



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

41 – COSIT

DATA

19 de março de 2025

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

GANHO PROVENIENTE DE COMPRA VANTAJOSA. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO DO REGIME DE LUCRO REAL. MUDANÇA DO REGIME. VALORES CUJA TRIBUTAÇÃO TENHA SIDO DIFERIDA NO LUCRO REAL. ADIÇÃO AO LUCRO PRESUMIDO.

A legislação de regência permite, exclusivamente no âmbito do regime do lucro real, o diferimento da tributação sobre o ganho proveniente de compra vantajosa para o período de apuração em que a participação societária for alienada ou baixada.

Acresce que a pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do IRPJ, correspondente ao 1º (primeiro) período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação tenha sido diferida.

Dispositivos legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 248; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §§ 5º e 6º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 54; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 2º, 23 e 50; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), arts. 421, §§ 3º e 4º, e 593 do Anexo; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 178, §§ 9º a 11, e 219.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

GANHO PROVENIENTE DE COMPRA VANTAJOSA. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO DO REGIME DE RESULTADO AJUSTADO. MUDANÇA DO REGIME. VALORES CUJA TRIBUTAÇÃO TENHA SIDO DIFERIDA NO RESULTADO AJUSTADO. ADIÇÃO AO RESULTADO PRESUMIDO.

A legislação de regência permite, exclusivamente no âmbito do regime do resultado ajustado, o diferimento da tributação sobre o ganho proveniente

de compra vantajosa para o período de apuração em que a participação societária for alienada ou baixada.

Acresce que a pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no resultado ajustado deverá adicionar à base de cálculo da CSLL, correspondente ao 1º (primeiro) período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no resultado presumido, os saldos dos valores cuja tributação tenha sido diferida.

Dispositivos legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 248; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §§ 5º e 6º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 54; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 2º, 23 e 50; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), arts. 421, §§ 3º e 4º, e 593; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 178, §§ 9º a 11, e 219.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta a respeito do diferimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incidentes sobre o ganho proveniente de compra vantajosa.

2. A interessada alega exercer a atividade econômica de holding de participações societárias e ser optante pelo regime de tributação com base no lucro real. Afirma ter adquirido participação societária de outra empresa, obtendo nesse investimento um ganho proveniente de compra vantajosa, e transcreve o art. 20, §§ 5º e 6º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

3. Articula que, sendo optante pelo regime de apuração com base no lucro real, poderá diferir a tributação do ganho proveniente de compra vantajosa para quando ocorrer a alienação ou baixa do investimento, nos termos da legislação citada.

4. No entanto, assinala que possui interesse na alteração de seu regime tributário para o de lucro presumido, não tendo certeza, porém, se a efetiva alteração de regime seria um “gatilho” para ter de computar o mencionado ganho diferido e recolher os tributos incidentes.

5. Ressalta que a dúvida consiste no entendimento acerca da expressão “lucro real” que o legislador empregou para se referir ao cômputo da apuração, podendo ser interpretado como exclusividade desse regime de determinação do lucro tributável, haja vista inclusive o disposto no art. 178, § 11, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

6. Salaria que, no tocante à sistemática de lucro presumido, não foi capaz de encontrar na legislação permissões expressas, tampouco vedações, quanto ao diferimento em apreço. Entretanto, refere o art. 25, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, segundo o qual, no tocante ao lucro presumido, os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto quando forem apurados.

7. Sustenta que, em virtude de o ganho proveniente de compra vantajosa corresponder ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, é possível entender que o mesmo não integrará a base de cálculo do tributo no momento da apuração, mas não fica claro em que momento a tributação deverá ocorrer, podendo ser compreendido que esta se dará somente quando da alienação ou baixa do investimento.

8. Aduz que, em suma, pretende alterar o seu regime de determinação do lucro tributável para o de lucro presumido, buscando um entendimento expresso do tratamento relativo ao ganho proveniente de compra vantajosa, quando a empresa realizar a opção pela dita mudança de regime tributário.

9. Diante do exposto, interroga se no regime do lucro presumido é autorizado o diferimento da tributação do ganho proveniente de compra vantajosa para o momento da alienação ou baixa do investimento.

10. Enfim, presta as declarações exigidas pelo art. 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

FUNDAMENTOS

11. De início, é para sublinhar que, como se trata de consulta que versa sobre situação ainda não ocorrida, considera-se que a interessada demonstrou sua vinculação a ela, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência (Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 13, § 1º).

12. Nesta esteira, destaque-se que este processo se habilita ao conhecimento, eis que preenche os requisitos legais de admissibilidade. Nada obstante, dada a já citada especificidade da questão ora em discussão, acentue-se que os efeitos desta consulta somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado e o objeto do feito forem os mesmos (Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 20).

13. Outrossim, recorde-se que a consulta não sobrestá prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolançado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco sua solução convalida informações e classificações fiscais aduzidas pelo consulente, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta, a teor do art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, do art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e dos arts. 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

14. Preliminarmente, ressalta-se que:

a) conforme Contrato Social apresentado pela consulente, constituída sob a forma de sociedade limitada, as questões nele não previstas serão regidas supletivamente

pelo regramento aplicável às sociedades anônimas, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, nos termos do parágrafo único do art. 1.053 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002; e

b) consoante entendimento exposto por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta Cosit nº 204, de 24 de junho de 2019, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 26 de junho de 2019, ainda que a investidora seja tributada com base no regime do lucro presumido, as participações no capital de outras sociedades serão avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial nas hipóteses previstas pela legislação societária.

15. Adentrando no mérito processual, colacionem-se estes dispositivos da Lei nº 6.404, de 1976, e do referido Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e, deste último, incorporados ao art. 421, §§ 3º e 4º, do Anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda):

Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II – o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III – a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II – mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

III – ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

§ 5º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige o reconhecimento e a mensuração: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

I – primeiramente, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II – posteriormente, do ágio por rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 6º O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 5º, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(os grifos não constam do original)

16. A supracitada Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, preconiza:

Art. 178. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no art. 179;

II – mais-valia ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I; e

III – *ágio por rentabilidade futura (goodwill)*, que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput.

[...]

§ 9º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige:

I – *primeiramente, a mensuração dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e*

II – *posteriormente, o reconhecimento do ágio por rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa.*

§ 10. O **ganho proveniente de compra vantajosa** de que trata o § 9º, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, **será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado** no período de apuração da alienação ou baixa do investimento.

§ 11. O **ganho proveniente de compra vantajosa** registrado em conta de resultado deverá ser registrado no e-Lalur e no e-Lacs como:

I – *exclusão do lucro líquido para apuração do **lucro real** e do resultado ajustado na parte A e registro do valor excluído na parte B, quando do seu reconhecimento; e*

II – *adição ao lucro líquido para apuração do **lucro real** e do resultado ajustado na parte A e respectiva baixa na parte B, quando da apuração do ganho ou da perda de capital na alienação ou baixa do investimento.*

(grifos e ênfase acrescentada)

17. Veja-se que o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e o art. 178 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, estabelecem o tratamento tributário aplicável ao desdobramento do custo de aquisição por ocasião da aquisição da participação societária, quando o contribuinte avaliar um investimento pelo valor de patrimônio líquido em decorrência da aplicação da legislação societária, mormente o art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976.

18. O registro do ganho proveniente de compra vantajosa, nos termos do § 10 do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, consiste no reconhecimento do “excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento”. Logo, trata-se de ganho reconhecido na realização do desdobramento do custo de aquisição da participação societária. O mesmo parágrafo determina que tal ganho seja “computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração da alienação ou baixa do investimento”.

19. Percebe-se que a legislação de regência permite, exclusivamente no âmbito do regime do lucro real, o diferimento da tributação sobre o ganho proveniente de compra vantajosa para o período de apuração em que a participação societária for alienada ou baixada.

20. Por outro lado, reza a aludida Lei nº 9.430, de 1996, no que tange à mudança do regime de determinação do lucro tributável (cfr. Decreto nº 9.580, de 2018, art. 593 do Anexo):

Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

21. Neste mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, assim preceitua:

Art. 219. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, correspondentes ao 1º (primeiro) período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se inclusive aos valores controlados por meio de subcontas referentes:

I – às diferenças na adoção inicial dos arts. 1º, 2º e 4º a 71 da Lei nº 12.973, de 2014, de que tratam os arts. 294 a 296; e

II – à avaliação de ativos ou passivos com base no valor justo de que tratam os arts. 97 a 101

22. Nesses termos, a pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no regime do lucro real deverá adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, correspondentes ao 1º (primeiro) período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no regime do lucro presumido, os saldos dos valores relativos ao ganho proveniente de compra vantajosa reconhecido na realização do desdobramento do custo de aquisição da participação societária.

23. Por fim, ressalta-se que, como a consultante avalia seu investimento pelo valor de patrimônio líquido, não há que se falar na aplicação do tratamento tributário relativo à avaliação a valor justo a essa participação societária. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deve observar a legislação tributária referente a esse assunto.

CONCLUSÃO

24. Diante do exposto, conclui-se que a legislação de regência permite, exclusivamente no âmbito do regime do lucro real e do resultado ajustado, o diferimento da tributação do IRPJ e da

CSLL sobre o ganho proveniente de compra vantajosa para o período de apuração em que a participação societária for alienada ou baixada.

25. Acresce que a pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real e no resultado ajustado deverá adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, correspondentes ao 1º (primeiro) período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro e no resultado presumidos, os saldos dos valores cuja tributação tenha sido diferida.

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

Assinado Digitalmente

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Chefe da Disit04

De acordo. À Coordenação-Geral de Tributação.

Assinado Digitalmente

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consultante.

Assinado Digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit