



Solução de Consulta nº 31 - SRRF10/Disit

Data 16 de março de 2012

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. PERDÃO DE DÍVIDA. CRÉDITO DE SÓCIO.

Constitui receita da pessoa jurídica devedora a importância correspondente ao perdão de dívida, não havendo previsão legal para sua exclusão do lucro líquido para efeito de apuração do lucro real.

ABSORÇÃO DE PREJUÍZOS. DÉBITO À CONTA DE SÓCIOS.

Não se confunde o perdão de dívida com a absorção de prejuízos apurados na escrituração comercial, mediante débito à conta de sócios e crédito diretamente na conta de prejuízos acumulados.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 43, II, e § 1º; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, *caput*, 187, § 1º, “a”, e 191; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 997, inciso VII, 1.007 e 1.053; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 15 a 17; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 7º, 64, § 3º, e 67, inciso XI; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, 248, 250, 251, 274, § 1º, e 509, § 2º; AD SRF nº 85, de 1999; Parecer Normativo CST nº 4, de 1981; Resolução CFC nº 1.374, de 2011 (item 4.47 da norma por ela aprovada).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

BASE DE CÁLCULO. PERDÃO DE DÍVIDA. CRÉDITO DE SÓCIO.

Constitui receita da pessoa jurídica devedora a importância correspondente ao perdão de dívida, não havendo previsão legal para sua exclusão do lucro líquido para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL.

ABSORÇÃO DE PREJUÍZOS. DÉBITO À CONTA DE SÓCIOS.

Não se confunde o perdão de dívida com a absorção de prejuízos apurados na escrituração comercial, mediante débito à conta de sócios e crédito diretamente na conta de prejuízos acumulados.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, *caput*, 187, § 1º, “a”, e 191; Lei nº 7.689, de 1988, arts. 2º e 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 997, inciso VII, 1.007 e 1.053; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 15 a 17; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 7º, 64, § 3º, e 67, inciso XI; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 248, 251, 274, § 1º, e 509, § 2º; IN SRF

nº 390, de 2002, arts. 3º, 36, 37 e 39; AD SRF nº 85, de 1999; Parecer Normativo CST nº 4, de 1981; Resolução CFC nº 1.374, de 2011 (item 4.47 da norma por ela aprovada).

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

1. A interessada, “sociedade por quotas de responsabilidade limitada que se dedica à [...]”, “subsidiária de pessoa jurídica situada na [...]”, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, acerca da apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Informa que “celebrou com sua controladora sediada na [...], contrato de mútuo com intuito precípua de saldar compromissos financeiros aqui assumidos pela subsidiária”; “entretanto, após a contratação do mútuo e o término do exercício, a controladora perdoou a dívida da Consulente”. Diz que “o perdão da dívida foi efetivamente lançado da seguinte forma na contabilidade da Consulente” (negritos do original):

- *Crédito de conta de Resultado*
- *Débito de Passivo Exigível a longo prazo – empréstimos de sócios.*

3. Aduz que “realizou lançamento contábil para redução de prejuízos, debitando-se à conta representativa, tendo como contrapartida empréstimos de sócios, na forma como prescreve” o art. 509, § 2º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999). Transcreve-se esse artigo:

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, §1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, §2º).

§ 2º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, §3º).

4. Comenta o citado dispositivo, afirmando “que a legislação brasileira permite a absorção do prejuízo contábil verificado em face de empréstimo realizado por sócio, mediante débito realizado na conta respectiva, sem que deste procedimento se verifique

qualquer restrição à possibilidade de compensação do prejuízo fiscal apurado em um período-base com o lucro real de períodos-base subsequentes”; reproduz, também, considerações do “jurista Ricardo Marins de Oliveira”, nessa mesma linha.

5. “Ainda neste sentido”, destaca “trecho do Parecer Normativo COSIT n.º 4/81, que trata justamente da análise do procedimento ora descrito à luz do art. 64, § 3º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977”. Reproduz-se o trecho do Parecer Normativo CST n.º 4, de 17 de fevereiro de 1981 (publicado no Diário Oficial da União - DOU de 25.02.1981), mencionado pela consulente, com os destaques por ela feitos:

3. Ao tratar da escrituração contábil, o Parecer Normativo CST n.º 347/70 (D.O. de 29.10.70) já colocou em destaque que

“A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável”,

ficando reconhecido, com isso, o direito de o contribuinte adotar o procedimento que melhor atenda seus interesses, a par do direito de o fisco impugná-lo quando não tenha havido obediência às normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos.

(...)

4. Na hipótese em exame, o débito à conta dos sócios tem por função precípua a manutenção da integridade do capital social, que se encontra desfalcado pela ocorrência do prejuízo, assim, ao fazer-se a absorção deste, em valor igual ao crédito de que o sócio da conta debitada seja titular, ter-se-á como regular e amoldada à técnica contábil a eliminação da referida parcela redutora do patrimônio líquido porque equivale a um aporte de capital.

5. O entendimento acima, entretanto, não poderá ser mantido se não houver a referida equivalência, como no caso em que inexista crédito do sócio.

5.1 – Com efeito, o valor debitado, cuja contrapartida, no caso, será um lançamento a crédito da conta de prejuízos acumulados, (1) não transita por conta de resultado e (2) não representa um ingresso efetivo.

5.2 – Os valores que não transitam pelas contas de resultado podem compor as reservas de capital, desde que realizados (PN CST n.º 48/79, subitem 4.3).

5.3 – Vale assinalar que a parcela de capital subscrito, enquanto não realizada, será deduzida do montante do capital social para efeito de ser determinado o valor de patrimônio líquido (art. 182 da Lei n.º 6.404/76, c/c art. 172 do RIR/80).

6. Pelo exposto no item anterior, infere-se que o débito à conta do sócio, sem que haja saldo credor suficiente, resulta em procedimento inidôneo à elevação do valor do patrimônio líquido, dado que os prejuízos acumulados que foram eliminados graficamente passarão a ser imediatamente substituídos por igual parcela redutora, de capital a realizar. Por conseqüência, tal procedimento obrigará a pessoa jurídica a deduzir do patrimônio líquido, para cálculo de correção monetária, o valor a ele indevidamente acrescido.

6. Infere “ser plenamente possível o procedimento realizado pela Consulente, no sentido de amortizar o seu prejuízo contábil através do correspondente débito à conta de

sócios, no valor do empréstimo tomado junto à sua controladora sediada na [...]”; “o procedimento ora descrito equivale a um aporte de capital pelo sócio credor, afastando-se por completo a possibilidade de se caracterizar este aporte de capital como acréscimo patrimonial da empresa mutuária”.

6.1. Invoca decisão do então Conselho de Contribuintes (Acórdão 101-96.661), sustentando que “nesse mesmo sentido, o Conselho de Contribuintes já afastou a possibilidade de tributação dos valores referentes a perdão de dívida por sócio quotista, quando não caracterizado o ganho tributável, mediante absorção no prejuízo contábil com a respectiva dedução do valor equivalente ao crédito do sócio”. Transcreve-se a ementa do referido acórdão, com os grifos apostos pela interessada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: ABSORÇÃO DE PREJUÍZO CONTÁBIL CRÉDITO DE SÓCIO. A absorção de prejuízo contábil acumulado por crédito de sócio da pessoa jurídica, contra ela própria, sem trânsito por conta de receita, constitui lançamento contábil regular não sujeito à incidência de IRPJ - imposto de renda pessoa jurídica. Tal operação equivale a um aporte de capital pelo sócio.

Recurso de ofício negado.

7. “Entretanto”, afirma, “surtem dúvidas à Consulente acerca da forma de contabilização dos valores relativos ao perdão de dívida em face do advento da Lei n. 11.638/07, especialmente quanto ao eventual trânsito dos valores perdoados sobre a conta de resultados”.

8. Explana que a Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, “alterou substancialmente as disposições relativas à contabilidade das empresas sob a égide da Lei n. 6.404/76, instituindo o Regime Tributário de Transição - RTT, visando estabelecer normas provisórias de adequação do cálculo do IRPJ às novas disposições contábeis a serem observadas pela empresa até que a legislação tributária pátria se adapte a esta nova realidade contábil”. A Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, “que regulamentou o referido RTT, também determinou a forma de apuração do IRPJ pelas pessoas jurídicas sujeitas às referidas alterações na legislação contábil, alterando a forma de contabilização das subvenções governamentais concedidas às empresas”. (Na verdade, a própria Lei n.º 11.941, de 2009, instituiu o RTT, e não a Lei n.º 11.638, de 2007, como escreve a consulente.)

8.1. Depois de reproduzir o art. 18 da Lei n.º 11.941, de 2009, assevera que, “da análise da disposição legal acima referida, verifica-se que o RTT acabou por permitir que valores que eventualmente tenham transitado pela conta de resultados da contabilidade da empresa por mera determinação legal, como no caso as subvenções e doações recebidas do governo, possam ser excluídos do cálculo do IRPJ, posto que tais valores efetivamente não se configuram em acréscimo patrimonial tributável pelo referido imposto federal”.

8.2. Entende a consulente que, “a exemplo das subvenções governamentais”, “o trânsito dos valores relativos ao perdão de dívida pela conta de resultado por si só não é causa suficiente para determinar a tributação dos mesmos”.

8.3. Sua dúvida “reside em saber se, os valores alusivos ao perdão de dívida por sua controladora, tratados na forma do art. 509, §2º do RIR, ao transitarem pela conta de resultados da Companhia, deverão ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL ou, ao revés, se, de acordo com as Leis n. 11.637/07 e 11.941/09, tais valores, ainda que venham a transitar pela conta de resultados, não se sujeitam à tributação, posto que efetivamente não se configuram em acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ e pela CSLL”.

9. “Nesse sentido”, prossegue, “vale ressaltar que o próprio Conselho de Contribuintes já referendou a possibilidade de dedução de valores relativos aos Juros Sobre o Capital Próprio, quer estes valores tenham transitado pela conta de resultado ou diretamente pela conta de lucros acumulados. Com isso, indiretamente autorizou a possibilidade de que valores que tenham transitado pela conta de resultado venham a ser excluídos do cálculo do lucro real” – reproduz “trecho da ementa da decisão em comento” (“Acórdão 101-93.976”).

10. Ao final, reprisa seu questionamento, nestes exatos termos (destaques do original):

*Por todo o exposto, a Consulente espera e requer a manifestação de V. S^a. para que, à luz da legislação vigente, esclareça qual o tratamento a ser dado aos valores decorrentes de perdão de dívida de sua controladora e “absorvidos mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios”, conforme autorizado pelo art. 509, §2º do RIR, **e que tenham transitado pela conta de resultados da empresa**, ou seja, questiona-se, à luz da Lei n. 11.941/07, art. 18, tais valores podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, posto que efetivamente não se configuram em acréscimo patrimonial tributável pelos referidos tributos.*

11. Registre-se que a interessada não junta ao processo qualquer documento relacionado ao perdão de dívida a que ela se refere, objeto desta consulta.

Fundamentos

12. O imposto de renda tem por fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e/ou de proventos de qualquer natureza, consoante definição do art. 43, incisos I e II, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

(Sublinhou-se.)

12.1. O § 1º desse artigo, acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, dispõe que “a incidência do imposto **independe da denominação** da receita

ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da **origem** e da **forma de percepção**” (destacou-se).

12.2. Note-se, pois, que se sujeitam à incidência do imposto não só os acréscimos patrimoniais oriundos do capital e do trabalho, mas também os acréscimos patrimoniais de qualquer origem.

13. Em se tratando do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a legislação tributária determina, para efeito de sua apuração, a observância da legislação comercial e das disposições da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações - Lei das S/A), na apuração do lucro líquido, independentemente de sua forma societária – arts. 251 e 274, § 1º, do RIR/1999; arts. 7º e 67, inciso XI, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

13.1. O *caput* do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 1976, prescreve que a escrituração “será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência” (sublinhou-se).

13.2. O lucro líquido é definido pelo art. 248 do RIR/1999 como “a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações” (art. 191 da Lei n.º 6.404, de 1976). Na determinação do lucro líquido serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda (art. 187, § 1º, alínea “a”, da Lei n.º 6.404, de 1976).

13.3. Uma vez encontrado o lucro líquido (contábil), de acordo com a legislação comercial e a Lei das S/A (e as disposições do próprio RIR/1999, por evidente), parte-se para a determinação do **lucro real**, sobre o qual incidirá o imposto de renda, mediante um procedimento de ajuste do lucro líquido, por meio das “adições, **exclusões** ou compensações prescritas ou autorizadas” (destacou-se) pela legislação tributária (arts. 247, 249, 250 e 275 do RIR/1999). De forma análoga se dá quanto à base de cálculo da CSLL, consoante o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e os arts. 36 a 39 da Instrução Normativa SRF n.º 390, de 30 de janeiro de 2004 (que dispõe sobre a determinação e o pagamento da CSLL).

13.4. A propósito, convém rememorar que as mesmas normas de apuração e pagamento relativas ao IRPJ aplicam-se à CSLL (art. 6º da Lei n.º 7.689, de 1988; art. 57 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 28 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 3º da Instrução Normativa SRF n.º 390, de 2004).

14. O perdão (remissão) de dívida (arts. 385 a 388 do Código Civil - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002), como bem reconheceu a consultante em sua escrituração, constitui receita da pessoa jurídica devedora.

14.1. Com efeito, a Resolução CFC n.º 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que trata dos princípios de contabilidade, na redação original do seu art. 9º (§ 3º, inciso II), dispunha que se considera realizada a **receita** “quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior” – situação em que se

enquadra o perdão de dívida. (A redação da Resolução CFC n.º 750, de 1993, foi alterada pela Resolução CFC n.º 1.282, de 28 de maio de 2010.)

14.2. Atualmente, esse tema consta da Norma Brasileira de Contabilidade (Técnica) *NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.374, de 8 de dezembro de 2011. Convém transcrever integralmente o seu item 4.47, que trata do **reconhecimento de receitas** (grifou-se):

4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

14.3. Aliás, o Ato Declaratório SRF n.º 85, de 27 de outubro de 1999 (publicado no Diário Oficial da União - DOU de 29.10.1999), ao dispor sobre “a renegociação de dívidas do crédito rural nos termos da Lei n.º 9.138, de 29 de novembro de 1995”, já estabelecia, como não poderia deixar de ser, que a pessoa jurídica devedora deveria registrar a parcela correspondente à redução de sua dívida como **receita**.

15. É certo, portanto, que o perdão de dívida configura receita para a pessoa jurídica devedora. Igualmente é certo que está caracterizado o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43, inciso II, e § 1º, do CTN, pois se está diante de um acréscimo patrimonial, resultante da diminuição de um passivo.

15.1. Não é outro o entendimento do Conselho de Contribuintes (atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf), manifestado no acórdão n.º 101-97.057 (de 16.12.2008), conforme sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 1995 e 1997

Ementa: PERDÃO DE DÍVIDA. TRIBUTAÇÃO. Constitui receita tributável o valor correspondente ao perdão de dívida concedido à empresa.

(...)

16. Evento distinto do perdão de dívida é o previsto no art. 64, § 3º, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977 (art. 509, § 2º, do RIR/1999), opostamente ao desiderato da consulente de equipará-los.

16.1. De fato, esse dispositivo alude a várias hipóteses de absorção de “prejuízos apurados na escrituração comercial”, cuja ocorrência não impedirá a compensação de prejuízos fiscais. São nele especificadas as seguintes formas de absorção (extinção ou redução) dos prejuízos contábeis, mediante débito na respectiva conta e crédito diretamente na conta de prejuízos acumulados, sem trânsito pelo resultado, portanto:

I – lucros acumulados;

- II – reservas de lucros;
- III – reservas de capital;
- IV – capital social;
- V – conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual.

16.1.1. Em verdade, pode-se dizer que o comando em análise objetivou afastar a orientação da Administração Tributária então vigente, que considerava incabível a compensação de prejuízos fiscais (Parecer Normativo CST nº 111, de 23 de setembro de 1975; DOU de 24.10.1975), “quanto aos prejuízos já suportados pelo titular de empresa individual, pelos sócios ou acionistas”, “pois, quando o prejuízo é debitado ao titular da empresa ou aos componentes da sociedade, deixa de existir na pessoa jurídica como tal e, assim, nada resta a compensar. Da mesma forma, inexistirá prejuízo se anteriormente seu valor houver sido levado a débito de reservas ou ao próprio capital social, reduzindo esses valores por forma a ajustar o patrimônio líquido à realidade econômica da empresa.”

16.2. As formas de absorção de prejuízos contábeis listadas nos itens I a IV estão previstas nos arts. 173, 189 e 200, inciso I, da Lei nº 6.404, de 1976. A hipótese do item V constitui a materialização da “participação de cada sócio [nos lucros e] nas perdas”, em consonância com os arts. 997, inciso VII, 1.007 e 1.053 do Código Civil.

16.3. No caso em pauta, está-se diante dessa última hipótese: trata-se de absorção de prejuízos mediante débito à “conta de sócios”. A chamada conta de sócios, como se sabe, é conta de passivo que registra recursos supridos pelos sócios à empresa, retratando um direito de crédito destes perante a sociedade. Os recursos podem ter variadas origens, tais como mero suprimento de caixa, depósito bancário específico para suportar os prejuízos, fornecimento de bens ou serviços; no caso presente, os recursos originam-se de empréstimo (mútuo de dinheiro) concedido pelo(s) sócio(s) à consultante.

16.4. Cabem parênteses para comentar que o Banco Central do Brasil, por meio da Circular nº 2.403, de 14 de janeiro de 1994, igualmente admite que o prejuízo das instituições financeiras seja “absorvido com a utilização de recursos dos acionistas ou sócios quotistas”, “desde que previsto em estatuto ou contrato social”; para isso, “o valor correspondente à absorção será levado a débito da adequada conta de natureza passiva que tenha registrado a contrapartida do ingresso de disponibilidades e a crédito de LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS”.

16.5. Conforme exige o Código Civil (o contrato deverá mencionar “a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas” – art. 997, inciso VII), o Artigo 18, Parágrafo Único, do contrato social da consultante (fls. 39 e 40) estipula que “os prejuízos, quando deliberado o seu rateio, serão suportados pelos sócios na proporção de suas quotas no capital social”.

16.6. Ora, a absorção de prejuízos contábeis, mediante débito na conta de sócios e crédito na conta de prejuízos acumulados, representa o emprego de recursos dos sócios de modo a arcar com os prejuízos que lhes cabem contratualmente suportar, segundo tenha sido por eles previamente deliberado.

16.7. Em suma, nessa operação, o crédito dos sócios é empregado na satisfação de sua obrigação contratual-legal de suportar os prejuízos acumulados da sociedade de que participam. Tal operação é flagrantemente distinta do perdão de dívida, situação em que o crédito dos sócios simplesmente deixa de existir, em razão da liberação graciosa do devedor pelo credor, mediante o consentimento daquele.

16.8. As implicações tributárias são igualmente distintas. No caso de perdão de dívida, como se viu, a extinção graciosa da obrigação da pessoa jurídica devedora gera para ela uma receita sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL. De outra parte, consoante assevera o Parecer Normativo CST n.º 4, de 1981, a utilização do crédito dos sócios na absorção de prejuízos contábeis, na forma do art. 64, § 3º, da Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977 (art. 509, § 2º, do RIR/1999), equivale a um aporte de capital, ficando afastada, assim, a incidência do IRPJ e da CSLL. (Em vista da argumentação da consultante, calha destacar que esse Parecer em momento algum se reporta ao perdão de dívida.)

17. As disposições da Lei n.º 11.941, de 2009, aventadas pela consultante, igualmente em nada alteram o entendimento de que as receitas oriundas do perdão de dívidas submetem-se à incidência do IRPJ e da CSLL, como se verá.

17.1. A Lei n.º 11.638, de 2007, veio modificar a Lei das S/A em diversos aspectos, com o fim de promover a harmonização das normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais. Tais alterações, em algumas situações, podem afetar o lucro líquido societário e, conseqüentemente, a apuração de tributos que têm por base de cálculo o resultado contábil da empresa.

17.2. Diante disso, a Lei n.º 11.941, de 2009, resultante da conversão da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, instituiu o Regime Tributário de Transição - RTT (arts. 15 a 24), o qual, nos termos da exposição de motivos da Medida Provisória, tem por objetivo “neutralizar os impactos dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n.º 11.638, de 2007, na apuração das bases de cálculos de tributos federais”, e, assim, “remover a insegurança jurídica” causada aos contribuintes com a edição dessa Lei. A adesão ao RTT era facultativa em relação aos anos-calendário 2008 e 2009 (conjuntamente), tornando-se obrigatória a partir de 2010.

17.3. Em síntese, alterações introduzidas pela Lei n.º 11.638, de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei n.º 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computados na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei n.º 6.404, de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 (art. 16 da Lei n.º 11.941, de 2009). Ressalte-se que os efeitos da adoção do RTT estendem-se à apuração da base de cálculo da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

17.4. O RTT é disciplinado pela Instrução Normativa RFB n.º 949, de 16 de junho de 2009, a qual igualmente instituiu o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso II do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, obrigatório para as pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT. A Instrução Normativa RFB n.º 967, de 15 de outubro de 2009, aprovou o Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o FCONT.

17.5. Os arts. 18 e 19 da Lei n.º 11.941, de 2009, vieram disciplinar especificamente o tratamento das subvenções para investimento e das doações feitas pelo Poder Público e do prêmio na emissão de debêntures (cuja contabilização, a partir de 1º de janeiro de 2008, deve se dar em contas de resultado), no âmbito do RTT, de modo que, obedecidas às condições neles postas, não se sujeitem essas receitas ao IRPJ e à CSLL.

17.6. No que se refere ao reconhecimento da receita derivada do perdão de dívida, a Lei n.º 11.638, de 2007, não trouxe qualquer alteração, conforme deixam claro as normas contábeis aprovadas pela Resolução CFC n.º 1.374, de 2011, na parte precedentemente referida. Tampouco estabeleceu ela tratamento especial a essa espécie de receita.

17.7. O que a consulente pretende, em verdade, é aplicar às receitas oriundas do perdão de dívidas as disposições legais relativas às “subvenções governamentais”, que tiveram tratamento especial dado pelo art. 18 da Lei n.º 11.941, de 2009, em razão de terem passado a transitar pelo resultado com a edição da Lei n.º 11.638, de 2007, e, em consequência, a se sujeitar, em princípio, ao IRPJ e à CSLL. Por evidente, tal pretensão é inadmissível, pois não se pode dar interpretação extensiva a normas que impliquem desoneração tributária, consoante regra de hermenêutica consagrada no art. 111 do CTN. Como já dito, está comprovada a exigência do cômputo das receitas decorrentes de perdão de dívidas no lucro líquido do exercício, não havendo, de outra parte, qualquer previsão legal para sua exclusão do lucro líquido (ajustes) para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Conclusão

18. Em conclusão, responde-se à consulente que:

a) constitui receita da pessoa jurídica devedora a importância correspondente ao perdão de dívida, inexistindo previsão legal para sua exclusão do lucro líquido para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

b) não se confunde o perdão de dívida com a absorção de prejuízos apurados na escrituração comercial, mediante débito à conta de sócios e crédito diretamente na conta de prejuízos acumulados.

Ordem de Intimação

Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução de Consulta, em atendimento ao disposto no art. 48, § 4º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 13 da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007.

Encaminhe-se este processo ao [...] da Delegacia da Receita Federal do Brasil em [...] para ciência desta Solução de Consulta à interessada, mediante cópia, e adoção das medidas adequadas à sua observância, nos termos do art. 6º, inciso IV, da IN RFB n.º 740, de 2007.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei n.º 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração.

Excepcionalmente, se a interessada vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), em conformidade com o art. 16 da IN RFB nº 740, de 2007. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo à interessada comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das correspondentes publicações.

[assinado digitalmente]

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA

PORTARIA SRRF10 Nº 299, DE 09.04.2009

DOU DE 14.04.2009