



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10880.731573/2011-35
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.264 – 1ª Turma
Sessão de 03 de março de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente ESTRELA DO SUL PARTICIPACOES LTDA. e OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONDIÇÕES DE ADMISSIBILIDADE.
AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA

Não se pode conhecer do Recurso Especial cujo paradigma trazido trata de situação fática diversa daquela analisada no acórdão recorrido.

Recurso Especial do Contribuinte Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial do Contribuinte não conhecido por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa (Relatora), Luis Flávio Neto, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Adriana Gomes Rêgo.

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

(Assinado digitalmente)

CRISTIANE SILVA COSTA - Relatora

(Assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES REGO - Redatora designado

EDITADO EM: 18/04/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA, COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (fls. 285/287) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 290/292) incidentes sobre *"ganho de capital na alienação patrimonial de bens reavaliados"* (trecho do TVF - item 27), quanto ao ano-calendário de 2009, com a imposição de multa de 75% (setenta e cinco por cento). A Duraflora S/A foi identificada como responsável tributária, considerando que esta empresa recebeu parcela do patrimônio da Estrela do Sul em cisão parcial, operação societária interpretada como alienação pelo agente fiscal autuante.

A Delegacia da Receita Federal em São Paulo julgou improcedente a impugnação administrativa apresentada pela contribuinte e pela responsável tributária (fls. 196/208), em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2009

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. É necessário que o prévio oferecimento à tributação das reavaliações efetuadas tenha efetivamente ocorrido, para que a contribuinte tenha direito ao seu cômputo no custo de aquisição dos bens vertidos e assim não ser tributado em duplicidade.

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.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deste Conselho negou provimento ao recurso voluntário, em acórdão cuja ementa se transcreve a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Data do fato gerador: 31/12/2009 VERSÃO DE BENS EM VIRTUDE DE CISÃO PARCIAL. LUCRO PRESUMIDO. RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

No caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o valor acrescido ao custo de aquisição de bens e direitos em virtude de reavaliação, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerado ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido (art. 21, § 2º da Lei nº 9.249/95).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

A contribuinte apresentou embargos de declaração para esclarecimento de omissões, contradições e obscuridades no acórdão. Estes embargos não foram conhecidos pela mesma Turma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REDISCUSSÃO DO MÉRITO. NÃO CONHECIMENTO.

Não devem ser conhecidos os embargos de declaração que visam unicamente rediscutir o mérito de questões já devidamente julgadas.

Com sua intimação em 01/08/2014, a contribuinte interpôs recurso especial em 13/08/2014 (fls. 539/574), no qual sustenta divergência a respeito do tratamento tributário que se deve dar à reserva de reavaliação de bens de titularidade da pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que teve seu patrimônio transferido em virtude de cisão para pessoa jurídica tributada pelo lucro real, apontando como paradigma o acórdão nº 1103-000.972. Segundo o acórdão recorrido, a reserva de reavaliação configuraria ganho de capital, tendo em vista que o artigo 441, do RIR, se aplicaria apenas às pessoas jurídicas submetidas ao lucro real; enquanto o acórdão paradigma entendeu que *“como se cuida de sucessão a título universal, não se têm por realizadas as reservas de reavaliação, se o bem reavaliado for vertido por um dos citados eventos sucessórios. Isso, quer a sucessora esteja sujeita ao regime do lucro real, quer esteja submetida ao regime do lucro presumido”*.

Além disso, segundo a Recorrente, *“outro ponto de divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma está na diferenciação, em termos contábeis e tributários, da figura da reavaliação de bens e da figura de avaliação de bens a mercado no âmbito das operações de cisão, fusão e incorporação”*.

O recurso especial foi admitido, conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 905/908):

Trata-se da mesma matéria analisada no acórdão paradigma e no acórdão recorrido, embora por ângulos diferentes, com conclusões distintas.

O acórdão paradigma analisa questão relativa ao custo de aquisição de bem vendido, cuja aquisição foi originada de cisão de outra empresa, na qual o valor contábil do bem registrado na sucessora incluía o valor de reavaliação feita pela sucedida antes da cisão, que também não fora oferecida à tributação naquela. O acórdão recorrido analisa situação similar, só que pelo ângulo da empresa cindida.

No entendimento do acórdão paradigma o valor da reavaliação somente comporia o custo de aquisição na apuração do ganho de capital na sucessora se já tivesse sido tributado pela sucedida, excluindo tal hipótese no caso da reserva de reavaliação ter sido transferida para a empresa sucessora, tal qual no caso dos autos. conclui o acórdão paradigma que a tributação da reserva de reavaliação somente se dá quando de sua realização efetiva (alienação), seja na empresa sucedida, seja na empresa sucessora. Isto porque o direito contábil foi recepcionado pela legislação do lucro presumido, com as ressalvas previstas na lei, não constando destas a de se tributar o valor das reservas transferidas à sucessora, antes da sua realização efetiva.

O acórdão recorrido, por seu turno, ao analisar a questão pelo ângulo da empresa cindida, traz entendimento de que a reserva de reavaliação, no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que teve o patrimônio absorvido em virtude de cisão, deve ser tributada no momento da operação societária, configurando-se o ganho de capital neste momento.

Assim, entendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial com alegação de que (i) não seria aplicável o artigo 441, do RIR, pois a contribuinte seria optante pelo lucro presumido e aquele dispositivo legal se destinaria à regular o regime de lucro real; (ii) a cisão é evento capaz de gerar ganho tributável, na forma dos artigos 522, parágrafo único e artigo 235, caput e §4º; (iii) “a opção da empresa pela reavaliação dos ativos, registrando-a em seu patrimônio líquido, implicaria no abandono do custo original meramente corrigido como critério para sua avaliação”; (iv) “a reserva de reavaliação somente poderia ter sido considerada se tivesse sido oferecida anteriormente à tributação”.

Na data do julgamento (02/02/2016), a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou memoriais, nos quais reitera suas contrarrazões e, além disso, pede o não conhecimento do recurso especial porque não haveria divergência demonstrada. A contribuinte também apresenta memoriais, reiterando as razões de seu recurso especial.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conheço do recurso especial, eis que tempestivo e demonstrada analiticamente a divergência na interpretação da legislação tributária pela Recorrente.

Considerando que a questão nova trazida em memoriais pela Procuradoria da Fazenda Nacional, consistente em questionar a admissibilidade do recurso especial, poderia ser conhecida de ofício por esta Turma, tomo conhecimento destas alegações, para rejeitá-las.

Isto porque tanto o acórdão recorrido quanto o acórdão paradigma tratam da interpretação do artigo 441, do Regulamento do Imposto sobre a Renda; como também do artigo 21, §2º, da Lei nº 9.429. Em ambos os casos, tratam de situação similar, que é o *"tratamento que se deve dar à reserva de reavaliação de bens de titularidade de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que teve parte de seu patrimônio transferido em virtude de cisão, para pessoa jurídica tributada pelo lucro real, que, sem solução de continuidade, continuou a realizar a reserva de reavaliação recebida em transferência da sucedida à medida da realização dos bens que, também recebidos em transferência, lhes deram causa."* (trecho do recurso especial)

Ressalto que a Recorrente alega divergência a respeito do tratamento tributário que se deve dar à reserva de reavaliação de bens de titularidade da pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que teve seu patrimônio transferido em virtude de cisão para pessoa jurídica tributada pelo lucro real. Em suas razões recursais, aponta como paradigma o acórdão nº **1103-000.972**. Segundo o acórdão recorrido, a reserva de reavaliação configuraria ganho de capital, tendo em vista que o artigo 441, do RIR, seria aplicável apenas às pessoas jurídicas submetidas ao lucro real; enquanto o acórdão paradigma entendeu que *"como se cuida de sucessão a título universal, não se têm por realizadas as reservas de reavaliação, se o bem reavaliado for vertido por um dos citados eventos sucessórios. Isso, quer a sucessora esteja sujeita ao regime do lucro real, quer esteja submetida ao regime do lucro presumido"*.

Além disso, segundo a Recorrente, *"outro ponto de divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma está na diferenciação, em termos contábeis e tributários, da figura da reavaliação de bens e da figura de avaliação de bens a mercado no âmbito das operações de cisão, fusão e incorporação"*.

A respeito do artigo 441¹, a interpretação adotada é divergente, conforme quadro a seguir:

Acórdão recorrido	Acórdão paradigma
<i>"Da mesma forma, não se aplica ao presente caso, a norma insculpida no art. 441 do RIR/99, a qual como o próprio Regulamento dispõe, aplica-se exclusivamente para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real."</i>	<i>"Conforme artigo 441 do RIR/99, as reservas de reavaliação transferidas por incorporação, fusão ou cisão têm o mesmo tratamento tributário na sucessora. Ou sejam como se cuida de sucessão a título universal, não se têm por realizadas as reservas de reavaliação, se o bem reavaliado for vertido por um dos eventos societários.</i> <i>Isso quer a sucessora esteja sujeita ao regime do lucro real, quer esteja sujeita ao regime do lucro presumido."</i>

¹ 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.

A segunda divergência na interpretação da legislação federal está relacionada ao artigo 21, §2º, da Lei nº 9.249/95², verbis:

Acórdão recorrido	Acórdão paradigma
<i>"Ocorre, porém, que, com a entrada em vigor do §2º do art. 21 da Lei 9.249/95, o art. 35 não mais seria aplicável no caso de pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo lucro presumido. Ou seja, achou por bem o legislador em criar uma norma específica para tratamento da reserva de reavaliação no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que tiver o patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, ou seja, refiro-me ao §2º, do art. 21, da Lei 9.249/95 (...)</i> <u><i>Logicamente, que a avaliação para fins de reavaliação de bens deve buscar o valor de mercado de bens registrado como custo de aquisição. (...)</i></u> <i>Por último, embora despicando para o deslinde da questão, pois o §2º do art. 21 está posto e deve ser aplicado, arcear que a importância de tal dispositivo reside no fato de que, em não sendo obrigada a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido a manter escrituração completa, perderia o fisco o controle da reserva de reavaliação, razão pela qual <u>achou por bem o legislador determinar que se tributassem imediatamente no momento do evento cisão, diferentemente do que o RIR/99 determina no caso de tributação pelo lucro real, em que o contribuinte é obrigado a manter a escrituração completa.</u>"</i>	<i>"Há uma outra hipótese, mas que não se põe rigorosamente como ressalva nos termos acima. É o caso de <u>avaliação dos bens a mercado na incorporação, fusão ou cisão, por pessoa que esteja sob o regime do lucro presumido.</u> Nessa hipótese, a tributação da diferença entre aquele valor e o custo de aquisição dos bens, diminuído da depreciação, amortização ou exaustão, se dá no momento em que ocorre essa avaliação de bens, i.e., na incorporação, fusão ou cisão. <u>É o comando do art. 21, §§2º e 3º, da Lei 9.249/95, reproduzido no art. 235, §4º.</u></i> <i>Ou seja, <u>a regra geral</u> é a de que as reservas de reavaliação transferidas, por sucessão a título universal (cisão da Macedo Industrial), à recorrente não são nela tributadas no momento em que ela optou pelo regime do lucro presumido (primeiro semestre de 2007), <u>mas são nela tributadas se e quando e na medida da realização de tais reservas</u> - repita-se, mesmo sob o regime do lucro presumido. Ou, por outras vias, na realização de tais reservas, seus valores não irão compor o custo de aquisição, para apuração do ganho, por quem se sujeite ao regime do lucro presumido."</i>

Lembro que o recurso foi admitido, conforme despacho às fls., pelas seguintes razões:

Trata-se da mesma matéria analisada no acórdão paradigma e no acórdão recorrido, embora por ângulos diferentes, com conclusões distintas.

² Redação do dispositivo à ocasião dos fatos em julgamento:

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.

§ 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.

O acórdão paradigma analisa questão relativa ao custo de aquisição de bem vendido, cuja aquisição foi originada de cisão de outra empresa, na qual o valor contábil do bem registrado na sucessora incluía o valor de reavaliação feita pela sucedida antes da cisão, que também não fora oferecida à tributação naquela. O acórdão recorrido analisa situação similar, só que pelo ângulo da empresa cindida.

No entendimento do acórdão paradigma o valor da reavaliação somente comporia o custo de aquisição na apuração do ganho de capital na sucessora se já tivesse sido tributado pela sucedida, excluindo tal hipótese no caso da reserva de reavaliação ter sido transferida para a empresa sucessora, tal qual no caso dos autos. conclui o acórdão paradigma que a tributação da reserva de reavaliação somente se dá quando de sua realização efetiva (alienação), seja na empresa sucedida, seja na empresa sucessora. Isto porque o direito contábil foi recepcionado pela legislação do lucro presumido, com as ressalvas previstas na lei, não constando destas a de se tributar o valor das reservas transferidas à sucessora, antes da sua realização efetiva.

O acórdão recorrido, por seu turno, ao analisar a questão pelo ângulo da empresa cindida, traz entendimento de que a reserva de reavaliação, no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que teve o patrimônio absorvido em virtude de cisão, deve ser tributada no momento da operação societária, configurando-se o ganho de capital neste momento.

Assim, entendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Por fim, vale menção que o recurso especial foi interposto ao tempo em que vigente o Regimento Interno anterior (Portaria 265/2009), que não exigia expressamente a demonstração objetiva da legislação que está sendo interpretada de forma divergente, exigência que foi incluída no atual Regimento Interno (Portaria 343/2015), conforme artigo 67, §1º (§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente).

Diante destas razões, reconhecendo a divergência na interpretação da legislação tributária e a similitude fática entre os fatos, conheço do recurso especial.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Redatora Designada

Ouso discordar da emitente relatora já no que diz respeito ao conhecimento do Recurso Especial em apreço, pois entendo que há diferenças substanciais entre o que ora se discute no presente processo e o que foi tratado pelo acórdão trazido como paradigma (Acórdão nº 1103-000.972).

Por ocasião da admissibilidade do presente recurso, em um juízo de cognição sumária, entendi que haveria similitude fática entre os fatos analisados pelos dois acórdãos, tal

como entendeu a relatora, vez que ambos tratam do art. 441 do RIR/99 e ambos tratam do art. 21, §2º da Lei nº 9.249, de 1995.

Ocorre que as análises dos dois acórdãos partem de situações totalmente distintas, motivo pelo qual não se pode dizer que interpretaram de forma diferente a legislação tributária.

É que o acórdão paradigma apreciou os efeitos tributários na pessoa jurídica que recebeu bens reavaliados de pessoa jurídica submetida a processo de cisão, enquanto que o recorrido tratou de situação em que os efeitos tributários foram analisados sobre pessoa jurídica submetida ao processo de cisão. Dito em outras palavras, enquanto no acórdão paradigma, a autuação recaiu sobre a **sucessora**, no acórdão recorrido, a autuação, e portanto a análise, recaiu sobre a **sucedida**.

Não fosse essa a única diferença, no acórdão paradigma, a pessoa jurídica que sofreu a cisão era uma pessoa jurídica tributada pelo lucro real, enquanto que na situação ora em análise, a pessoa jurídica que sofreu a cisão era uma pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido.

Embora possa parecer de pouca relevância, do ponto de vista da legislação tributária, tais circunstâncias têm efeitos absolutamente distintos, pois, no primeiro caso (PESSOA JURÍDICA AUTUADA É A QUE **RECEBE** OS BENS REAVALIADOS), pode-se até ventilar que, por força do disposto no art. 441 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), as reservas de reavaliação recebidas tivessem o mesmo tratamento tributário que estava sendo dispensado pela empresa que as transferiu (daí porque não se pode dizer que paradigma e recorrido interpretaram de forma diferente o art. 441 do RIR/99); mas, no segundo (PESSOA JURÍDICA AUTUADA É A QUE, TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO, **TRANSFERE** OS BENS REAVALIADOS), que representa a situação apreciada pelo acórdão recorrido, o parágrafo 4º do art. 235 do RIR/99, abaixo transcrito e que integrou o enquadramento legal utilizado pela autoridade fiscal, dá um tratamento específico para a optantes do lucro presumido e deixa claro que a tributação a título de GANHO DE CAPITAL se dá no momento da ocorrência do evento (no caso, da CISÃO).

Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento.

...

§ 4º 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 devido e da contribuição social sobre o lucro líquido

Cumprе ressaltar que o acórdão paradigma, mesmo apreciando circunstâncias fáticas e jurídicas distintas das que foram enfrentadas pelo acórdão recorrido, concluiu, no que diz respeito à tributação da reavaliação, **pela procedência do lançamento**, isto é, neste particular, os acórdãos convergem para a mesma decisão, qual seja, **negar provimento ao recurso**.

E, em relação ao art. 441 do RIR/99, o acórdão paradigma é bastante claro para dizer que as reservas de reavaliação transferidas por incorporação, fusão ou cisão têm o mesmo tratamento tributário na sucessora, **quer esta sucessora esteja sujeita ao regime do lucro real, presumido ou arbitrado, conforme trecho que ora colaciono, com grifos:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-6 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 20/04/2016

por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado dig

italmente em 22/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 22/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para quem apura o lucro real, na capitalização de reservas de reavaliação de imóveis não se tributava o valor da reavaliação nesse momento, conforme o art. 3º do Decreto-lei 1.978/92 (art. 436 do RIR/99). Com o art. 4º da Lei 9.959/00, mesmo não sendo o caso de reavaliação de imóveis (ou de patentes ou de direitos de exploração de patentes), a capitalização das reservas de reavaliação não implica sua tributação nesse momento, mas só na efetiva realização de tais reservas.

Conforme o art. 441 do RIR/99, as reservas de reavaliação transferidas por incorporação, fusão ou cisão têm o mesmo tratamento tributário na sucessora. Ou seja, como se cuida de sucessão a título universal, não se têm por realizadas as reservas de reavaliação, se o bem reavaliado for vertido por um dos citados eventos societários.

Isso, quer a sucessora esteja sujeita ao regime do lucro real, quer esteja sujeita ao regime do lucro presumido. Por duas razões básicas.

.....
Há uma outra hipótese, mas que não se põe rigorosamente como ressalva nos termos acima. É o caso de avaliação de bens a mercado na incorporação, fusão ou cisão, por pessoa que esteja sob o regime do lucro presumido. Nessa hipótese, a tributação da diferença entre aquele valor e o custo de aquisição dos bens, diminuído da depreciação, amortização ou exaustão, se dá no momento em que ocorre essa avaliação de bens, i.e., na incorporação, fusão ou cisão. É o comando do art. 21, §§ 2º e 3º, da Lei 9.249/95, reproduzido no art. 235, §§ 4º e 5º, do RIR/99.

Ou seja, a análise para dizer que o art. 441 se aplicava ao lucro real, presumido ou arbitrado, foi feita sob o ângulo de quem é a sucessora. Percebe-se claramente que o relator do paradigma afirmou “*quer a sucessora esteja sujeita ao regime do lucro real, quer esteja sujeita ao regime do lucro presumido*”.

Ora, este entendimento não é oposto a dizer, como ocorreu no recorrido, que o art. 441 só se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, porque o recorrido analisou sob o aspecto de quem está cindindo e, quanto a isso, não se tem dúvidas de que, para quem está cindindo, o regime de tributação (presumido ou real) é determinante para se definir o momento da tributação. Daí porque para o relator do acórdão recorrido, que analisou quem estava sendo cindida, enfatizou que o aludido artigo não se aplicava ao caso.

Em outras palavras, um acórdão (recorrido) disse que o art. 441 do RIR/99 não se aplicava quando a sucedida era tributada pelo lucro presumido e o outro (paradigma) disse que para o art. 441 do RIR/99, era irrelevante que a sucessora seja tributada pelo presumido ou real. Portanto, não se pode dizer que essas decisões são contraditórias, pois estão analisando situações distintas, sob ângulos totalmente distintos e cuja distinção faz toda a diferença.

Quanto ao art. 21 da Lei nº 9.249/95, há, ao contrário do alegado pela relatora, uma convergência entre os dois acórdãos, pois o acórdão paradigma, em que pese não analisar situação de sucedida optante pelo lucro presumido, faz um comentário no sentido de que avaliação de bens a mercado na incorporação, fusão ou cisão, por pessoa que esteja sob o

regime do lucro presumido, e conclui que a regra a ser aplicada é justamente o disposto no art. 21, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/95:

Há uma outra hipótese, mas que não se põe rigorosamente como ressalva nos termos acima. É o caso de avaliação de bens a mercado na incorporação, fusão ou cisão, por pessoa que esteja sob o regime do lucro presumido. Nessa hipótese, a tributação da diferença entre aquele valor e o custo de aquisição dos bens, diminuído da depreciação, amortização ou exaustão, se dá no momento em que ocorre essa avaliação de bens, i.e., na incorporação, fusão ou cisão. É o comando do art. 21, §§ 2º e 3º, da Lei 9.249/95, reproduzido no art. 235, §§ 4º e 5º, do RIR/99.

É de se observar que o próprio relator do acórdão paradigma deixa claro que se trata de “uma outra hipótese”, **justamente porque não é a mesma tratada nos autos em que ele estava analisando.**

Nem mesmo quando o relator do acórdão paradigma aduz sobre o momento de tributação das reservas há conflito de decisões, pois o seguinte trecho trazido pela relatora para tentar demonstrar a diferença de tratamento no que diz respeito ao art. 21 da Lei nº 9.249/95, na verdade, também está tratando de interpretação de dispositivo diverso, conforme se pode verificar:

Ou seja, a regra geral é a de que as reservas de reavaliação transferidas, por sucessão a título universal (cisão da Macedo Industrial), à recorrente não são nela tributadas no momento em que ela optou pelo regime do lucro presumido (primeiro semestre de 2007), mas são nela tributadas se e quando e na medida da realização de tais reservas - repita-se, mesmo sob o regime do lucro presumido. Ou, por outras vias, na realização de tais reservas, seus valores não irão compor o custo de aquisição, para apuração do ganho, por quem se sujeite ao regime do lucro presumido."

É que esta parte do voto é bem esclarecida quando, na seqüência, o relator do paradigma informa, deixando claro qual dispositivo estava interpretando:

O que ora se expôs está contido no art. 521, §4º, do RIR/99 (Art. 52 da Lei 9.430/96)

E, na seqüência o relator transcreve o caput do art. 521 e o seu parágrafo 4º, segundo o qual, 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.

Ora, tratava o relator do acórdão paradigma de situação em que uma pessoa jurídica optante pelo presumido recebeu por sucessão universal, bens e direitos de uma pessoa jurídica que era optante do lucro real. E mais: analisava o valor a ser considerado na autuação; autuação esta, por sua vez, que discutia se a tributação dos valores recebidos por cisão seria um ganho de capital ou uma receita da atividade da pessoa jurídica, sobre a qual aplicar-se-ia coeficiente de presunção do lucro.

É oportuno também deixar claro que o acórdão paradigma em nenhum momento fez qualquer distinção entre “reavaliação” e “avaliação a valor de mercado”.

Para resumir, então, as comparações acima, tem-se:

SITUAÇÃO FÁTICA E/OU JURÍDICA	ACÓRDÃO RECORRIDO	ACÓRDÃO PARADIGMA
PESSOA JURÍDICA AUTUADA	PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO <u>QUE TEVE PARCELA DE SEU PATRIMÔNIO VERTIDA PARA OUTRA</u> EM RAZÃO DE CISÃO PARCIAL	PESSOA JURÍDICA <u>QUE ABSORVEU PATRIMÔNIO DE OUTRA</u> PESSOA JURÍDICA EM VIRTUDE DE CISÃO
PESSOA JURÍDICA SUBMETIDA À CISÃO PARCIAL - FORMA DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
QUESTÃO CENTRAL À ASSOCIADA TRIBUTAÇÃO	TRIBUTAÇÃO, OU NÃO, A TÍTULO DE GANHO DE CAPITAL, DA DIFERENÇA POSITIVA ENTRE O MONTANTE CORRESPONDENTE AOS BENS VERTIDOS AO PATRIMÔNIO DE OUTRA PESSOA JURÍDICA EM DECORRÊNCIA DE CISÃO PARCIAL E O VALOR DE CUSTO DESSES BENS, NA CIRCUNSTÂNCIA EM QUE, EM MOMENTO ANTERIOR, TAIS BENS FORAM OBJETO DE REAVALIAÇÃO	TRATAMENTO TRIBUTÁRIO A SER DISPENSADO, POR PARTE DA PESSOA JURÍDICA QUE FOI CONSTITUÍDA COM OS BENS RESULTANTE DE CISÃO, ÀS RECEITAS AUFERIDAS EM VIRTUDE DA ALIENAÇÃO DESSES BENS, SE DE GANHO DE CAPITAL OU COMO DECORRENTE DA ATIVIDADE OPERACIONAL
SÍNTESE DA AUTUAÇÃO	<u>PESSOA JURÍDICA, OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO, FOI CINDIDA PARCIALMENTE</u> E, COM FUNDAMENTO NO PARÁGRAFO 4º DO ART. 235 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA, FOI AUTUADA POR DEIXAR DE APURAR O GANHO DE CAPITAL	<u>PESSOA JURÍDICA, CONSTITUÍDA A PARTIR DE DA CISÃO DE PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL</u> , AO ALIENAR OS BENS IMÓVEIS RECEBIDOS, O FEZ CONSIDERANDO A RECEITA CORRESPONDENTE COMO SE FOSSE DECORRENTE DA SUA ATIVIDADE OPERACIONAL, QUANDO, PARA A AUTORIDADE FISCAL, DEVERIA TER APURADO O GANHO DE CAPITAL
DIFERENCIAÇÃO DOS CONCEITOS DE REAVALIAÇÃO DE BENS E DE AVALIAÇÃO DE BENS A MERCADO	NÃO TRATA DA MATÉRIA	NÃO TRATA DA MATÉRIA

Em face a todo o exposto, entendo que as divergências suscitadas não restaram caracterizadas, motivo pelo qual o recurso não deve ser conhecido.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo