



Solução de Consulta nº 380 - Cosit

Data 22 de dezembro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

GANHO DE CAPITAL. INVESTIMENTO. PERMANENTE. AÇÕES. DIREITO À SUBSCRIÇÃO. INDENIZAÇÃO. ALIENAÇÃO. RECEITA. VALOR CONTÁBIL.

A receita auferida por pessoa jurídica investidora, em face de indenização pela subscrição a menor de ações de capital social de pessoa jurídica investida, quando da aquisição de participação societária de caráter permanente, configura alienação de direito classificado em ativo não circulante. Nesse caso, restará caracterizado o ganho de capital e, portanto, o fato jurídico tributário sobre o qual incide o IRPJ, quando o valor indenizado superar o valor contábil desse direito.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 43; Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

GANHO DE CAPITAL. INVESTIMENTO. PERMANENTE. AÇÕES. DIREITO À SUBSCRIÇÃO. INDENIZAÇÃO. ALIENAÇÃO. RECEITA. VALOR CONTÁBIL.

A receita auferida por pessoa jurídica investidora, em face de indenização pela subscrição a menor de ações de capital social de pessoa jurídica investida, quando da aquisição de participação societária de caráter permanente, configura alienação de direito classificado em ativo não circulante. Nesse caso, restará caracterizado o ganho de capital e, portanto, o fato jurídico tributário sobre o qual incide a CSLL, quando o valor indenizado superar o valor contábil desse direito.

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, art. 195, I, "c"; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 29, II.

Relatório

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta acerca de interpretação da legislação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Aduz, primeiramente, as seguintes considerações de fato e de direito:

a) que “recebeu valores não relacionados à sua atividade operacional, decorrentes de decisão judicial favorável transitada em julgado”, proferida em face de “ação de indenização movida pela Consulente (...), visando à complementação de ações subscritas a menor referentes” a Contratos de Participação Financeira (contratos de adesão);

b) que “a condenação teve por fundamento a caracterização da má-fé da companhia na subscrição de ações adquiridas pela Consulente por meio dos contratos de participação”;

c) que, ao ser executada a decisão, optou a ré “em indenizar a Consulente, tendo em vista a impossibilidade de subscrição das ações naquele momento, tendo sido pagos os valores apurados no processo de acordo com a decisão judicial”;

d) que “a Consulente recebeu (...) valores referentes à complementação das ações devidas pela companhia [ré] para, nos termos da decisão (...), restabelecer o equilíbrio das partes e recompor o patrimônio lesado da Consulente”;

e) quer, “de acordo com a decisão, o pagamento deveria obedecer ao valor patrimonial da ação apurado no último balanço anterior à contratação, de modo que fosse realizado da maneira mais fiel possível ao valor integralizado pela Consulente na época da contratação”;

f) que, “tendo em vista que tais valores fogem à atividade corrente da empresa, a Consulente formula a presente consulta quanto ao tratamento tributário que deve ser dado aos valores recebidos na ação (...) a título de indenização pela não subscrição de ações em relação ao IRPJ e a CSLL”;

g) que “é pessoa jurídica optante pelo regime de tributação pelo lucro presumido, pelo qual realiza o recolhimento do imposto de renda - IRPJ e da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL”;

h) que “a legislação de regência determina que, em se tratando de receitas não operacionais, os valores a elas referentes deverão ser adicionados ao lucro, para incidência do IRPJ e da CSLL, à alíquota de 15% e 9%, respectivamente”;

i) que “a situação verificada no presente caso revela-se complexa, tendo em vista que não se trata de ganho de capital ou resultado positivo de receitas, mas sim de receita que, no entendimento da Consulente, foge ao campo de incidência do IRPJ e CSLL”;

j) que, “quando a Consulente compulsoriamente firmou contrato de participação financeira com a extinta (...), deveria ter recebido uma quantidade "x" de ações daquela companhia, ações essas que ingressariam em seu patrimônio e nele permaneceriam

até que por qualquer modo houvesse a acionista por aliená-las”;

k) que, “no caso em exame, em que pese naquele momento tenha havido a saída dos valores que a Consulente despendeu para a subscrição das ações, não houve o ingresso no patrimônio desta da contrapartida acionária, e isto porque a extinta (...) subscreveu quantidade de ações inferior à correta”;

l) que, “assim, os valores agora recebidos a título de indenização pela não subscrição das ações configuram efetiva reparação por danos patrimoniais, tendo em vista que representam, finalmente, a entrega das ações à acionista, ora Consulente”.

3. Nesse contexto, são deduzidas as seguintes questões:

“Está correto o entendimento da Consulente quanto a não incidência do imposto de renda - IRPJ e da contribuição social sobre o lucro - CSLL em relação aos valores recebidos a título de indenização [certificada judicialmente] pela não subscrição das ações?”;

Em caso negativo, qual deve ser o tratamento tributário dado aos valores recebidos a este título?”.

4. Declara, por fim, que atende aos requisitos de validade do procedimento de consulta, previstos no art. 3º, § 2º, II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

Considerações Iniciais

5. A consulta deduzida na inicial atende aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.306, de 2013; razão por que é eficaz e deve ser solucionada.

6. Antes, porém, de se adentrar pelo mérito consultivo, é oportuno tecer uma consideração inicial: a despeito de a consulente haver mencionado que ajuizou “ação de indenização” – em face da qual pleiteara o recebimento complementar de ações que, embora integralizadas, não foram subscritas –, o relatório à fl. 23 – integrante de acórdão que julgou procedente o pedido da consulente – dá conta de que, em verdade, a medida ajuizada foi uma “ação de adimplemento contratual”.

7. Por outro lado, o provimento judicial foi executado não pela subscrição de ações adicionais, mas pelo pagamento de “valores referentes à complementação das ações devidas”.

8. Dada a essa distinção entre a prestação originalmente devida (correspondente à subscrição de ações) e a que foi efetivamente realizada, é até plausível denominar de “indenização” o que fora percebido pela consulente (ver item 11.1.6., *infra*).

9. Todavia, na linha de pensamento a seguir adotada, sustenta-se a tese de que esse *nomem iuris* é irrelevante para se aferir a adequação do fato por ele rotulado à hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL.

O mérito consultivo

10. Feitas essas considerações preliminares, volve-se a atenção para o mérito da questão interpretativa a ser solucionada: o auferimento de valores pecuniários a pretexto de indenizar o valor despendido com a integralização de ações que foram subscritas em montante inferior àquele que deveria ter sido adjudicado à investidora (ora consultente) é fato-causa que se adéqua ao pressuposto das regra-matrizes de incidência do IRPJ e da CSLL? Poderia tal fato ser considerado um ganho de capital (resultado não operacional obtido pela pessoa jurídica na alienação de bens e direitos do então “ativo permanente”¹, hoje denominado “ativo não circulante”)?

11. Em vista dessas indagações, vale registrar: o auferimento de ganho de capital corresponde a fato jurídico tributário que se amolda à hipótese normativa do IRPJ e da CSLL e cujo valor deve ser considerado na quantificação das bases de cálculo desses tributos.

11.1. Com efeito, segundo Roque Antonio Carrazza, o “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza” (IR) tem por hipótese de incidência “*o fato de uma pessoa (física ou jurídica) auferir rendas e receber proventos. A contrario sensu, qualquer fato que não tipifique auferir rendas e proventos refoge à tributação por meio do IR*”².

11.1.1. Nesse contexto, é oportuna a seguinte indagação: o que são rendas e proventos de qualquer natureza?

11.1.2. Em resposta, o renomado professor da PUC/SP – convencido de que há uma noção constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, que não pode ser desconsiderada pelo legislador infraconstitucional e de que a regra-matriz de todos os tributos está, direta ou indiretamente, contida nas normas do Texto Supremo – preconiza o seguinte³:

“(…) renda e proventos de qualquer natureza são disponibilidades de riqueza nova, vale dizer, acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte num dado período de tempo. São (...) o resultado de uma subtração que tem por minuendo todos os rendimentos tributáveis num dado período de tempo, fixado por lei, e por subtraendo todas as despesas dedutíveis no mesmo espaço temporal. São, em suma, os acréscimos patrimoniais líquidos verificados entre duas datas predeterminadas.

(...)

Logo, não é qualquer entrada de dinheiro nos cofres de uma pessoa (física ou jurídica) que pode ser alcançada pelo IR, mas, tão somente, aquilo que tipificar ganhos efetivos durante um determinado intervalo de tempo. Amílcar de Araújo Falcão sustentava que, nos termos da Constituição, só há renda tributável quando, num dado período de tempo, verifica-se um aumento de patrimônio do contribuinte, em razão do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

¹ Conforme dicção do art. 32, §2º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995: “Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção. (...) § 2º **O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas na forma do art. 72 corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil**”. (gn).

² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 794.

³ *Ibid.*, pp. 793-798.

(...)

Com tais colocações, já está ficando clara a ideia de que o legislador ordinário está longe de ter total liberdade para definir 'renda' e 'proventos de qualquer natureza'.

(...)

Melhor explicitando, se admitirmos que o legislador federal é livre para colocar na hipótese de incidência da regra que cria in abstracto o IR um fato qualquer (por exemplo, o recebimento de indenizações), estaremos, por igual modo, admitindo que o Congresso Nacional pode alargar a competência tributária da União, definida na Carta Suprema.

(...)

Deveras, parece-nos que, dentre os diversos conceitos de 'renda', (...) pode o legislador ordinário apenas optar por um deles e, ainda assim, desde que sua escolha permita compatibilizar a incidência com os princípios constitucionais que norteiam a tributação por via de IR, máxime o da capacidade contributiva. É que, de acordo com a Constituição, a renda (tanto quanto os proventos de qualquer natureza) deve representar um ganho ou riqueza nova. Do contrário não será atendido o princípio da capacidade contributiva.

Realmente, o conceito de renda e proventos de qualquer natureza deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário. Por quê? Porque o princípio da capacidade contributiva informa a tributação por via de impostos (art. 145, § 1º, da CF).

(...)

Pois bem, a regra-matriz do IR, constitucionalmente traçada, já nos permite afastar da incidência desse imposto, tudo quanto não seja nem 'renda', nem 'proventos'. É o caso, v.g., das (...) indenizações recebidas etc.

(...)

A nosso pensar, o conceito de 'renda e proventos de qualquer natureza' (...) pressupõe ações humanas que revelem mais-valias, isto é, acréscimos na capacidade contributiva (que a doutrina tradicional chama de 'acréscimos patrimoniais'). Só quando há uma realidade econômica nova, que se incorpora ao patrimônio individual preexistente, traduzindo nova disponibilidade de riqueza, é que podemos falar em 'rendas e proventos de qualquer natureza'. Vai daí que as indenizações recebidas (...) não são nem rendimentos, nem proventos de qualquer natureza. Escapam da tributação por via de IR.

(...)

(...) observamos (...) que o próprio Código Tributário Nacional (...) não foi além dos limites constitucionais. De fato, dispõe o CTN, em seu art. 43: (...)

(...)

Quanto ao § 1º [do art. 43] em foco, ele apenas reafirma verdade cediça, qual seja, a de que em direito as verdades são reveladas pelo regime jurídico a que estão submetidas e, não, pela designação recebida. O que ele essencialmente

preconiza é ser vedado, quer ao legislador, quer ao intérprete, tratar desigualmente rendimentos essencialmente iguais (...).

O Código Tributário Nacional, pois, reforça a ideia de que o IR só pode incidir sobre a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, em dinheiro ou equivalente, advinda do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

(...)

Portanto, a hipótese de incidência possível do IR, inclusive das pessoas físicas (IRPF), é, em síntese, auferir renda nova. Ou, se preferirmos, obter renda disponível. Isto (...) por determinação constitucional.

Segue-se que não têm aptidão jurídica para suportar a incidência do IR – justamente por não revelarem riqueza nova ou acréscimos patrimoniais - os ingressos de indenizações (...). (grifo nosso).

11.1.3. Com espeque em digressões dessa envergadura, constitucionalmente abonadas, dessume-se que o auferimento de ganhos de capital é fato tipificado na hipótese de incidência do IRPJ, pois que implica disponibilidade econômica ou jurídica de riqueza nova, nos termos do art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), a seguir transcrito, *in litteris*:

CTN

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

(...).

11.1.4. É que a teoria prevalecente, no direito brasileiro, para a conceituação de renda, enquanto núcleo da regra-padrão do IR, é a teoria do acréscimo patrimonial. Acréscimo líquido verificado no patrimônio das pessoas jurídicas ou físicas é o que interessa, pois corresponde à realização do critério material da regra-matriz de incidência daquele tributo. Espeque no princípio da capacidade contributiva e nas disposições do art. 43 do CTN.

11.1.5. Sem embargo, ante um caso concreto, impende perquirir a essência do rendimento recebido – sendo irrelevante, para isso, a designação adotada, o *nomem iuris* –, a fim de se saber se ele realiza ou não o aspecto material da regra-matriz do IR.

11.1.6. Assim, ainda que uma receita seja designada de indenização, por atender *e. g.* à conceituação adotada no provimento abaixo ementado, isso não significa, necessariamente, que a sua percepção refuja à incidência do IR, como bem ressaltado nesse mesmo provimento (que,

mesmo tratando de indenização por ilícitos, contempla ilações perfeitamente transponíveis para o caso em estudo):

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. MAGISTRADO. AUXÍLIO-MORADIA. ART. 25 DA MP 1.858-9/1999. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. REDUTOR SALARIAL. CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. ACESSÓRIOS SEGUEM A SORTE DO PRINCIPAL.

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os “acréscimos patrimoniais”, assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.

2. Indenização é a prestação em dinheiro, substitutiva da prestação específica, destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico, quando não é possível ou não é adequada a restauração in natura do bem jurídico atingido. Não tem natureza indenizatória, portanto, o pagamento - ainda que imposto por condenação trabalhista - correspondente a uma prestação que, originalmente (= independentemente da ocorrência de lesão), era devida em dinheiro. O que há, em tal caso, é simples adimplemento, embora a destempo e por execução forçada, da própria prestação in natura.

3. No caso dos autos, o pagamento feito em decorrência de sentença trabalhista, a título de gratificações, horas extras e adicional noturno, manteve sua natureza original de prestação remuneratória. E, mesmo que de indenização se tratasse, estaria ainda assim sujeito à tributação do imposto de renda, já que (a) importou acréscimo patrimonial e (b) não está arrolado entre as hipóteses de isenção previstas em lei (art. 39 do RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99).

4. Recurso especial improvido.” (REsp nº 674.392/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 6/6/2005). (gn).

11.1.7. O que de fato importa para essa incidência do IR são os acréscimos patrimoniais que podem decorrer da chamada indenização, como devidamente apontada pela 1ª Turma do STJ, ao julgar o REsp nº 870.350/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 13/12/2007, ao acolher o entendimento assim sumariado:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO DE INDENIZAÇÃO POR ROMPIMENTO DO CONTRATO DE TRABALHO NO PERÍODO DE ESTABILIDADE PROVISÓRIA. GRATIFICAÇÃO ESPECIAL. FÉRIAS VENCIDAS E NÃO-GOZADAS. TERÇO CONSTITUCIONAL. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. PRECEDENTES.

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os “acréscimos patrimoniais”, assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.

2. O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a

compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material).

(...). (gn).

11.2. Todas essas inferências podem ser aproveitadas para a incidência da CSLL, porquanto o núcleo factual descrito em seu pressuposto normativo também contempla – como no IR – a disponibilidade de riqueza nova. Nesse sentido são os escólios de Carrazza:

“Esse tributo [CSLL], delineado no art. 195, I, “c” da CF (‘Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: ... c) o lucro’ (...)), foi instituída pela Lei 7.689, de 15.12.1988, cujo art. 2º aponta-lhe a base de cálculo: ‘o valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda’.

Tal dicção legal há que ser entendida como sinônima de ‘lucro’, até porque é justamente sobre ele que a Constituição autoriza a criação da figura exacional em estudo.

Muito bem, lucro é instituto afeto ao direito societário. De acordo com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404, de 15.12.1976), é a disponibilidade de riqueza nova apresentada pela pessoa jurídica ao cabo do período de apuração”.

11.3. Nessa toada, avulta a conclusão de que o ganho de capital (seja qual for a designação que se lhe atribua), por traduzir riqueza nova para quem o auferir, é fato-causa que se ajusta à hipótese descrita nas normas-padrão do IRPJ e da CSLL.

11.4. Disso deduz-se que a base de cálculo desses gravames – enquanto instrumento mensurador da intensidade do acontecimento factual descrito na hipótese da norma tributária – deve ser composta, inclusive, por ganho de capital; tal como previsto nos arts. 25, II, e 29, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *verbis*:

Lei nº 9.430, de 1996

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA

(...)

Art.25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

(...)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

(...)

*Capítulo II**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO*

(...)

Art.29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

(...)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

12. Resta então perquirir se a “indenização” a que alude a consulente configura ganho de capital e, desse modo, corresponde a fato que se subsume ao suposto das regras-matrizes do IRPJ e da CSLL.

12.1. Nesse passo, cumpre destacar que os valores empregados pela consulente configuraram, para ela, um investimento, ainda que lastreado em um número de ações inferior àquele que deveria ter sido subscrito pela investida, tendo em vista os critérios acolhidos judicialmente para a aferição do valor patrimonial de cada ação (item 2, “e”, retro).

12.2. Para melhor analisar a natureza desse investimento, no tocante ao lastro jurídico que lhe dá suporte, admitam-se as seguintes variáveis: “I” – valor integralizado pela consulente; “X” número de ações subscritas pela investida; e “Y” – número de ações que deixaram, indevidamente, de ser subscritas.

12.3. Considerando-se cada ação pelo seu valor patrimonial na data do balanço imediatamente anterior à realização do contrato de participação financeira, pode-se decompor o valor integralizado em dois outros: “I_x” – valor integralizado proporcional ao número de ações subscritas; e “I_y” – valor integralizado proporcional ao número de ações não subscritas. Tem-se assim: $I = I_x + I_y$ (investimento “I” igual à soma dos investimentos “I_x” e “I_y”).

12.4. Dessa maneira, sobredito investimento ostenta caráter dual: parte é lastreado em “X” ações efetivamente integralizadas; parte é lastreado no direito subjetivo de participação societária, só reconhecido posteriormente, pela via judicial, correspondente à subscrição de um número adicional de “Y” ações.

12.5. Pelo que consta na inicial, o direito subjetivo à subscrição de “Y” ações restou satisfeito pelo pagamento de uma determinada quantia em dinheiro.

12.6. Veja-se: o que ocorre nesse contexto fático não é propriamente a alienação da participação societária já subscrita, mas do direito a essa participação; ou seja, não ocorre a alienação das “Y” ações, mas do direito à subscrição dessas ações. Todavia, não deixa isso de configurar a alienação do investimento decorrente da integralização do valor “I_y” (investimento “I_y”), considerado o conceito de “investimentos” retratado no art. 179, III, da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, *verbis*:

Lei n.º 6.404, de 1976

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

(...).

12.7. De qualquer forma, é inconteste que houve a alienação de direito do ativo não circulante, o que já atende, pelo menos em parte, à conceituação legal de ganho de capital (ver nota de rodapé n.º 1, retro).

12.8. Há, no entanto, uma condição a mais a ser atendida, para que se configure o ganho capital: o valor da alienação deve ser superior ao valor contábil do direito alienado, ou seja, deve ser superior ao valor “I_y” devidamente ajustado para expressar o valor contábil do direito (art. 32, § 2º, da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, apurado nos termos do art. 4º da IN SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997).

12.9. Atendidas essas condições (alienação de bem do ativo não circulante, em valor superior ao valor contábil do direito alienado), restará configurado ganho de capital que traduz riqueza nova para o alienante e que, portanto: (i) subsome-se na hipótese das regras-matrizes de incidência do IRPJ e da CSLL; e (ii) faz irromper, por imputação normativa, as obrigações tributárias correspondentes, em que esse alienante é o sujeito passivo.

13. A consulente, todavia, não informa o valor contábil do direito alienado (ou seja, o valor da integralização “I_y” devidamente ajustada para a obtenção desse valor contábil), ou mesmo se o valor ainda se encontra contabilizado em seu patrimônio – posto que é possível que a totalidade desse investimento tenha já sido baixada, pela alienação das ações que se encontravam em propriedade da consulente.

14. Há, então, duas hipóteses a considerar:

a) o investimento “T” ainda era propriedade da consulente, quando da alienação de sua parcela não subscrita (Investimento “I_y”); ou

b) o investimento “T” já havia sido completamente baixado na contabilidade da consulente, em face da alienação de sua parte subscrita “I_x”, quando da alienação de sua parcela não subscrita (Investimento “I_y”).

14.1. Na hipótese “a”, o ganho de capital resulta da diferença a maior entre o valor recebido pela alienação do direito à subscrição de “Y” ações e o valor contábil do Investimento “I_y”.

14.2. Na hipótese “b”, é preciso ter em mente que a baixa integral do investimento, ainda que pela alienação tão somente da parte subscrita, repercute igualmente na baixa do valor contábil do Investimento “I_y”, antes mesmo de sua efetiva alienação, pelo valor da indenização paga pela investida.

14.2.1. Essa baixa antecipada do Investimento “I_y”, importa na redução, antecipada, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

14.2.2. Desse modo, para efeitos tributários, o ganho de capital será o próprio valor da alienação, pois que não haverá, em princípio, custo algum para ser cotejado com essa receita.

14.3. Na hipótese de alienação parcial do investimento “I”, o ganho de capital é apurado segundo um critério híbrido: considerando-se o valor contábil do investimento remanescente, obtém-se a parcela desse valor que corresponde às ações não subscritas, aplicando-se-lhe a seguinte razão: “I_y/I”.

14.3.1. Essa parcela deve ser contraposta com o valor auferido pela alienação do direito à subscrição de “Y” ações, para daí se obter o valor do ganho de capital.

Conclusão

15. Com base no exposto, conclui-se que:

a) a receita auferida por pessoa jurídica investidora, em face de indenização pela subscrição a menor de ações de capital social de pessoa jurídica investida, quando da aquisição de participação societária de caráter permanente, configura alienação de direito classificado seu ativo não circulante;

b) nesse caso, restará caracterizado o ganho de capital e, portanto, o fato jurídico tributário sobre o qual incidem o IRPJ e a CSLL, quando o valor indenizado superar o valor contábil desse direito.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

MARCOS AURÉLIO LOPES OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta para aprovação.

Assinado digitalmente

CLEBERSON ALEX FRIESS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit02

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora-Geral da Cosit Substituta