



Solução de Consulta nº 159 - Cosit

Data 17 de junho de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO REAL. JUROS PAGOS OU CREDITADOS POR FONTE SITUADA NO BRASIL À PESSOA JURÍDICA VINCULADA DOMICILIADA NO EXTERIOR.

Para fins de cálculo do limite de dedução de juros relacionados a endividamento com pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no exterior de que trata o art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010, deve-se considerar como patrimônio líquido da pessoa jurídica domiciliada no Brasil a partir de 1º de janeiro de 2015 (ou 1º de janeiro de 2014 para as pessoas jurídicas que exerceram a opção a que se refere o art. 75 da Lei nº 12.973, de 2014) aquele definido pelo art. 178, § 2º, III, da Lei nº 6.404, de 1976, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.249, de 2010, art. 24; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 15, § 1º, 16 e 117, X; Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, § 2º, III.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

LUCRO REAL. JUROS PAGOS OU CREDITADOS POR FONTE SITUADA NO BRASIL À PESSOA JURÍDICA VINCULADA DOMICILIADA NO EXTERIOR.

Para fins de cálculo do limite de dedução de juros relacionados a endividamento com pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no exterior de que trata o art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010, deve-se considerar como patrimônio líquido da pessoa jurídica domiciliada no Brasil a partir de 1º de janeiro de 2015 (ou 1º de janeiro de 2014 para as pessoas jurídicas que exerceram a opção a que se refere o art. 75 da Lei nº 12.973, de 2014) aquele definido pelo art. 178, § 2º, III, da Lei nº 6.404, de 1976, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.249, de 2010, art. 24; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 15, § 1º, 16 e 117, X; Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, § 2º, III.

Relatório

Em processo protocolizado em 07/10/2014, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2 A consulente informa ser subsidiária integral de sociedade domiciliada no exterior, da qual “tomou empréstimos de longo prazo (...) para aplicação integral nas suas operações, em especial para capital de giro, para investimentos e desenvolvimento de novos programas”.

3 Aduz que em face da vinculação existente entre ela e sua controladora, os juros pagos ou creditados devem submeter-se as regras de dedutibilidade de que trata o inciso I do art. 24 da Lei n.º 12.249, de 2010. Estas estabelecem limite para o endividamento entre as partes, que toma por base a participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, sendo considerados indedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os juros relativos ao excesso de endividamento.

4 A dúvida da consulente surge em virtude das alterações nas normas e critérios contábeis, que acabaram por modificar a forma de computo do patrimônio líquido das sociedades, impactando, por via indireta, no limite de dedução dos juros. Nesse contexto, menciona especificamente a introdução conta contábil “ajuste de avaliação patrimonial”, anteriormente inexistente, e que, segundo alega, proporcionou alteração substancial em seu patrimônio líquido.

5 Afirma que na vigência do RTT, em virtude do disposto no art. 16 da Lei n.º 11.941, de 2009, desconsiderou a conta “Ajuste de Avaliação Patrimonial”, para efeitos de cálculo dos limites de dedução dos juros pagos a sua controladora sediada no exterior. Sobre esse procedimento, aponta o seguinte:

“Como se observa, a consulente conjugou as normas tributárias, aplicando a Lei n.º 11.941/2009, que criou o RTT, e a Lei 12.249/2010, entretanto está com dúvidas sobre a real indedutibilidade de seus juros, ocasião em que teria pago IRPJ e CSLL maior do que o valor supostamente devido. A questão que se coloca é se a consulente deveria fazer a aplicação isolada da Lei n.º 12.249/2010, utilizando a estrutura do Patrimônio Líquido atualizado pela Lei n.º 11.638/2007 (com o AAP), ou se deveria conjugar mesmo o disposto na Lei n.º 11.941/2009, aplicando assim a neutralidade tributária esperada pelo legislador pátrio.”

6 Justificando que não há na lei n.º 12.249, de 2010, e tampouco na Instrução Normativa RFB n.º 1.154, de 2011, que regulamenta os arts. 24 a 26 dessa lei, referência à composição do patrimônio líquido que deve ser considerada para os fins pretendidos, formula os seguintes questionamentos:

“a. Qual patrimônio líquido deve ser considerado para efeitos do cálculo do limite de juros dedutíveis para fins do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social da Consulente?”

b. A empresa pode considerar a nova conta contábil “Ajuste de Avaliação Patrimonial” (AAP) para cálculo do limite de dedutibilidade dos juros sobre os empréstimos com partes relacionadas no exterior, nas circunstâncias da presente consulta, apesar de estar sujeita ao RTT?”

c. O limite trazido pela Lei nº 12.249/2010 poderá ser interpretado isoladamente ao mandamento da Lei nº 11.941/2009, que instituiu o RTT, usando assim as novas contas contábeis para efeitos do cálculo dos limites da dedutibilidade em questão?

d. É mandatária a conjugação da norma do RTT (Lei 11.941/2009, arts. 16 e 17) com as demais normas tributárias até que seja expedido um regime tributário definitivo, como ocorreu como o advento da Lei 12.973/2014?

e. Com o advento da Lei 12.973/2014, será possível a utilização da nova conta do Patrimônio Líquido AAP (Ajuste de Avaliação Patrimonial), uma vez que a nova lei recepciona as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007, a Lei 6.404/76 e as normas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

f. Em sendo positiva a utilização da nova conta contábil para o cálculo do limite de dedutibilidade dos juros sobre empréstimos com parte relacionada no exterior, sócio no caso da consulente, considerando não ser um paraíso fiscal (...), estando os juros nos limites aceitos no Brasil e sendo as despesas necessárias e aplicadas nas atividades operacionais da consulente, esta poderá recalcular os juros sobre esses empréstimos creditados, considerados indedutíveis, e passar a considera-los dedutíveis, recuperando eventuais tributos pagos a maior? Se positivo, este procedimento ensejará a retificação das declarações acessórias da consulente, e conseqüentemente pedidos de restituição de tributos e declarações de compensação mesmo que já tenha decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, em razão do prazo para a resposta da presente consulta? Como deverá a consulente proceder neste caso?"

Fundamentos

7 O art. 24 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, introduziu limites para a dedutibilidade de juros pagos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada, residente ou domiciliada no exterior:

“Art. 24. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo aos seguintes requisitos:

*I - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor da participação da vinculada no **patrimônio líquido** da pessoa jurídica residente no Brasil;*

(...)

§ 3º Verificando-se excesso em relação aos limites fixados nos incisos I a III do caput deste artigo, o valor dos juros relativos ao excedente será considerado

despesa não necessária à atividade da empresa, conforme definido pelo art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, e não dedutível para fins do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.”

8 No caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que detenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o inciso I do artigo transcrito fixa como limite para esse endividamento, a ser verificado no momento da apropriação dos juros, o montante de duas vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido (PL) da sociedade brasileira. O valor dos juros relativos ao excesso de endividamento em relação ao limite estabelecido será considerado despesa não necessária e, portanto, não dedutível, para fins de IRPJ e CSLL.

9 Sendo assim, o PL da pessoa jurídica residente no Brasil (mais especificamente a participação da vinculada sediada no exterior nesse PL, quando existente) constitui o parâmetro eleito pela norma para o cálculo do montante de juros passíveis de serem deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

10 Conforme anota a consultante, a Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, ao modificar o art. 178 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterou os componentes do PL das sociedades, impactando, como decorrência, a base de cálculo desses tributos. Àquele grupo foi acrescida a conta de ajustes de avaliação patrimonial (onde são registradas inicialmente as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo) e suprimidas as reservas de reavaliação e a conta de lucros acumulados.

11 Em relação às consequências tributárias ocasionadas por essa mudança na legislação societária, especialmente a introdução dos ajustes de avaliação patrimonial, que, conforme aduz a consultante, provocaram grande impacto no cômputo de seu PL, deve-se destacar, em primeiro lugar, o comando da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, conversão da Medida Provisória n.º 449, de 2008, que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT):

“Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

(...)

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro 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.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais

órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento: (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e

b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.”

12 Os arts. 15, § 1º e 16 da Lei n.º 11.941, de 2009, são claros ao preceituar que as alterações introduzidas pela Lei n.º 11.638, de 2007, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício não terão efeitos para fins de determinação do lucro real das pessoas jurídicas, enquanto vigente o RTT.

13 A Nota Técnica Cosit n.º 16, de 2012, e o Parecer PGFN n.º 202, de 2013, discorrem acerca de parâmetros relevantes para fins de determinação do exato alcance almejado pelo RTT, motivo pelo qual extraem-se trechos esclarecedores de ambos:

Nota Técnica Cosit n.º 16, de 2012:

“ (...)

9. Assim, buscou-se, através do RTT, neutralizar os efeitos tributários associados à adoção do conjunto de normas contábeis de convergência, tendo sido tal neutralidade normativa operacionalizada através do estabelecimento de uma espécie de ‘âncora’ no arcabouço contábil progressivo, fazendo com que, para fins de apuração do lucro real, permanecessem as pessoas jurídicas, quando

sujeitas ao RTT, regidas pelos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (...)

(...)

16. Dos dispositivos constantes acima reproduzidos, o que se pode entender por adoção legal da neutralidade é irretocável: Um montante de receita contábil gerado exclusivamente pelos novos métodos e critérios contábeis não deveria, sob qualquer hipótese, ser considerada para fins tributários. Analogamente, quaisquer custos e despesas decorrentes da adoção dos novos métodos e critérios contábeis não podem ser tributariamente considerados” (grifou-se)

Parecer PGFN n.º 202, de 2013:

“(…)

15. O RTT procurou, enfim, manter os procedimentos tributários utilizados antes do advento da Lei n.º 11.638, de 2007. A partir dele, houve uma separação de mundos que até então tinham suporte comum. O RTT é o divisor de águas. A contabilidade societária tomou um rumo e a fiscal outro, sendo que tal Regime atingiu todas as disciplinas referentes à tributação. (...)

(...)

16. Como se pode verificar, esse verdadeiro abismo criado pelas novas regras contábeis foi equacionado pela neutralidade trazida pelo Regime de Transição, o qual irradiou efeitos por toda legislação tributária. Nos termos do RTT instituído pela Lei n.º 11.941, de 2009, para fins tributários, não se pode reconhecer resultado diferente do alcançável em 2007, segundo as normas anteriores à Lei n.º 11.638, de 2007”

14 A par das manifestações da RFB e da PGFN, considerada a neutralidade tributária, objetivada explicitamente pelo legislador como princípio fundamental quando da instituição do RTT, não se cogita da possibilidade de reconhecimento de quaisquer efeitos tributários em sede de IRPJ que sejam decorrentes da adoção dos novos métodos e critérios contábeis. Por conseguinte, com base neste paradigma explicitado pelo legislador, deve a despesa tributariamente dedutível pela consultante a título de juros pagos à pessoa jurídica, vinculada, domiciliada no exterior, na vigência do RTT, equivaler exatamente àquela obtida quando da aplicação dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, descartando-se, assim, por exemplo, qualquer efeito decorrente do registro de ajustes de avaliação patrimonial no PL da consultante, uma vez não existente na data mencionada, ou de qualquer outro novo método ou critério contábil introduzido em virtude da convergência às normas internacionais. Nos termos do art. 17, II, da Lei n.º 11.941, de 2009, impõe-se a necessidade legal de expurgo de qualquer efeito tributário eventualmente causado pela adoção de novos métodos ou critérios contábeis não existentes em 31 de dezembro de 2007.

15 Imaginar o contrário, equivaleria a dar efeito tributário a uma despesa (elevação do limite possível para dedução dos juros pagos à pessoa jurídica vinculada do exterior) decorrente da adoção de um novo método/critério contábil introduzido pela Lei n.º 11.638, de 2007 (aumento do valor do PL, fruto da introdução da conta de ajuste de avaliação patrimonial, inexistente em 31/12/2007). Tal interpretação choca-se frontalmente com os mandamentos do RTT, expostos de forma cristalina pela Lei n.º 11.941, de 2009, especialmente seus arts. 15, § 1º, e 16, e didaticamente esmiuçados na Nota Técnica Cosit n.º 16, de 2012, e no Parecer PGFN n.º 202, de 2013.

16 Note-se que tais conclusões são, ainda, plenamente aplicáveis à apuração da base de cálculo da CSLL, a partir do disposto no *caput* do art. 21 da Lei nº 11.941, de 2009, que dispõe:

“Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.”

17 Com o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, conversão da MP nº 627, de 2013, foi revogado o RTT (art. 117, X), nos termos do que previa o art. 15, § 1º, da Lei nº 11.941, de 2009. A Lei nº 12.973, de 2014, disciplinou os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis nº 11.638, de 2007, nº 11.941, de 2009, e pelos atos administrativos emitidos com base em competência legalmente atribuída. Esses novos métodos e critérios contábeis passam então, a partir da entrada em vigor da Lei nº 12.973, de 2014, a incidir sobre a legislação tributária posta.

18 Uma dessas alterações, conforme aventado anteriormente, deu-se em relação aos elementos componentes do PL das sociedades, expresso no art. 178, § 2º, III, da Lei nº 6.404, de 1976. O comando legal expresso neste dispositivo sofreu inicialmente alteração pela Lei nº 11.638, de 2007, e possui redação atual conferida pela Lei nº 11.941, de 2009:

“Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

(...)

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”

19 A partir de 1º de janeiro de 2015, data da entrada em vigor da Lei nº 12.973, de 2014, ou 1º de janeiro de 2014 para os contribuintes que exerceram a opção facultada pelo art. 75 da mencionada lei, deve-se considerar como PL das sociedades, para fins de aplicação da legislação tributária, aquele computado nos moldes do vigente art. 178, § 2º, III, da Lei nº 6.404, de 1976, o qual inclui a conta de ajustes de avaliação patrimonial.

20 Vale notar que a Lei nº 12.973, de 2014, não promoveu alterações no cômputo dos limites para dedutibilidade de juros relacionados à endividamento com pessoa jurídica vinculada domiciliada no exterior de que trata o art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010. Portanto, essas regras tributárias existentes devem ser aplicadas, após a revogação do RTT, de forma conjugada com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976, na redação dada pelas Leis nº 11.638, de 2007, e nº 11.941, de 2009, ou seja, levando-se em conta os ajustes de avaliação patrimonial para aferição do PL das entidades.

Conclusão

21 Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta, declarando-se à consulente que para fins de cálculo do limite de dedução de juros relacionados a endividamento com

peças jurídicas vinculadas domiciliadas no exterior de que trata o art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010, deve-se considerar como patrimônio líquido da pessoa jurídica domiciliada no Brasil a partir de 1º de janeiro de 2015 (ou 1º de janeiro de 2014 para as pessoas jurídicas que exerceram a opção a que se refere o art. 75 da Lei nº 12.973, de 2014) aquele definido pelo art. 178, § 2º, III, da Lei nº 6.404, de 1976, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

(assinado digitalmente)

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit08

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

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

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

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit