que, nos termos do artigo 43 do CTN, pode-se extrair como “regra geral” o fato de que *“em toda e qualquer cisão — total ou parcial — a sociedade cindida não obtém renda”*. Entretanto, a própria recorrente reconhece, na peça recursal, que a lei contém uma exceção a esta “regra geral”, e esta exceção ocorre justamente *“se a cisão for realizada a valor de mercado”*.

Portanto, em sendo a cisão feita a valores de mercado, a própria recorrente reconhece a correção da tributação, sendo que ela apenas não a admite no presente caso, porque entende que a cisão foi feita a valores contábeis.

Como último argumento, sustenta a recorrente que, na remota hipótese de serem afastados todos os argumentos manejados, certo seria, então, que ainda assim o lançamento não deveria prevalecer, na medida em que a suposta obrigação tributária já teria sido extinta pela decadência, nos termos art. 150, parágrafo 4º do CTN, eis que a tributação deveria ter ocorrido quando da mudança do Regime de Lucro Real para o Presumido, que teria ocorrido em 2004.

De se observar que nem mesmo a recorrente parece convencida dos próprios argumentos. Isto porque, em outro trecho do seu recurso, assim manifestou-se (grifos nossos):

“Não cogitaram a fiscalização e a Turma Julgadora que, ao adotar o regime de apuração do IRPJ pelo lucro presumido, a Recorrente deveria ter oferecido à tributação o valor da respectiva reserva, com base no art. 54 da Lei 9.430/1996 (reproduzido no art. 520 RIR/1999). E não o fizeram porque atentos ao comando desse dispositivo, que tem a seguinte dicção:

(...)

É dizer: somente os valores cuja tributação tenha sido diferida pela sociedade, ao tempo em que apurava o IRPJ com base no lucro real, e cujos saldos estivessem controlados na parte B do LALUR, deverão ser oferecidos à tributação, após a mudança de regime para o de lucro presumido, no primeiro trimestre seguinte a essa opção. Como, no entanto, a reserva de reavaliação não é controlada pela parte B do LALUR, estando, ao revés, na conta do patrimônio líquido, a Recorrente, quando migrou para o lucro presumido, não estava, realmente, sujeita à regra contida no art. 54 da Lei 9.430/1996, e, por isso, manteve, até a cisão, a reserva de reavaliação que já existia desde as respectivas reavaliações, ocorridas em 2000 e 2004. Correta, pois, a conduta da Recorrente, e contra a isso a autuação não se insurgiu.”

Além da patente contradição, portanto, entre as próprias alegações recursais, o que pretende a recorrente é que aqui se analise não o lançamento que foi efetuado, mas sim um outro lançamento, que não foi levado a termo, e que, no entender da recorrente, seria insubsistente no mérito e, ainda, que, se tivesse sido feito, de qualquer sorte estaria decadente.

Entendo que tais considerações desbordam completamente do litígio aqui posto. Não cabe nos presentes autos discutir se um lançamento *não feito* seria pertinente ou

impertinente, ou mesmo decadente. Conforme bem observou a recorrente, nem a autoridade lançadora, nem a autoridade julgadora cogitaram da aplicação do art. 54 da Lei nº 9.430/96 ao caso.

O litígio, no presente caso, cinge-se à aplicação ou não do artigo 21 da Lei nº 9.249/95 e do artigo 52 da Lei nº 9.430/96 aos fatos, dispositivos esses que se encontram consolidados nos artigos 235 e 521 do RIR/99, mencionados na autuação fiscal.

E, neste aspecto, diante da meridiana clareza do texto legal, e da perfeita subsunção dos fatos à norma, não há outra conclusão possível que não a manutenção do lançamento efetuado.

No mesmo sentido do presente voto, assim também já decidiu o CARF:

“CISÃO. AVALIAÇÃO A PREÇO DE MERCADO NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. No regime do lucro presumido, a pessoa jurídica que optar pela avaliação do seu patrimônio a valor de mercado para fins de cisão deverá adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL o ganho de capital conforme definido no art. 235, § 4º, do RIR/99.” (Acórdão nº 103-22.909, sessão de 01 de março de 2007, relator Aloysio José Percínio da Silva)

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator