



Solução de Consulta nº 409 - Cosit

Data 5 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. CRITÉRIO PARA AVALIAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. GANHO OU PERDA DE CAPITAL. LEGISLAÇÃO PÓS-CONVERGÊNCIA.

Em caso de realização durante a vigência do Regime Tributário de Transição de avaliação a valor justo pela investida que tenha como contrapartida a conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, e a alienação do investimento sob amparo da Lei nº 12.973, de 2014, o saldo na conta de ajuste de avaliação patrimonial pode ser considerado no valor contábil do investimento proporcionalmente à participação do investidor no capital social da investida, conforme os novos métodos e critérios estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, sem a necessidade de adição de eventuais ajustes decorrentes da avaliação a valor justo ou da adoção inicial dos arts. 1º a 71 da Lei nº 12.973, de 2014, na apuração do lucro real e do resultado ajustado.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 182, § 3º, e 248, na redação da Lei nº 11.941, de 2009; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 15 a 17, revogados pela Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 64 e 119; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 304.

Relatório

A consultante retro identificada informa que é pessoa jurídica de direito privado, tendo por objeto social a participação em outras sociedades como sócia quotista ou acionista, e assessoramento gerencial de empresas direta ou indiretamente controladas ou coligadas.

2. Afirma que possui participação societária em sociedade empresarial de 20% (vinte por cento), o que, nos termos do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976, a caracterizaria como sociedade controladora. Assim, nos termos do art. 248 desta Lei, tal participação seria avaliada pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP). Ainda informa que tal participação seria

proveniente de aumento de capital na consulente de pessoa física que possuía participação na investida, sem constituição de ágio ou deságio.

3. Ocorre que, em virtude de alteração da legislação societária e contábil, a investida efetuou uma avaliação a valor justo, gerando um Ajuste de Avaliação Patrimonial (AAP) positivo, com o respectivo diferimento de tributos, nos termos do § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe deu a Lei nº 11.638, de 2007, acrescendo tal conta ao seu Patrimônio Líquido (PL), o que, por via reflexa, pelo MEP, também promoveu aumento do valor do investimento, lançado em conta de Ativo da investidora, ora consulente.

4. Caracterizada a consulente, bem assim suas atividades, com fundamento nos arts. 182, 183 e 248 da Lei nº 6.404, de 1976; § 3º do art 31 do Dec.-lei nº 1.598, de 1977; arts. 384, 387 e 388 do Dec. nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99; e arts. 15 a 24 da Lei nº 11.941, de 2009, indaga se, nas prestações que executa: (i) a definição de “valor contábil” do investimento, que a investidora possui na investida é o valor do PL desta, definido pelas regras contábeis convergentes, da Lei nº 11.638, de 2007, refletido pelo MEP na investidora, proporcional à sua participação na investida; (ii) a instituição do Regime Tributário de Transição (RTT) manteve o conceito de “valor contábil”, no caso de alienação de investimento em sociedade investida, para fins de apuração do ganho de capital na investidora, sem a consideração da inclusão do AAP positivo ou negativo, efetuado nos termos da Lei nº 11.638, de 2007, no PL da investida; (iii) uma vez que houve lançamento contábil na investida do AAP positivo em seu PL, houve provisão, no balanço da investida, de tributos incidentes sobre tal valor positivo, como determina a legislação contábil e tributária. Caso não seja possível inserir no conceito de “valor contábil” para fins de ganho de capital na alienação do investimento, pela investidora, o AAP positivo lançado pela investida em seu PL, o fato de a investida lançar os tributos diferidos, referente ao AAP positivo, autoriza a investidora, ora consulente, a inserir no “valor contábil”, para fins de ganho ou perda de capital, na alienação do investimento, o referido ajuste positivo, lançado na investida; e (iv) permanecendo o conceito de “valor contábil” em 31/12/2007, a alienação, após a extinção do RTT, em 31/12/2014, segue o conceito de “valor contábil” do investimento, definido na Lei nº 6.404, de 1976, incluindo, para fins de ganho de capital na alienação do investimento, pela investidora, o AAP positivo lançado pela investida em seu PL.

Fundamentos

5. A harmonização dos métodos e critérios contábeis brasileiros aos padrões internacionalmente estabelecidos iniciou-se com a publicação da Lei nº 11.638, de 2007. Tal modificação trouxe consigo profundas repercussões tributárias, principalmente para as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, as quais, em estrita observância ao disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, devem utilizar o lucro líquido contábil como ponto de partida em sua apuração.

5.1. O Regime Tributário de Transição foi instituído pela Medida Provisória (MP) nº 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009, tendo como principal

finalidade promover a neutralidade tributária aos efeitos contábeis decorrentes da adoção da Lei nº 11.638, de 2007. A Exposição de Motivos da referida MP, é bastante clara ao estabelecer o objetivo supra como motivador principal do RTT, da seguinte forma:

7. No que concerne ao Regime Tributário de Transição - RTT, objetiva-se neutralizar os impactos dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 2007, na apuração das bases de cálculo de tributos federais nos anos de 2008 e 2009, bem como alterar a Lei nº 6.404, de 1976, no esforço de harmonização das normas contábeis adotadas no Brasil às normas contábeis internacionais

8. A Lei nº 11.638, de 2007, foi publicada no Diário Oficial da União de 28 de dezembro de 2007, e entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 2008, sem a adequação concomitante da legislação tributária. Esta breve *vacatio legis* e a alta complexidade dos novos métodos e critérios contábeis instituídos pelo referido diploma legal - muitos deles ainda não regulamentados - têm causado insegurança jurídica aos contribuintes. Assim, faz-se mister a adoção do RTT, conforme definido nos arts. 15 a 22 desta Medida Provisória, para neutralizar os efeitos tributários e remover a insegurança jurídica.

5.2. Em síntese: nos termos do RTT, para fins tributários, não se pode reconhecer resultado diferente do alcançável em 2007, segundo as normas anteriores à Lei nº 11.638, de 2007. Não haveria produção de efeitos tributários, por conta da aplicação das novas normas contábeis, até que entrasse em vigor a lei referida pelo § 1º do art. 15 da Lei nº 11.941, de 2009: a Lei nº 12.973, de 2014, que disciplinou “os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária” e entrou em vigor para todos os contribuintes em 1º de janeiro de 2015, conforme seu art. 119.

6. Isto posto, passa-se às questões colocadas pela consulente.

7. “Valor contábil do investimento”, como refere a consulente, ou participação societária, seria a aplicação ou investimento de recursos aplicados por uma empresa, a Investidora, na aquisição de ações ou quotas de capital de outra, a Investida.

7.1. Tal participação, quer na redação original do art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, quer nas que lhe alteraram o conteúdo, caso das Leis nº 11.638, de 2007 e nº 11.941, de 2009, para o caso de pessoa jurídica “controlada”, i.e., a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores, deveria se dar de conformidade com o MEP, de acordo com a variação observada no patrimônio líquido da Investida, de forma a refletir o aumento ou diminuição deste.

7.1.1. A título de esclarecimento, a aplicação do MEP é tratada, basicamente, pelo Pronunciamento Técnico CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto (CPC 18 (R2)). Orientações adicionais podem ser encontradas na Interpretação Técnica ICPC 09 (R2).

8. A consulente afirma que possui participação societária em sociedade empresarial, avaliada pelo MEP, e que sua investida efetuou um AAP positivo em decorrência de avaliação a valor justo, nos termos do § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe deu a Lei nº 11.638, de 2007. Com base nessas informações, depreende-se que

o Ajuste de Avaliação Patrimonial positivo foi realizado durante a vigência do RTT e a alienação do investimento pela consultante ocorrerá sob a égide da Lei nº 12.973, de 2014, permitindo concluir que o valor contábil do investimento será o que estiver registrado na contabilidade societária, pelas razões abaixo expostas.

8.1. O § único do art. 64 do Capítulo IV da Lei nº 12.973/14, que trata da adoção inicial dos arts. 1º a 71 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que “as participações societárias de caráter permanente serão avaliadas de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976”. Esse dispositivo legal foi regulamentado pelo art. 173 da Instrução Normativa nº 1.515, de 2014, agora reproduzido no art. 304 da Instrução Normativa nº 1.700, de 2017:

Art. 304. Na data da adoção inicial as participações societárias de caráter permanente serão avaliadas de acordo com a Lei nº 6.404, de 1976.

§ 1º No caso de participação societária avaliada pelo valor de patrimônio líquido deverão ser observadas as determinações do art. 178, exceto as dos §§ 2º a 8º.

§ 2º Eventuais diferenças na data da adoção inicial entre o valor da participação societária na contabilidade societária e no FCONT não serão adicionadas ou excluídas na determinação do lucro real e do resultado ajustado.

(grifos não constam do original)

8.2. De acordo com o § 2º do art. 304 da IN RFB nº 1.700, de 2017, acima reproduzido, eventuais diferenças de valores existentes entre o que estava registrado na contabilidade societária e no Controle Fiscal de Contábil de Transição (FCONT) na data de adoção inicial dos artigos 1º a 71 da Lei nº 12.973, de 2014, não serão objeto de adição ou exclusão na apuração do lucro real e do resultado ajustado.

8.3. Além disto, como a avaliação a valor justo foi realizada pela investida durante a vigência do RTT, o disposto no art. 24-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não é aplicável, ou seja, a investidora não estava obrigada a controlar o aumento em seu investimento em subconta conforme previsto no § 1º e nem está obrigada a efetuar a adição prevista no § 3º, ambos do mesmo dispositivo legal.

8.4. Desta forma, conforme disposto no art. 184 da IN RFB nº 1.700, de 2017, o valor contábil do investimento quando de sua alienação será a soma algébrica:

- do valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte, e
- dos valores da mais ou menos valia e do ágio por rentabilidade futura (goodwill), ainda que tenham sido realizados na escrituração do contribuinte.

Como, no caso em comento, a avaliação a valor justo foi realizada pela investida durante a vigência do RTT e a alienação sob amparo da Lei nº 12.973, de 2014, a consultante pode considerar no valor de patrimônio líquido do investimento conforme os novos métodos e critérios estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, sua parcela no saldo da conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial.

Conclusão

9. À vista do exposto, responde-se à consultante, com base na legislação mencionada, que, em caso de realização durante a vigência do Regime Tributário de Transição de avaliação a valor justo pela investida que tenha como contrapartida a conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, e a alienação do investimento sob amparo da Lei nº 12.973, de 2014, o saldo na conta de ajuste de avaliação patrimonial pode ser considerado no valor contábil do investimento proporcionalmente à participação do investidor no capital social da investida, conforme os novos métodos e critérios estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, sem a necessidade de adição de eventuais ajustes decorrentes da avaliação a valor justo ou da adoção inicial dos arts. 1º a 71 da Lei nº 12.973, de 2014, na apuração do lucro real e do resultado ajustado.

De acordo. À consideração superior.

Assinado digitalmente.
ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir – Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira.

Assinado digitalmente.
KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit08

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit – Coordenação-Geral de Tributação 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 n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente.
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit