



Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 415 - Cosit

Data 8 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. DEVOUÇÃO DE CAPITAL EM BENS E DIREITOS AVALIADOS A VALOR JUSTO. ALIENAÇÃO. VALOR CONTÁBIL. POSSIBILIDADE. ADIÇÃO DO GANHO CONTROLADO POR SUBCONTA.

A pessoa jurídica pode efetivar a transferência de bens aos sócios por meio da devolução de participação no capital social (redução de capital) pelo valor contábil, não gerando, assim, ganho de capital. No entanto, o valor contábil inclui o ganho decorrente de avaliação a valor justo controlado por meio de subconta vinculada ao ativo, e, quando da realização deste, qual seja, transferência dos bens aos sócios, o aumento do valor do ativo, anteriormente excluído da determinação do lucro real e do resultado ajustado, deverá ser adicionado à apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 22; Lei nº 12.973, de 2014, art. 13 e IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 41, 97 e 98.

Relatório

A pessoa jurídica consultante, informando atuar *em diversos segmentos do ramo industrial*, afirma que, *ao longo de mais de oitenta anos de existência adquiriu diversos ativos, sobretudo imóveis, que foram integrados ao seu imobilizado, sendo que dentre eles alguns perderam sua condição operacional e outros permanecem com esta finalidade.*

2. Menciona, em favor do seu argumento de que *a falta de operacionalidade dos ativos em relação aos melhores objetivos da sociedade empresária facultaria aos sócios a liberalidade de reduzir o capital social com a entrega de ativos*, o art. 22, da Lei nº 9.249, de 1995, e o art. 419, do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda — RIR/1999).

3. Observa que, com o advento da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, foram promovidas alterações na elaboração das demonstrações contábeis e, no sentido de evitar os efeitos dessas inovações contábeis na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL devidos, deu-se o advento da Lei nº 11.941, de 2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição - RTT, de modo a se preservar a neutralidade tributária face às inovações contábeis, sendo esse Regime em seguida extinto pela Lei nº 12.973, de 2014, onde se estabeleceu que a anulação dos efeitos das modificações contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638, de 2007 passariam a ser feitas mediante ajustes efetuados em livro fiscal próprio.

4. Acrescenta que a Receita Federal do Brasil — RFB emanou norma regulamentadora, a Instrução Normativa — IN RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014 que, a despeito de várias disposições concernentes ao ajuste a valor presente e avaliação a valor justo, não contemplou a sistemática de redução de capital mediante entrega de ativos, sendo certo que a legislação aplicável (art. 22, da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 419, do RIR/99) restou inalterada pelas normas inovadoras citadas.

5. Quanto ao tratamento das contas que registram imóveis de propriedade da sociedade empresária, aponta que, segundo a IN RFB nº 1.515, de 2014, *o efeito advindo da avaliação do ativo com base no valor justo – aumento do valor do ativo – é neutralizado mediante a contabilização em subconta desse aumento, sendo que o correspondente ganho somente será passível de tributação na medida em que haja realização do ativo. Mediante tal procedimento, o valor contábil permanecerá sendo aquele consignado na conta, onde estaria registrado o respectivo custo de aquisição do ativo lançado por valor histórico de aquisição.*

6. Informa que *procedeu avaliação a valor justo de determinados ativos, contabilizando em subcontas o incremento ao valor histórico, conforme a legislação citada, de modo a manter a neutralidade tributária.*

7. Assim, diante do seu interesse em proceder à redução do capital social com entrega de ativos aos sócios formula, então, questionamento *sobre a possibilidade ou não de efetivar a transferência de bens através de devolução de participação no capital (redução de capital) pelo valor contábil dos bens do ativo, considerando para tanto este como sendo o valor da conta excluído o ajuste decorrente de avaliação a valor justo – aumento do valor do ativo – registrado em subcontas.*

Fundamentos

8. Na vigência do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, inexistia a possibilidade da prática de qualquer negócio envolvendo os bens da pessoa jurídica com pessoa ligada – aí incluídos os sócios – senão com base no valor de mercado do bem, sob pena de enquadramento da situação como distribuição disfarçada de lucros. Era o que se deduzia do art. 60, do mencionado diploma normativo:

Art 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - a parte das variações monetárias ativas (art.18) que exceder as variações monetárias passivas (art. 18, parágrafo único); (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.064, de 1983)

V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;

VI - paga a pessoa ligada aluguéis, *royalties* ou assistência técnica em montante que excede notoriamente do valor de mercado;

VII - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. (Incluído pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

§ 1º O disposto no item V não se aplica às operações de instituições financeiras, companhias de seguro e capitalização e outras pessoas jurídicas, cujo objeto sejam atividades que compreendam operações de mútuo, adiantamento ou concessão de crédito, desde que realizadas nas condições que prevaleçam no mercado, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

§ 2º - A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

§ 3º Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

a) o sócio desta, mesmo quando outra pessoa jurídica; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

b) o administrador ou o titular da pessoa jurídica; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

c) o cônjuge e os parentes até terceiros grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata a letra "a" e das demais pessoas mencionadas na letra "b". (Incluída pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

§ 4º - Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado.

§ 5º - O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes.

§ 6º - O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.

§ 7º - Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 5º e 6º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.

§ 8º No caso de lucros ou reservas acumulados após a concessão do empréstimo, o disposto no item V aplicar-se-á a partir da formação do lucro ou da reserva, até o montante do empréstimo. (Incluído pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

(Grifos acrescentados)

9. Como se vê, sob o regime do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o entendimento era o de que constituía distribuição disfarçada de lucro qualquer alienação de bem do ativo de pessoa jurídica a pessoa ligada, dentre os quais se incluía o seu sócio, feita em condição diversa daquela que o vendedor poderia obter mediante negociação do bem no mercado.

10. Com o advento da Lei nº 9.249, em 26 de dezembro de 1995, passou a receber tratamento específico a situação em que a pessoa jurídica transfere a sócio ou acionista bens e direitos do seu patrimônio a título de devolução de sua participação no capital social. O *caput* do art. 22 faculta, em tais hipóteses, a avaliação de tais bens pelo valor contábil ou pelo valor de mercado, sendo que o seu § 1º determina o respectivo efeito na hipótese de a transferência vir a ser feita pelo valor de mercado, conforme a seguir se transcreve.

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

(Grifo acrescentado)

11. Face a tais dispositivos, vê-se que a avaliação e consequente devolução de capital em bens avaliados pelo valor de mercado pela pessoa jurídica alienante ensejará a esta a apuração de ganho de capital e consequente tributação, devendo a pessoa física que recebe o bem em devolução de capital registrá-lo na sua declaração de bens pelo valor de mercado conforme avaliação feita pela pessoa jurídica.

12. No caso de alienação pelo valor contábil não há que se falar em apuração de ganho de capital devendo, também nesse caso, a pessoa física registrar o bem na sua declaração de bens pelo mesmo valor avaliado pela pessoa jurídica, que então será o valor contábil do bem.

13. Na situação apresentada pela consultante, esta informa que alguns dos seus imóveis guardam interesse operacional, e que estes serão mantidos, enquanto que outros, tendo em vista ausência de interesse comercial, serão devolvidos aos sócios mediante correspondente redução de capital social.

14. Tendo procedido à avaliação dos imóveis com base no valor justo conforme preconizado na Lei nº 11.638, de 2007, que trouxe alterações na elaboração das demonstrações contábeis, ao mesmo tempo obedeceu, a consultante, as normas respectivas que também impuseram o afastamento dos efeitos fiscais dessa avaliação desde que tenha sido observado o procedimento de efetuar o lançamento correspondente em subcontas próprias, conforme prescrito nos arts. 13 e 14 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, disciplinado pelos arts. 7, 41 e 42 da IN RFB nº 1.515, de 2014, agora reproduzidos nos arts. 41, 97 e 98 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que seguem abaixo transcritos:

Seção IV

Da Avaliação a Valor Justo - AVJ

Art. 41. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrará as bases de cálculo estimadas no período de apuração:

I - relativo à avaliação com base no valor justo caso seja registrado diretamente em conta de receita; ou

II - em que seja reclassificado como receita caso seja inicialmente registrado em conta de patrimônio líquido.

§ 1º Na apuração dos ganhos a que se refere o art. 39 o aumento ou redução no valor do ativo registrado em contrapartida a ganho ou perda decorrente de sua avaliação com base no valor justo não será considerado como parte integrante do valor contábil.

§ 2º O disposto no § 1º não se aplica caso o ganho relativo ao aumento no valor do ativo tenha sido anteriormente computado na base de cálculo do tributo.

(...)

Seção III
Da Avaliação a Valor Justo - Ganho

Art. 97. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou 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 e do resultado ajustado 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 e do resultado ajustado 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, caso não esteja registrado em conta de receita do período, o ganho deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado.

§ 5º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar:

I - redução de prejuízo fiscal do período, devendo, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho;

II - redução de base de cálculo negativa da CSLL do período, devendo, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista resultado ajustado positivo antes do cômputo do referido ganho.

§ 6º Para efeitos do disposto no inciso I do § 5º a pessoa jurídica deverá verificar se teria prejuízo fiscal caso não computasse o ganho e, em caso afirmativo, calcular o valor desse prejuízo fiscal.

§ 7º Caso a pessoa jurídica verifique que, de acordo com o § 6º, teria prejuízo fiscal, se o valor deste prejuízo fiscal for:

I - maior ou igual ao ganho, o valor do ganho deverá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real para ser adicionado em período posterior em que houver lucro real antes do cômputo da referida adição;

II - menor que o ganho, o valor do prejuízo fiscal deverá ser:

a) excluído do lucro líquido na determinação do lucro real para ser adicionado em período posterior em que houver lucro real antes do cômputo da referida adição; e

b) adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real para ser compensado em período posterior, obedecido o limite de 30% (trinta por cento) de que trata o art. 203.

§ 8º Para efeitos do disposto no inciso II do § 5º a pessoa jurídica deverá verificar se teria base de cálculo negativa da CSLL caso não computasse o ganho e, em caso afirmativo, calcular o valor desta base de cálculo negativa da CSLL.

§ 9º Caso a pessoa jurídica verifique que, de acordo com o § 8º, teria base de cálculo negativa da CSLL, se o valor desta base de cálculo negativa da CSLL for:

I - maior ou igual ao ganho, o valor do ganho deverá ser excluído do lucro líquido na determinação do resultado ajustado para ser adicionado em período posterior em que houver resultado ajustado positivo antes do cômputo da referida adição;

II - menor que o ganho, o valor da base de cálculo negativa da CSLL deverá ser:

a) excluído do lucro líquido na determinação do resultado ajustado para ser adicionado em período posterior em que houver resultado ajustado positivo antes do cômputo da referida adição; e

b) adicionado ao lucro líquido na determinação do resultado ajustado para ser compensado em período posterior, obedecido o limite de 30% (trinta por cento) de que trata o art. 207.

§ 10. Os ajustes previstos no § 4º deverão ser realizados independentemente de os ajustes previstos nos §§ 7º e 9º serem feitos ou não.

§ 11. 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.

§ 12. 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 e do resultado ajustado na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 10.

Subseção I **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.

(Grifos acrescentados)

15. Conforme explicado no item 12 desta Solução de Consulta, no caso de alienação pelo valor contábil não há que se falar em apuração de ganho de capital. No entanto, deve-se salientar que o valor contábil do bem que está registrado na contabilidade inclui o ganho ou a perda decorrente de avaliação a valor justo controlado por meio de subconta vinculada ao ativo.

16. O § 1º do art. 97 da IN RFB nº 1.700, de 2017, já anteriormente transcrito, determina que o ganho evidenciado por meio de subconta será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante alienação ou baixa. No caso em análise, a transferência de bens aos sócios por meio de devolução de participação no capital (redução de capital) é uma forma de realização do ativo.

17. Cumpre esclarecer ainda, que, quando o § 1º do art. 41 da IN RFB nº 1.700, de 2017, prescreve que o aumento ou redução no valor do ativo registrado em contrapartida a ganho ou perda decorrente de avaliação a valor justo não será considerado como parte integrante do valor contábil para fins de acréscimos à base de cálculo, o faz tão somente para fins do pagamento de IRPJ e CSLL com base em estimativas mensais.

18. Com efeito, a classificação em subcontas, do valor relativo à avaliação a valor justo de ativos e passivos é suficiente para que se afaste os efeitos sobre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL tanto em favor como em desfavor do contribuinte, até o momento em que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa e o passivo for liquidado ou baixado, ou seja, o controle por meio de subcontas propicia um diferimento dos respectivos efeitos fiscais para o momento da realização do bem. Assim sendo, o ganho decorrente de avaliação a valor justo controlado por subconta, anteriormente excluído da determinação do lucro real e do resultado ajustado, deverá ser adicionado à apuração das bases de cálculo dos citados tributos quando ocorrer a transferência dos imóveis aos sócios.

19. No sentido de reforçar a conclusão acima, cabe fazer uma diferenciação entre valor justo e valor de mercado.

20. O Pronunciamento Técnico CPC nº 26 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis define valor justo como “o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”. Por outro lado, o valor de mercado é o preço pelo qual os bens são negociados, o preço que o mercado atribui a determinado bem. O valor justo e o valor de mercado não se confundem, embora, em algumas circunstâncias, possam assumir valores iguais.

Conclusão

21. Diante do que se responde à Consultante que a pessoa jurídica pode efetivar a transferência de bens aos sócios por meio da devolução de participação no capital social (redução de capital) pelo valor contábil, não gerando, assim, ganho de capital. No entanto, o valor contábil inclui o ganho decorrente de avaliação a valor justo controlado por meio de subconta vinculada ao ativo, nos termos da IN RFB nº 1.700, de 2017, e, quando da realização deste, qual seja, transferência dos bens aos sócios, o aumento do valor do ativo, anteriormente excluído da determinação do lucro real e do resultado ajustado, deverá ser adicionado à apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

EDUARDO GOMES DE ALMEIDA MACIEL
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

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

CLÁUDIA 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 à consultante.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit