



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

Processo n° 18470.726448/2013-17
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1302-002.035 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ e CSLL - Mudança de regime de tributação/reserva de avaliação
Recorrente CMSA PARTICIPAÇÕES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO. ALTERAÇÃO DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

A alteração de regime de tributação de apuração pelo lucro real para a forma presumida, pela empresa sucessora no caso de cisão parcial, não obriga à tributação dos valores registrados na conta de reserva de reavaliação transferida na cisão, se não houve diferimento da tributação destes valores. 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 (art. 4º da Lei nº 9.959/00).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido em relação à tributação do IRPJ deve acompanhar a autuação reflexa da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich– Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Campo Grande/MS recorre de ofício do Acórdão nº 04-34.430/13, e-fls. 319 a 325, pelo qual decidiu julgar procedente a impugnação interposta pela contribuinte.

A autuação ocorreu em razão da falta de adição do saldo da reserva de reavaliação à base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos seguintes termos, consoante Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 63 a 66:

Trata-se a contribuinte de uma holding de capital fechado, oriunda da cisão parcial da Construtora Metropolitana S/A, ocorrida em 2009. A empresa tem por finalidade a realização de investimentos e participações como sócia, acionista ou quotista, em empresas concessionárias e de serviços públicos nas áreas de rodovias e geração de energia.

Com relação ao ato de cisão parcial, com versão de parte do patrimônio da Construtora Metropolitana S/A para a empresa CMSA Participações S/A, analisamos os termos constantes do Protocolo de Cisão com Incorporação, firmado por ambas em 23/09/2009, e do Laudo de Avaliação da Cisão, concluído em 15/09/2009, aprovados pelas Atas das Assembleias Gerais Extraordinárias da Construtora Metropolitana S/A e da CMSA Participações S A, realizadas em 30/09/2009, publicadas no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, respectivamente em 16/11/2009 e 23/11/2009, onde constatamos que dentro deste patrimônio transferido encontrava-se o valor de R\$ 23.215.668,26 referente à Reserva de Reavaliação.

A CMSA Participações S/A teve o seu CNPJ aberto em 12/05/2009 e entregou, em 30/10/2009, a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ, referente à cisão parcial, nos termos do art. 5º da Lei 9.959/2000 e, em 28/06/2010, a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ, nos termos do art. 808 do Decreto 3.000/1999. Em ambas as declarações o regime de tributação do Imposto de Renda optado pela CMSA Participações S/A foi o regime com base no Lucro Presumido. A Construtora Metropolitana S/A também entregou devidamente suas DIPJ, em 29/10/2009 e em 29/06/10, mantendo o regime de tributação com base o Lucro Real.

[...]

O art. 520 do Decreto nº 3.000/99 -RIR (art.54 da Lei 9.430/96) dispõe, em suma, que a pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no Lucro Real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no Lucro Presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia

diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR. Portanto, temos que o fato gerador da obrigação tributária ocorre, neste dispositivo legal, pela opção da forma de tributação pelo Lucro Presumido.

O art. 441 do Decreto nº 3.000/99-RJR dispõe que as reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

No caso em voga, a empresa CMSA Participações S/A passou a possuir, após a cisão parcial, saldos (relativos à, já citada, Reserva de Reavaliação) com tributação anteriormente diferida pela sucedida, Construtora Metropolitana S /A, pelas disposições legais inerentes à tributação pelo Lucro Real. Tal saldo de Reserva de Reavaliação terá na CMSA Participações S/A o mesmo tratamento tributário que teria na Construtora Metropolitana S /A, em conformidade com o art, 441 do Decreto nº 3.000/99 . Portanto, ao optar pela tributação com base no Lucro Presumido, a CMSA Participações S/A gerou, nos termos dos arts. 114 a 116 da Lei nº 5.172/66 - CTN, o fato gerador da obrigação tributária definido no art. 520 do Decreto nº 3.000/99 -RIR (art. 54 da Lei nº 9.430/96), qual seja a adição à base de cálculo do Imposto de Renda dos valores cuja tributação foi diferida no regime de tributação pelo Lucro Real.

[...]

Os Autos de Infração lavrados para as exigências de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 16.234.016,31, incluídos multa de ofício regular (75%) e juros de mora, estão acostados às e-fls. 67 a 77.

O acórdão recorrido declarou insubsistentes os lançamentos tributários por entender que a constituição da reserva de reavaliação, por si, não configura fato gerador de IRPJ/CSLL, não podendo a fiscalização entender que houve diferimento da tributação neste momento. A realização do ativo reavaliado é que constitui o fato gerador que autoriza a tributação destes valores. Assim restou fundamentado o aresto:

O momento fixado em lei para a tributação desses valores é o da realização do ativo reavaliado, que se dá na baixa do bem ou na apropriação como despesa de quotas de depreciação, exaustão ou amortização.

Portanto, não se pode falar propriamente em diferimento da tributação. Diferimento se verifica quando, tendo ocorrido o fato gerador e sendo o ganho já passível de compor a base de cálculo do tributo, a lei permite postergar a incidência tributária.

Nesse sentido dispõe com clareza o art. 4º da Lei nº 9.959/2000:

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.

Seria possível cogitar de diferimento se o bem já tivesse sido realizado. Mas, no caso em exame, isso não aconteceu. Portanto, não tendo havido diferimento da tributação, falta um dos elementos necessários à composição do suporte fático descrito no art. 54 da Lei nº 9.430/1996. Consequentemente, não existia para a

impugnante o dever de adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pelo lucro presumido, o saldo da reserva de reavaliação.

[...]

É o suficiente para o relatório.

Em sessão, fez sustentação oral pela empresa, o dr. Carlos Henrique Bechara, OAB/ RJ 79.195.

Passo ao voto.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, Relatora.

Verifica-se nos autos, que a parcela transferida, pela relatada cisão, da empresa Construtora Metropolitana S/A para a empresa recorrida constitui, pelo Ativo, somente de "Investimentos" no valor de R\$ 75.651.971,93, consoante Anexo I do Protocolo de Cisão com Incorporação admitido pela fiscalização - e-fls. 57:

ELEMENTOS DO ATIVO E PASSIVO QUE COMPORÃO O ACERVO LÍQUIDO

ATIVO (EM REAIS)		
ATIVO		75.651.971,93
PERMANENTE		75.651.971,93
Investimentos (total):	75.651.971,93	
Espera Energética S/A	23.991.650,34	
Cia Conc. Rodoviária Juiz de Fora Rio	39.885.524,20	
BME Rincão do Ivaí	5.991.273,23	
BME Capão da Convenção	3.869.200,00	
GMG Energia e Participações S/A	1.199.998,00	
GM Rio Claro Energia Part. S/A	231.638,53	
Projeto Rio Socorro	482.687,63	

Por outro lado, o Passivo recebido pela recorrida assim está registrado no mesmo documento admitido pela fiscalização:

PASSIVO (EM REAIS)

PASSIVO		75.651.971,93
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		75.651.971,93
Capital Social	10.000.000,00	
Reserva de Reavaliação	23.215.668,26	
Reserva Legal	2.000.000,00	
Retenção de Lucros	18.082.874,48	
Reserva Lucros a Realizar	22.353.429,19	

Supõe-se, portanto, que a Reserva de Reavaliação é relativa a estes valores mobiliários, e assim a realização de tais valores ocorrerá somente na alienação das respectivas ações, o que impede a tributação destes valores antes que ocorra este fato jurídico, consagrado pelo artigo 4º da Lei nº 9.959/00 como fato gerador, conforme explicitado no acórdão recorrido:

O fato que deu causa ao lançamento foi a falta de adição do saldo de reserva de reavaliação à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados sob o regime do lucro presumido. Supôs a Fiscalização que a reserva de reavaliação era um valor cuja tributação tinha sido diferida por lei e, sendo assim, deveria ser totalmente adicionada à base de cálculo de ambos os tributos, quando a empresa, tributada pelo lucro real, optasse pelo lucro presumido.

O entendimento, entretanto, é equivocado. A constituição da reserva de reavaliação, por si, não configura fato gerador do IRPJ, nem da CSLL. O momento fixado em lei para a tributação desses valores é o da realização do ativo reavaliado, que se dá na baixa do bem ou na apropriação como despesa de quotas de depreciação, exaustão ou amortização. Portanto, não se pode falar propriamente em diferimento da tributação. Diferimento se verifica quando, tendo ocorrido o fato gerador e sendo o ganho já passível de compor a base de cálculo do tributo, a lei permite postergar a incidência tributária.

Nesse sentido dispõe com clareza o art. 4º da Lei nº 9.959/2000:

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.

Seria possível cogitar de diferimento se o bem já tivesse sido realizado. Mas, no caso em exame, isso não aconteceu. Portanto, não tendo havido diferimento da tributação, falta um dos elementos necessários à composição do suporte fático descrito no art. 54 da Lei nº 9.430/1996. Consequentemente, não existia para a impugnante o dever de adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pelo lucro presumido, o saldo da reserva de reavaliação.

Em situação semelhante, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF assim decidiu:

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.

(Acórdão nº 1302-00.276, Processo Administrativo nº 18471.000415/2007-87, Relatora: Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira).

Mesmo entendimento adotou a 2ª Turma da DRJ de Campinas:

A partir de 1º de janeiro de 2000, entraram em vigor as disposições do art. 4º da Medida Provisória nº 2.013-4, de 30 de dezembro de 1999, convertida na Lei nº.9.959 de 27 de janeiro de 2000, de seguinte teor:

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.

Pela nova regra, a reserva de reavaliação de quaisquer bens (móveis ou imóveis) somente pode ser computada em conta de resultado (receita), adicionada ao lucro real (Lalur) e à base de cálculo da CSLL, se tiver ocorrido a efetiva realização do bem reavaliado, o que nos termos da legislação, se dá no período em que ocorre a alienação, sob qualquer forma, a depreciação, amortização ou exaustão, ou a baixa por perecimento.

Verifica-se assim que a modificação legislativa introduzida diz respeito ao momento em que a contrapartida da reavaliação dos bens deve ser oferecida à tributação, momento este agora vinculado à efetiva realização do bem reavaliado, e não mais ao da realização da reserva de reavaliação, como anteriormente previsto nos arts. 434 e 435 do RIR/99. Tal interpretação encontra-se referendada na Solução de Consulta Interna nº 30, de 15 de outubro de 2007, editada pela Coordenação-Geral de Tributação — Cosit, para orientação e uniformização da interpretação da legislação.

Nesse contexto, seria importante salientar também as lições já contidas no antigo Parecer Normativo CST nº 27/81 (DOU 04/08/1981), no sentido de que a tributação da reavaliação, no momento da realização do bem reavaliado, visa justamente a conferir neutralidade fiscal ao procedimento, não resultando em aumento ou diminuição da carga tributária da pessoa jurídica, na medida em que o cômputo da reavaliação em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, é compensada pela apropriação dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, ou então, como custo nas hipóteses de baixa por alienação ou perecimento.

[...]

Conforme acima explicitado, como, legislativamente, o foco da questão foi deslocado da "realização da reserva" para a "realização do bem", a partir de 10 de janeiro de 2000, já não é mais possível amparar a tributação da reserva de

reavaliação no fato de esta ter sido baixada, porque revogada tacitamente a disposição de que não seria computada no lucro real a contrapartida do aumento de valor de bens, em virtude de nova avaliação, enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação.

Na verdade, o fato de já ter sido baixada contabilmente a Reserva de Reavaliação em contrapartida a conta de Prejuízos Contábeis Acumulados de Períodos Anteriores é irrelevante para a tributação do valor da reserva de reavaliação relativo à realização dos bens reavaliados por alienação, sob qualquer forma, depreciação, amortização ou exaustão, ou baixa por perecimento.

Nesse sentido, tendo em conta que a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica deve ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido apenas quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado (art. 4º da Lei nº 9.959 de 27 de janeiro de 2000), não pode ser mantida a exigência de IRPJ e CSLL, incidentes sobre a reavaliação de bens ainda não realizados em 31/12/2004.

[...]

(Acórdão 05-28.271, Processo Administrativo 16095.000293/2009-08, Relatora Maria Lúcia Aguilera)

Neste caso, de transferência da Reserva de Reavaliação, observa-se que a alteração do regime de tributação, de Lucro Real para Presumido, não impõe, com efeito, a obrigatoriedade de presumir-se realizada. A norma para que estes valores sejam considerados realizados nos casos de alteração de regime de tributação visa evitar-se a perda de controles extras contábeis, no Lalur, como seria o caso de bens imóveis, suscetíveis à depreciação, exaustão ou amortização. Não havendo qualquer diferimento de tributação, ou controle de valores em livros extra contábeis, não há empecilho para o procedimento efetuado pela empresa, ainda que haja alterado o regime de tributação.

As alienações das participações societárias serão responsáveis para o cálculo do ganho de capital e baixas na reserva de reavaliação e devida apuração de IRPJ e CSLL.

Em assim sendo, adoto o entendimento da Turma Julgadora de Primeira Instância.

Voto em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich

