



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 659 - Cosit

Data 27 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Caso o custo atribuído (*deemed cost*) tenha sido feito antes da adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 2014, e antes do processo de cisão, o saldo positivo constante na subconta de que trata o art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, evidenciando a diferença positiva (ganho) na adoção inicial causada pelo *deemed cost*, assim como pela depreciação excluída nos termos do § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, deve ser tributado no momento da cisão, pela realização por baixa do ativo.

Ainda na hipótese do *deemed cost* ter sido feito antes da adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 2014, quanto aos valores de depreciação excluídos após a adoção inicial da Lei nº 12.973, de 2014 e antes do processo de cisão, com base no § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, o saldo controlado na parte B do e-Lalur deverá ser adicionado no momento da cisão com base no § 6º do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Caso o custo atribuído (*deemed cost*) tenha sido feito após a adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 2014, e antes do processo de cisão, a operação de cisão parcial não implica a realização dos ativos transferidos à sucessora, para fins de tributação do ganho gerado em decorrência de avaliação de ativo com base na avaliação a valor justo. Os ganhos de AVJ evidenciados na subconta de que trata o art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, transferidos em virtude da operação, terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida. Dessa forma, a sucessora poderá diferir a tributação do ganho conforme a realização do ativo, desde que evidencie este ganho transferido em subconta vinculada ao respectivo ativo.

Ainda na hipótese do *deemed cost* ter sido feito após a adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 2014, quanto aos valores excluídos antes da cisão a título de depreciação com base no § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, o saldo controlado na parte B do e-Lalur deverá ser adicionado no momento da cisão com base no § 6º do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 13 e 64 a 70; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 98 e 294; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 6º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Caso o custo atribuído (*deemed cost*) tenha sido feito antes da adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 2014, e antes do processo de cisão, o saldo positivo constante na subconta de que trata o art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, evidenciando a diferença positiva (ganho) na adoção inicial causada pelo *deemed cost*, assim como pela depreciação excluída nos termos do § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, deve ser tributado no momento da cisão, pela realização por baixa do ativo.

Ainda na hipótese do *deemed cost* ter sido feito antes da adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 2014, quanto aos valores de depreciação excluídos após a adoção inicial da Lei nº 12.973, de 2014 e antes do processo de cisão, com base no § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, o saldo controlado na parte B do e-Lalur deverá ser adicionado no momento da cisão com base no § 6º do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Caso o custo atribuído (*deemed cost*) tenha sido feito após a adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 2014, e antes do processo de cisão, a operação de cisão parcial não implica a realização dos ativos transferidos à sucessora, para fins de tributação do ganho gerado em decorrência de avaliação de ativo com base na avaliação a valor justo. Os ganhos de AVJ evidenciados na subconta de que trata o art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, transferidos em virtude da operação, terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida. Dessa forma, a sucessora poderá diferir a tributação do ganho conforme a realização do ativo, desde que evidencie este ganho transferido em subconta vinculada ao respectivo ativo.

Ainda na hipótese do *deemed cost* ter sido feito após a adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 2014, quanto aos valores excluídos antes da cisão a título de depreciação com base no § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, o saldo controlado na parte B do e-Lalur deverá ser adicionado no momento da cisão com base no § 6º do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 13 e 50; Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º, § 1º, alínea “c”; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 98 e 294; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 6º.

Relatório

Em processo protocolizado em 08/12/2016, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972,

com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2 A consulente inicia sua consulta, informando que, “por questões econômicas e mercadológicas, foi realizada reorganização societária e a consulente, ao final de 2015, passou por uma operação de cisão parcial, transferindo parcela de seu patrimônio para outra sociedade constituída especialmente para esse fim”. Acrescenta que foram transferidos à sucessora a totalidade de ativos e passivos relacionados a uma determinada filial.

3 Prossegue, aduzindo que “anteriormente a essa operação societária, quando da adoção inicial das normas internacionais de contabilidade, a consulente classificou como ajustes de avaliação patrimonial as contrapartidas de aumentos e diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo em decorrência da sua avaliação a valor justo”. Complementa, afirmando que “à medida da realização dos bens, objeto de atribuição deste novo valor, pela depreciação, amortização, ou baixa em contrapartida do resultado, os valores estão sendo, simultaneamente, transferidos para a conta de lucros ou prejuízos acumulados e, em observância à legislação fiscal, tributados”.

4 Nesse ponto, a consulente adianta sua dúvida, a qual “consiste em saber se os ganhos decorrentes do ajuste a valor justo dos ativos, bem como os valores relativos à diferença contabilizada na depreciação, continuarão a ser controlados pela sucessora mediante o uso de subconta específica, ou, se o evento de cisão é hipótese de realização dos referidos bens aptos a ensejar a tributação do ganho relativo ao ajuste a valor justo do ativo até então diferida pelas regras da Lei nº 12.973/2014”.

5 A partir daí, a consulente traça um histórico legislativo, em que salienta a modificação havida no art. 182, § 3º da Lei nº 6.404, de 1976, que tratava da reserva de realização e que, pela redação conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, passa a referir-se como ajustes de avaliação patrimonial às contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo.

6 Nesse contexto, menciona a ICPC nº 10, que disciplinou acerca do custo atribuído (*deemed cost*), “por meio do qual a sociedade atribui a bens do seu ativo imobilizado o seu valor justo, contabilizando a diferença entre o custo de aquisição dos referidos bens e o valor do custo atribuído a débito do imobilizado e a crédito na conta de ajustes de avaliação patrimonial, no patrimônio líquido mediante uso de subconta específica”.

7 Repisando a operação havida, diz a consulente ter “o justo receio de que a cisão parcial seja considerada como hipótese de realização do ativo imobilizado apta a ensejar a tributação dos valores relativos à diferença na depreciação acumulada, bem como dos ganhos apurados pelo ajuste a valor justo registrados na subconta da empresa cindida”.

8 Com fundamento no art. 26 da Lei nº 12.973, de 2014, expõe seu entendimento segundo o qual “ao realizar a transferência dos bens do seu patrimônio, na operação de cisão parcial, a consulente repassou à sucessora também os valores registrados em subcontas relativos aos ganhos do ajuste a valor justo. Ou seja, a sucessora passará a controlar estes valores contidos na subconta específico e oferecerá à tributação na medida da realização por baixa ou depreciação”.

9 Por fim, formula os questionamentos reproduzidos abaixo:

– *Está correto o entendimento da consultante de que a operação de cisão parcial não implica em realização dos ativos vertidos e, por conseguinte, os valores controlados em subconta referentes à diferença da depreciação, bem como os ganhos relativos à avaliação a valor justo (deemed cost) dos referidos ativos devem permanecer com a tributação diferida, de acordo com o artigo 42 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014?*

– *Em caso afirmativo, está correto o procedimento adotado pela consultante de transferir à sucessora os valores registrados em subconta específica a título de ajuste de avaliação patrimonial e de diferença na depreciação de forma que tenham o mesmo tratamento que teriam na sucedida, nos termos do artigo 26 da Lei nº 12.973/2014?*

– *Em caso negativo, qual deverá ser o tratamento da diferença da depreciação e do deemed cost na empresa cindida ao verter os bens objeto da avaliação a valor justo para a nova sociedade?*

Fundamentos

10 Inicialmente, cabe destacar que este feito preenche os requisitos de admissibilidade pertinentes, estando apto ao conhecimento.

11 Nada obstante, deve-se ressaltar que a interposição de consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações apresentadas pelo consultante, por força do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

12 A Interpretação Técnica ICPC 10 dispõe sobre a interpretação acerca da aplicação inicial ao ativo imobilizado e à propriedade para investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27, 28, 37 e 43. Dentre outras questões abordadas, está a previsão de atribuição de custo a elementos do ativo imobilizado, quando da adoção inicial dos pronunciamentos técnicos mencionados. Os excertos abaixo sintetizam o tratamento dispensado ao custo atribuído (*deemed cost*) pela ICPC 10:

(...)

21. *Quando da adoção inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27, 37 e 43 no que diz respeito ao ativo imobilizado, a administração da entidade pode identificar bens ou conjuntos de bens de valores relevantes ainda em operação, relevância essa medida em termos de provável geração futura de caixa, e que apresentem valor contábil substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo (conforme definido no item 8 - Definições - do Pronunciamento CPC 04) em seus saldos iniciais.*

22. *Incentiva-se, fortemente, que, no caso do item 21 desta Interpretação, na adoção do Pronunciamento Técnico CPC 27 seja adotado, como custo atribuído (deemed cost), esse valor justo. Essa opção é aplicável apenas e tão somente na*

adoção inicial, não sendo admitida revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial. (...)

(...)

25. Os efeitos dos procedimentos de ajuste descritos nos itens 15 a 22, devem ser contabilizados conforme item 22 desta Interpretação, tendo por contrapartida a conta do patrimônio líquido denominada Ajustes de Avaliação Patrimonial, nos termos do § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/76, mediante uso de subconta específica, e a conta representativa de Tributos Diferidos Passivos, a depender da opção quanto ao regime de tributação da entidade.

26. Subsequentemente, e na medida em que os bens, objeto de atribuição de novo valor, nos termos do disposto no item anterior e na parte inicial deste item, forem depreciados, amortizados ou baixados em contrapartida do resultado, os respectivos valores devem, simultaneamente, ser transferidos da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados e, a depender da opção quanto ao regime de tributação da entidade, da conta representativa de Tributos Diferidos Passivos para a conta representativa de Tributos Correntes.

(...)

13 Pelo que se infere da petição apresentada, a consultante utilizou-se da previsão disciplinada pela ICPC 10 e atribuiu custo a determinados elementos de seu ativo imobilizado, no momento da adoção, de sua parte, das normas internacionais de contabilidade. Em observância ao regramento estabelecido, foi considerado o novo custo dos bens mediante avaliação a valor justo (AVJ), a qual, no caso, superou o valor contábil. A contrapartida do aumento do valor do ativo foi classificada em conta de ajuste de avaliação patrimonial (AAP), tendo-se procedido à transferência desse valor para a conta de lucros acumulados à proporção da realização dos bens objeto do custo atribuído. E, além disso, a empresa vinha depreciando contabilmente referidos bens por uma taxa menor que a admitida pela legislação do IRPJ (e se aproveitando da depreciação “fiscal” por meio de ajuste do RTT). Pelo relato da consultante, estes procedimentos vigoraram até o advento da cisão parcial que transferiu os bens em questão para pessoa jurídica sucessora.

14 Neste ponto uma importante análise deve ser efetuada antes de qualquer prosseguimento na solução, pois duas possíveis vertentes se apresentam. Não fica claro pela consulta se o *deemed cost* foi feito antes ou após o marco da adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

15 Caso o *deemed cost* tenha sido feito antes da adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, a solução para a questão se apresenta a seguir.

16 Pelo relatado, na adoção inicial da Lei nº 12.973, de 2014, havia uma diferença positiva que deveria ter o tratamento do art. 66 da mesma lei. Confira-se seu teor:

Art. 66. Para fins do disposto no art. 64, a diferença positiva, verificada em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em

janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou em janeiro de 2015, para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa. (Vigência)

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se à diferença negativa do valor de passivo e deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou em janeiro de 2015, para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser adicionada à medida da baixa ou liquidação.

17 Ou seja, se a diferença foi evidenciada por meio de subconta, a tributação poderia ser diferida; caso contrário, não. Pela leitura da petição a empresa informa que fez a evidenciação por meio de subconta (tanto do AVJ do *deemed cost* quanto da diferença de depreciação) podendo, dessa forma, adicionar a diferença à medida da realização do ativo. Ressalte-se que as referidas subcontas originariamente não são de AVJ, mas sim de adoção inicial. A subconta de adoção inicial tem o tratamento previsto nos arts. 66 e 67 da Lei nº 12.973, de 2014, e não considera a causa da diferença (no caso concreto, a diferença nem é decorrente somente de AVJ – há a diferença entre depreciações fiscal x societária).

18 Além disso, mesmo após a adoção inicial da Lei nº 12.973, de 2014, é possível que a empresa tenha continuado a se aproveitar da diferença entre as depreciações (contábil x fiscal). Ou seja, é possível que a empresa tenha aplicado o § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506/1964. Desta forma, ela deveria ter excluído a diferença entre depreciações e controlado as futuras adições na parte B do e-Lalur.

19 Então, eis que ocorre a cisão. Quanto à diferença na adoção inicial causada pelo *deemed cost*, o saldo constante na subconta deve ser tributado no momento da cisão. Isso porque ocorreu a baixa do ativo, e baixa de ativo é uma das hipóteses de tributação previstas no art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014 (regulamentado pelo art. 294 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017). Como já explicado, não há como aplicar o parágrafo único do art. 26 da Lei nº 12.973, de 2014, que permite a transferência da subconta de AVJ da sucedida para a sucessora e, conseqüentemente, o diferimento da tributação, pois a subconta originariamente não é de AVJ, senão, é de adoção inicial.

20 Ressalte-se que, embora a sucedida tenha que tributar o saldo da diferença no momento da cisão, a sucessora poderá se aproveitar desta diferença (que está incluída no valor contábil do bem) quando da realização do ativo por depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

21 Quanto aos valores de depreciação excluídos após a adoção inicial da Lei 12973/2014 e antes da cisão, com base no § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506/1964, o saldo controlado na parte B do e-Lalur deverá ser adicionado no momento da cisão com base no § 6º do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

22 Novamente, embora a sucedida tenha que tributar o saldo controlado na parte B do e-Lalur, a sucessora poderá se aproveitar deste valor (que está incluído no valor contábil do bem) quando da realização do ativo.

23 De outro lado, caso o *deemed cost* tenha sido feito após a adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 2014, a solução para a questão é deduzida conforme segue.

24 Nesse caso, trata-se, portanto, de ganho gerado em decorrência de avaliação de ativo com base no valor justo. O tratamento tributário conferido a essa questão encontra-se disposto no art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, que assim determina:

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros.

§ 6º No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o caput, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º.

25 O dispositivo supra está regulamentado atualmente pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 2017, que, em seu artigo 98, disciplina acerca do ganho derivado da avaliação a valor justo de ativo:

Art. 98. A tributação do ganho decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo de que trata o art. 97 poderá ser diferida desde que o respectivo aumento no valor do ativo seja registrado em subconta vinculada ao ativo, observado o disposto no § 11 do referido artigo.

§ 1º Quando da avaliação com base no valor justo, o ganho será registrado a crédito em conta de receita ou de patrimônio líquido em contrapartida à subconta vinculada ao ativo.

§ 2º O ganho poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que for apropriado como receita.

§ 3º O valor registrado na subconta será baixado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

§ 4º No caso de ativo depreciable, amortizável ou exaurível, em que o controle é feito com a utilização de 1 (uma) subconta para cada conta, conforme disposto no § 2º do art. 89, a baixa relativa à depreciação, amortização ou exaustão a que se refere o § 3º deste artigo será feita na subconta vinculada à conta de depreciação acumulada, amortização acumulada ou exaustão acumulada.

§ 5º Caso o valor realizado do ativo seja dedutível, o valor da subconta baixado conforme previsto no § 3º deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à baixa.

§ 6º Caso o valor realizado do ativo seja indedutível, esse valor, incluído o valor da subconta baixado conforme o § 3º, deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à realização.

26 Pois bem, o caput do art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, prevê o diferimento da tributação do ganho referente à avaliação do ativo com base no valor justo, desde que o aumento no valor do ativo seja evidenciado contabilmente por subconta a ele vinculado. O § 1º do mesmo artigo, por sua vez, define que esse ganho deve ser computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado.

27 O art. 98 da IN RFB nº 1.700, de 2017, disciplina que o ganho de AVJ será registrado a crédito em conta de resultado ou de patrimônio líquido em contrapartida à subconta vinculada ao ativo. Na hipótese de apropriação do ganho como receita, o ato normativo prevê a possibilidade de sua exclusão do lucro real, como forma de se viabilizar o diferimento a que se refere o caput do art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014. No caso de ganho registrado em conta de patrimônio líquido (situação em que se enquadra a consulente) nenhum ajuste se fará necessário, devendo-se apenas computar o ganho na determinação do lucro real na proporção de sua realização, em obediência ao disposto no art. 13, § 1º, da Lei nº 12.973, de 2014.

28 Posteriormente, veio a cisão. A questão apresentada pela consulente é direcionada ao tratamento tributário dispensado ao saldo remanescente do ganho de AVJ existente em conta de AAP no momento da transferência do ativo para pessoa jurídica sucessora. É aventada a possibilidade de que a versão dos ativos em decorrência do advento da cisão signifique modalidade de realização, acarretando com isso a tributação do ganho referente à parcela evidenciada em subconta que até aquele momento não tenha sido realizada.

29 O art. 26 da Lei nº 12.973, de 2014, aborda o tema alusivo ao ganho (ou perda) de AVJ em caso de sucessão empresarial:

Art. 26. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo na sucedida não poderão ser considerados na sucessora como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

Parágrafo único. Os ganhos e perdas evidenciados nas subcontas de que tratam os arts. 13 e 14 transferidos em decorrência de incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

30 O parágrafo único reportado traz menção expressa à transferência dos ganhos de AVJ evidenciados na subconta de que trata o art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, nos casos de fusão, incorporação ou cisão. Nesse sentido, prescreve o dispositivo que esse ganho residual, desde que evidenciado em conformidade com o disposto no art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, terá na sucessora o mesmo tratamento tributário que teria na sucedida. Ou seja, a sucessora poderá diferir a tributação do ganho proporcionalmente à realização do ativo. Portanto, para fins de tributação do ganho de AVJ, não há que se falar em realização do ativo em razão da operação de cisão.

31 Por outro lado, quanto aos valores excluídos antes da cisão a título de depreciação com base no § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506/1964, o saldo controlado na parte B do e-Lalur deverá ser adicionado no momento da cisão com base no § 6º do art. 31 do DL 1.598/1977.

32 Por fim, cabe ressaltar que as conclusões expostas acerca dos impactos tributários incidentes sobre os ganhos evidenciados em subcontas a título de adoção inicial e de de AVJ aplicam-se não só à apuração do lucro real como também à base de cálculo da CSLL, por força do disposto no o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689, de 1988, que dispõe que o “*resultado do período-base*” será “*apurado com observância da legislação comercial*”. Além disso, o art. 50, § 1º, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, combinado com o caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, obriga o contribuinte da CSLL a escriturar os “*registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária*”.

Conclusão

33 Caso o custo atribuído (*deemed cost*) tenha sido feito antes da adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 2014, e antes do processo de cisão, devem ser adotados os procedimentos dos itens 34 e 35.

34 O saldo positivo constante na subconta de que trata o art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, evidenciando a diferença positiva (ganho) na adoção inicial causada pelo *deemed cost*, assim como pela depreciação excluída nos termos do § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, deve ser tributado no momento da cisão, pela realização por baixa do ativo.

35 Quanto aos valores de depreciação excluídos após a adoção inicial da Lei nº 12.973, de 2014 e antes do processo de cisão, com base no § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, o saldo controlado na parte B do e-Lalur deverá ser adicionado no momento da cisão com base no § 6º do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

36 Caso o custo atribuído (*deemed cost*) tenha sido feito após a adoção inicial dos arts. 64 a 70 da Lei nº 12.973, de 2014, e antes do processo de cisão, são prescritas as ações dos itens 37 e 38.

37 A operação de cisão parcial não implica a realização dos ativos transferidos à sucessora, para fins de tributação do ganho gerado em decorrência de avaliação de ativo com

base na avaliação a valor justo. Os ganhos de AVJ evidenciados na subconta de que trata o art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, transferidos em virtude da operação, terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida. Dessa forma, a sucessora poderá diferir a tributação do ganho conforme a realização do ativo, desde que evidencie este ganho transferido em subconta vinculada ao respectivo ativo.

38 Quanto aos valores excluídos antes da cisão a título de depreciação com base no § 15 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, o saldo controlado na parte B do e-Lalur deverá ser adicionado no momento da cisão com base no § 6º do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit