



Solução de Consulta nº 419 - Cosit

Data 11 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 380, DE 22.12.2014.

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.

ISENÇÕES E NÃO INCIDÊNCIAS. DIVIDENDOS. BENEFÍCIOS DISTRIBUÍDOS POR PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO REAL, PRESUMIDO OU ARBITRADO.

O recebimento de lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, são isentos a partir de 1º de janeiro de 1996 na apuração do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 10.

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

SIMPLES NACIONAL. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO NÃO CIRCULANTE. FORMA DE APURAÇÃO.

O ganho de capital auferido por pessoa jurídica optante pelo simples nacional na alienação de bens do ativo não circulante está sujeito à

incidência de imposto de renda na forma estabelecida pelo art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13; Lei nº 13.259, de 2016, arts. 1º e 2º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 21; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 314.

Relatório

1. O interessado formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca de sua condição de contribuinte do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

2. A Consulente, que informa atuar no ramo de atividade de oficina mecânica e ser optante pelo Simples Nacional, afirmou que obteve sucesso em ação judicial, cujo objeto era obter “diferenças de números de ações da companhia que não foram devidamente emitidas quando da aquisição das mesmas”. Prossegue, relatando que o Poder Judiciário determinou que a pessoa jurídica investida entregasse, no prazo de 10 dias, o número correto de ações a que fazia jus a Consulente. Entretanto, informa que houve o descumprimento da decisão judicial por parte da investida, o que redundou na conversão da obrigação de fazer em indenização. Informa também que não houve nenhuma retenção na fonte no momento do recebimento dos valores.

3. Citou o art. 247 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), o art. 70, § 5º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Anexou cópia de petição apresentada no decurso do processo judicial, diversas memórias de cálculo e cópia da sentença que concedeu a indenização. Posteriormente, a Consulente complementou sua petição, informando adicionalmente que compareceu ao plantão fiscal da Receita Federal do Brasil, o qual, segundo ela, não resolveu a questão.

4. Por fim, apresenta seus questionamentos:

- 1) *Em relação aos seguintes valores recebidos: indenização de ações, correção monetária, juros, rendimentos e multa, quais tem incidência de tributação ?*
- 2) *Sendo a empresa optante pelo Simples Nacional, deverá tributar observando qual embasamento legal?*
- 3) *Haverá Incidência de IR exclusivo e em qual alíquota e sobre que parcelas?*
- 4) *Sendo que o direito ao acréscimo patrimonial que se daria pela entrega das ações, porém o mesmo foi convertido em indenização, com os respectivos acréscimos inerentes, seria considerado tudo indenização pelo dano patrimonial?*
- 5) *Sendo considerada indenização por dano patrimonial, cabe a não incidência conforme o art. 70 da Lei nº 9430/96 §5º ?*

Fundamentos

5. O questionamento versa sobre o recebimento de montante pecuniário por empresa optante pelo Simples Nacional cuja origem é a emissão a menor de ações por ela adquiridas. Tudo isso foi conhecido e executado por decisão que já transita em julgado de autoridade competente do Poder Judiciário.

6. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já deu tratamento à receita auferida em face de indenização pela subscrição a menor, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 380, de 22 de dezembro de 2014, que pode ser consultada pela Internet no endereço www.receita.fazenda.gov.br, através das opções “**Acesso Rápido -> Legislação -> Soluções de Consulta**”, cujo teor será reproduzido abaixo:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 380, DE 2014

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 [...].

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 consulente) é fato-causa que se adéqua ao pressuposto das regramatrizes 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”, 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*”.

(...)

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.

(...)

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: “Ix” – valor integralizado proporcional ao número de ações subscritas; e “Iy” – valor integralizado proporcional ao número de ações não subscritas. Tem-se assim: $I = Ix + Iy$ (investimento “I” igual à soma dos investimentos “Ix” e “Iy”).

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 “Iy” (investimento “Iy”), considerado o conceito de “investimentos” retratado no art. 179, III, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, *verbis*:

Lei nº 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 incontestável 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 nº 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 “Iy” devidamente ajustado para expressar o valor contábil do direito (art. 32, § 2º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, apurado nos termos do art. 4º da IN SRF nº 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 “Iy” 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 “I” ainda era propriedade da consulente, quando da alienação de sua parcela não subscrita (Investimento “Iy”); ou
- b) o investimento “I” já havia sido completamente baixado na contabilidade da consulente, em face da alienação de sua parte subscrita “Ix”, quando da alienação de sua parcela não subscrita (Investimento “Iy”).

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 “Iy”.

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 “Iy”, antes mesmo de sua efetiva alienação, pelo valor da indenização paga pela investida.

14.2.1. Essa baixa antecipada do Investimento “Iy”, 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: “Iy/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.

7. A Receita Federal do Brasil, portanto, entende que 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, e se sujeita à tributação do ganho de capital para fins do Imposto de Renda. A mensuração do montante tributável, entretanto, desconsiderará a parcela imputada a título de dividendos, pois a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, expressamente afirma que:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. (grifos nossos)

8. Prosseguindo à resolução da questão, e tendo em consideração que o consulente é empresa enquadrada na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, do qual o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) é parte, cumpre verificar a forma como se dará a tributação da parcela recebida. No caso do Simples Nacional, o inciso VI do §1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006, expressamente afasta essa parcela do regime único de arrecadação nos seguintes termos:

LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 2006

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

VI – Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;

9. Assim, a tributação dessas rendas, considerando ser a consulente optante pelo Simples Nacional, ocorrerá na forma do art. 2º da Lei nº 13.249, de 2016,

LEI Nº 13.259, DE 2016

Art. 2º O ganho de capital percebido por pessoa jurídica em decorrência da alienação de bens e direitos do ativo não circulante sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e do disposto nos §§ 1º, 3º e 4º do referido artigo, exceto para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado. (grifos nossos)

10. O §1º do art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece que o imposto apurado dessa forma deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos, tendo como aspecto temporal da exigibilidade a execução da sentença. A alíquota em questão observará o disposto no caput do art. 21 da Lei nº 8.981, de 1996, de forma que para fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2016, incide o imposto de renda à alíquota de 15%, e a partir de 1º de janeiro de 2017, em função da alteração promovida pela Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, na alíquota é progressiva a depender do valor do ganho apurado.

11. O montante oferecido à tributação deverá também observar as demais disposições contidas no art. 314 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, cujas partes que não repetem os dispositivos acima copiados transcrevemos abaixo:

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1.700, DE 2017

LIVRO VI

DAS PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL TÍTULO ÚNICO

DOS GANHOS DE CAPITAL

Art. 314. O ganho de capital percebido por pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, em decorrência da alienação de bens e direitos do ativo não circulante, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com a aplicação das seguintes alíquotas:

(...)

§ 2º O ganho a que se refere este artigo será apurado e tributado em separado.

§ 3º Na hipótese de alienação em partes do mesmo bem ou direito, a partir da segunda operação, desde que realizada até o final do ano-calendário seguinte ao da primeira operação, o ganho de capital deve ser somado aos ganhos auferidos nas operações anteriores, para fins da apuração do imposto na forma do caput, deduzindo-se o montante do imposto pago nas operações anteriores.

§ 4º Aplica-se à tributação do ganho de capital de que trata este artigo o disposto nos §§ 14 a 18 e 20 do art. 215 e nos §§ 1º e 2º do art. 217.

§ 5º Os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, incluem-se nos ganhos de que trata este artigo, independentemente da forma como tenham sido contabilizados.

12. Por fim, esclarecemos que o art. 70 da Lei nº 9.430, de 1996, trata de parcelas recebidas em função de rescisão de contrato, o que não é o caso em tela. Portanto, tal dispositivo não é aplicável à receita auferida em face de indenização pela subscrição a menor de ações.

Conclusão

13. Diante do 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 em seu ativo permanente (hoje ativo não circulante); nesse caso, deverá ser apurado o ganho de capital e incidirá o IRPJ, quando o valor indenizado superar o valor contábil desse direito;
- b) a parcela imputada a título de dividendos goza da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995;
- c) o ganho de capital auferido por pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional na alienação de bens do ativo permanente (hoje ativo não circulante) está sujeito à incidência de imposto sobre a renda na forma estabelecida pelo art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995 e pelo art. 314 da IN RFB nº 1.700, de 2017;
- d) não é aplicável o art. 70 da Lei nº 9.430, de 1996, a esse caso.

À consideração do chefe da Dirpj.

[assinado digitalmente]
GUSTAVO ROTUNNO DA ROSA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

[assinado digitalmente]
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Dirpj

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

[assinado digitalmente]
CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

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

[assinado digitalmente]
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit