



---

## Solução de Consulta nº 163 - Cosit

**Data** 27 de setembro de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL SOCIAL EM BENS. ATIVO BIOLÓGICO. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO. DIFERENÇAS ENTRE SALDOS FISCAIS E SOCIETÁRIOS NA ADOÇÃO INICIAL DA LEI Nº 12.973, DE 2014. GANHO. ADIÇÃO NA DATA DA INTEGRALIZAÇÃO. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO REALIZADA APÓS A VIGÊNCIA DA LEI Nº 12.973, DE 2014. GANHO. ADIÇÃO DE ACORDO COM O ART. 17.

Dispensam-se tratamentos diversos à avaliação a valor justo, dependendo de esta ter sido realizada antes ou depois da adoção inicial da Lei nº 12.973, de 2014.

Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo — quando reconhecidos antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973, de 2014 —, ainda que referentes a ativo biológico de que trata o Pronunciamento Técnico CPC 29, representam diferenças verificadas na adoção inicial daquela lei, sujeitando-se ao disposto nos seus arts. 64 e 66. A incorporação do ativo ao patrimônio de outra pessoa jurídica na subscrição de capital social constitui hipótese de realização, devendo a diferença positiva ser computada na determinação do lucro real quando da integralização, não se lhes aplicando a regra específica do art. 17 da Lei nº 12.973, de 2014.

Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo - quando reconhecidos após a entrada em vigor da Lei nº 12.973, de 2014 - incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica na subscrição de capital social em bens não será computado na determinação do lucro real desde que a pessoa jurídica subscritora evidencie em subconta vinculada à participação societária o ganho referente ao ativo entregue na subscrição. Havendo tal evidenciação, a tributação dos ganhos ocorrerá nas hipóteses previstas no art. 17 da Lei nº 12.973, de 2014.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 6.404, de 1976, arts. 182, § 3º, e 183, I, "a", e § 1º, com redação dada pelas Leis nº 11.638, de 2007, e nº 11.941, de 2009; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 13, 17, 64, 66, 67 e 75; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2017, arts. 97, 98, 110, 292 e 294; Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 29 e 46.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL SOCIAL EM BENS. ATIVO BIOLÓGICO. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO. DIFERENÇAS ENTRE SALDOS FISCAIS E SOCIETÁRIOS NA ADOÇÃO INICIAL DA LEI Nº 12.973, DE 2014. GANHO. ADIÇÃO NA DATA DA INTEGRALIZAÇÃO. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO REALIZADA APÓS A VIGÊNCIA DA LEI Nº 12.973, DE 2014. GANHO. ADIÇÃO DE ACORDO COM O ART. 17.

Dispensam-se tratamentos diversos à avaliação a valor justo, dependendo de ter sido realizada antes ou depois da adoção inicial da Lei nº 12.973, de 2014.

Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo — quando reconhecidos antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973, de 2014 —, ainda que referentes a ativo biológico de que trata o Pronunciamento Técnico CPC 29, representam diferenças verificadas na adoção inicial daquela lei, sujeitando-se ao disposto nos seus arts. 64 e 66. A incorporação do ativo ao patrimônio de outra pessoa jurídica na subscrição de capital social constitui hipótese de realização, devendo a diferença positiva ser computada na determinação do resultado ajustado quando da integralização, não se lhes aplicando a regra específica do art. 17 da Lei nº 12.973, de 2014.

Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo - quando reconhecidos após a entrada em vigor da Lei nº 12.973, de 2014 - incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica na subscrição de capital social em bens não será computado na determinação do resultado ajustado desde que a pessoa jurídica subscritora evidencie em subconta vinculada à participação societária o ganho referente ao ativo entregue na subscrição. Havendo tal evidenciação, a tributação dos ganhos ocorrerá nas hipóteses previstas no art. 17 da Lei nº 12.973, de 2014.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 6.404, de 1976, arts. 182, § 3º, e 183, I, "a", e § 1º, com redação dada pelas Leis nº 11.638, de 2007, e nº 11.941, de 2009; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 13, 17, 64, 66, 67 e 75; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2017, arts. 97, 98, 110, 292 e 294; Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 29 e 46.

## Relatório

Trata-se de consulta interposta pela pessoa jurídica acima referida, cuja petição é assinada por um causídico, que, inicialmente, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. Participa que, em 15 de janeiro de 2020, subscreveu ações ordinárias de emissão de determinada empresa, doravante chamada de "YYY", até então controlada por firma estrangeira não vinculada à consulente, com compromisso de integralizá-las até 31 de

dezembro de 2022, em moeda nacional e/ou bens, tal como descrito na ata da assembleia-geral extraordinária da YYY (fls. 21-28).

3. Ressalta que, conforme ata da assembleia-geral extraordinária da YYY de 31 de janeiro de 2020 (fls. 49-52), a consultante realizou a integralização de parte das ações de emissão daquela no valor de R\$ [...], mediante a *conferência* de ativos e passivos a valor contábil, descritos no Anexo I do laudo de avaliação anexado à aludida ata, dentre os quais reservas florestais qualificadas contabilmente como ativo biológico nos termos do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 29, cujo item 12, que reproduz, prescreve que aquele deve ser mensurado a valor justo.

4. Sublinha que parte dos ajustes a valor justo do ativo biológico havia sido reconhecida contabilmente antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que chama de "AVJ Pré-12.973"), e que, inicialmente, tais variações não surtiram efeitos para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, em razão da neutralidade tributária prevista no então vigente Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

5. Alega que, mesmo com a entrada em vigor da Lei nº 12.973, de 2014, a "AVJ Pré-12.973" tampouco teve efeitos para fins tributários, visto que (i) a neutralidade tributária estabelecida pelo RTT permaneceu vigente para as operações ocorridas anteriormente àquele diploma legal, e (ii) tais ajustes de AVJ foram devidamente evidenciados em subconta vinculada ao ativo biológico, para serem então adicionados na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida de sua realização, na forma dos arts. 64 e 66 da Lei nº 12.973, de 2014.

6. Salaria que outra parte dos ajustes a valor justo do ativo biológico havia sido reconhecida depois da vigência da Lei nº 12.973, de 2014 (que denomina de "AVJ Pós-12.973"). Recorda que, neste caso, a teor do art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, a "AVJ Pós-12.973" foi evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo biológico e, por tal motivo, tampouco foi computada na determinação do lucro real e do resultado ajustado.

7. Frisa que a consulta diz respeito ao tratamento tributário aplicável à "AVJ Pré-12.973" e à "AVJ Pós-12.973" para fins de IRPJ e CSLL devidos pela requerente, tendo em vista a *contribuição* do ativo biológico em aumento de capital da YYY.

8. Assevera que, com base no art. 17 da Lei nº 12.973, de 2014, os valores da "AVJ Pré-12.973" e "AVJ Pós-12.973" não devem ser computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado da petionária no momento do aporte de capital da YYY, realizado em 31 de janeiro de 2020, já que estes foram evidenciados contabilmente em subconta vinculada à participação societária na YYY.

9. Protesta que, de conformidade com o art. 17 da Lei nº 12.973, de 2014, os valores da "AVJ Pré-12.973" e "AVJ Pós-12.973" devem ser computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado da solicitante somente nas seguintes hipóteses: a) alienação ou liquidação da participação societária na YYY; b) realização do ativo biológico pela YYY, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação, baixa ou integralização de capital de outra pessoa jurídica, ou c) na hipótese de bem não sujeito à realização por depreciação, amortização ou exaustão que não tenha sido alienado, baixado ou utilizado na integralização do capital de outra pessoa jurídica, nos 5 (cinco) anos-calendário

subsequentes à subscrição, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

10. Pondera que, considerando que a "AVJ Pré-12.973" e a "AVJ Pós-12.973" decorrem de ajustes a valor justo na mensuração do ativo biológico, é provável que os respectivos valores sejam computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado da peticionante mediante a realização desses ativos pela YYY como venda de estoque a terceiros.

11. Cuida que o tratamento da "AVJ Pós-12.973" na contribuição do ativo biológico em capital da YYY enquadra-se na hipótese do art. 17 da Lei nº 12.973, de 2014, que impede a tributação automática dos ajustes a valor justo na contribuição de ativos em capital.

12. Avança que, embora a "AVJ Pré-12.973" tenha sido registrada antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973, de 2014, seu art. 17 é aplicável também aos respectivos valores na operação, na medida em que:

- a) os arts. 64 e 66 da Lei nº 12.973, de 2014, mantiveram a neutralidade tributária dos ganhos potenciais decorrentes de ajustes contábeis registrados antes de sua entrada em vigor, mesmo depois da extinção do RTT, desde que as diferenças fossem controladas em subconta vinculada aos ativos; e
- b) as hipóteses de realização fiscal de ativos para fins de IRPJ e de CSLL previstas no art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, são as previstas no art. 13, § 1º, da mesma lei, o que reforça o conceito de que, no entender da consultante, à luz do novo regramento tributário, ganhos contábeis meramente potenciais, reconhecidos anteriormente à vigência da lei, possuiriam a mesma natureza e o mesmo tratamento de ganhos posteriores à sua vigência.

13. Refere que, como a leitura sistemática da legislação pressupõe que o art. 17 da Lei nº 12.973, de 2014, seja analisado/aplicado a partir do disposto no seu art. 13, a "AVJ Pré-12.973", evidenciada em subconta vinculada à participação societária mantida na YYY, também não deve ser computada na determinação do lucro real e do resultado ajustado, enquanto o citado investimento e/ou o ativo biológico subjacente, entregue em aumento de capital, não seja realizado.

14. Outrossim, colaciona os arts. 97, 98, 110, 292 e 294 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

15. De seguida, formula estes dois quesitos:

- a) como a operação de aumento de capital da YYY mediante entrega do ativo biológico, sob a perspectiva da "AVJ Pós-12.973", se enquadra na hipótese do art. 17 da Lei nº 12.973, de 2014, é correto o entendimento de que os respectivos ajustes a valor justo do ativo biológico, reconhecidos depois da entrada em vigor dessa lei, não devem ser automaticamente computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado (no período de apuração da integralização de capital da YYY pela consultante), e tão somente à medida que o investimento e/ou o ativo biológico forem realizados pela

consulente e/ou YYY, já que evidenciados contabilmente em subconta vinculada à participação societária da YYY?

- b) sob a perspectiva da "AVJ Pré-12.973", é correto o entendimento de que os respectivos ajustes a valor justo do ativo biológico, reconhecidos antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973, de 2014, não devem ser automaticamente computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado (no período de apuração da integralização de capital da YYY pela consulente) e tão somente à medida que o investimento e/ou o ativo biológico forem realizados pela consulente e/ou pela YYY, já que evidenciados contabilmente em subconta vinculada à participação societária da YYY, tendo em vista que, de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014, ganhos contábeis meramente potenciais, reconhecidos anteriormente à vigência dessa lei, possuem a mesma natureza e o mesmo tratamento de ganhos posteriores à sua vigência?

16. Esse é o relatório, em apertada síntese.

## Fundamentos

17. De início, cabe a esta autoridade exarar o juízo positivo de admissão do feito ora em análise, visto estarem preenchidos, na espécie, os requisitos estampados na legislação de regência. Nada obstante, assenta-se que a abrangência da presente decisão cinge-se, exclusivamente, aos dois quesitos formulados pela consultante. Outrossim, neste diapasão, frisa-se que a consulta não sobresta os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte e de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas nos autos, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta, forte no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

18. Neste rumo, transcrevem-se estas disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

[...]

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

[...]

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua **avaliação a valor justo**, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. **(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)**

[...]

#### Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

a) **pelo seu valor justo**, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e **(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)**

[...]

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, **considera-se valor justo: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)**

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, **o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes**; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: **(Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)**

(grifou-se)

19. Assinale-se que o Pronunciamento Técnico CPC 46 trata dos aspectos relacionados à mensuração a valor justo, ao passo que o CPC 29 versa sobre o tratamento contábil do ativo biológico e a mensuração deste a valor justo.

20. A Lei nº 12.973, de 2014, preconiza o seguinte:

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.

[...]

Art. 17. O ganho decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computado na determinação do lucro real, desde que o aumento no valor do bem do ativo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária ou aos valores mobiliários, com discriminação do bem objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada em cada período.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real:

I - na alienação ou na liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período-base em que a pessoa jurídica que houver recebido o bem realizar seu valor, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou com ele integralizar capital de outra pessoa jurídica; ou

III - na hipótese de bem não sujeito a realização por depreciação, amortização ou exaustão que não tenha sido alienado, baixado ou utilizado na integralização do capital de outra pessoa jurídica, nos 5 (cinco) anos-calendário subsequentes à subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 2º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

§ 3º Na hipótese de que trata o § 2º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período e deverá, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 4º Na hipótese de a subscrição de capital social de que trata o caput ser feita por meio da entrega de participação societária, será considerada realização, nos termos do inciso III do § 1º, a absorção do patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pela pessoa jurídica que teve o capital social subscrito por meio do recebimento da participação societária.

§ 5º O disposto no § 4º aplica-se inclusive quando a investida absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o patrimônio da pessoa jurídica que teve o capital social subscrito por meio do recebimento da participação societária.

[...]

Art. 64. Para as operações ocorridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, permanece

a neutralidade tributária estabelecida nos arts. 15 e 16 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e a pessoa jurídica deverá proceder, nos períodos de apuração a partir de janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou a partir de janeiro de 2015, para os não optantes, aos respectivos ajustes nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observado o disposto nos arts. 66 e 67.

Parágrafo único. As participações societárias de caráter permanente serão avaliadas de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

[...]

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.

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.

Art. 67. Para fins do disposto no art. 64, a diferença negativa, 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 não poderá ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo para ser excluída à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

[...]

Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014.

§ 1º A opção será irrevogável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

21. É de acentuar que os arts. 97, 98, 110, 292 e 294 da mencionada Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, disciplinam os preceitos legais em questão.

22. Saliente-se que devem ser conferidos tratamentos distintos à avaliação a valor justo, dependendo de esta ter sido realizada antes ou depois da adoção da Lei nº 12.973, de 2014, ao contrário do que sustenta a consultante.

23. Neste sentido, os ganhos decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo reconhecidos pela consulente antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973, de 2014, ainda que referentes a ativo biológico de que trata o Pronunciamento Técnico CPC 29, representam diferenças verificadas na adoção inicial daquele ato legal, que devem, portanto, sujeitar-se ao disposto nos seus arts. 64 e 66, não se lhes aplicando a regra do art. 17 da Lei nº 12.973, de 2014.

24. Neste caso, o ganho decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição de capital social, será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado, quando da integralização daquele, uma vez que esta constitui hipótese de realização do ativo, como demonstrado pela Solução de Consulta Cosit nº 659, de 27 de dezembro de 2017, dotada de força vinculante no âmbito deste órgão, que, ao analisar situação relacionada à cisão empresarial, outra hipótese de realização, assim dispôs:

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).**

...

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.** (grifou-se)

25. Por seu turno, os ajustes a valor justo constituídos depois da adoção da Lei nº 12.973, de 2014, sujeitam-se às regras dispostas no seu art. 17.

## Conclusão

26. Diante do exposto, conclui-se que:

- a) com respeito ao primeiro quesito, tangente à operação de aumento de capital da YYY, mediante entrega do ativo biológico, no que toca à avaliação a valor justo constituída depois da adoção da Lei nº 12.973, de 2014, aplica-se o disposto no seu art. 17; e
- b) por outro lado, quanto ao segundo quesito, tangente à avaliação a valor justo de ativo biológico constituída antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973, de 2014, e por esta considerado diferença de adoção inicial, devem-

se aplicar seus arts. 64 e 66, e não o seu art. 17. Desta forma, o ganho decorrente da diferença de adoção inicial incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica receptora, na subscrição de capital social, será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado, quando da integralização daquele, uma vez que esta constitui hipótese de realização do ativo.

*(assinatura digital)*

ALEXANDRE SERRA BARRETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

*(assinatura digital)*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

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

*(assinatura digital)*

FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a solução acima. 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 interessada.

*(assinatura digital)*

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