



Solução de Consulta nº 137 - Cosit

Data 8 de dezembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

USUFRUTO DE COTAS DE CAPITAL. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. BENEFICIÁRIO. USUFRUTUÁRIO. TRIBUTAÇÃO.

Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado, a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao usufrutuário de cotas de capital gravadas com usufruto. Tais juros sobre o capital próprio ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), na data do pagamento ou crédito ao usufrutuário.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 9º, parágrafo 2º; Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 40; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 355 e 726; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 75, parágrafo 7º.

Relatório

1. Trata-se de consulta, protocolada em 04.07.2019, a respeito da interpretação da legislação tributária, relativamente a tributo administrado pela Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos a seguir.
2. A consulente declara que é pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade principal de aluguel de imóveis próprios, sendo que possui cotas de seu capital social gravadas com usufruto, e pretende realizar o pagamento de juros sobre o capital próprio a fim de remunerar os detentores dos direitos das referidas cotas.
3. Cita o artigo 75 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017 e o artigo 9º da Lei nº 9.249, de 1995, como fundamentação legal de seus questionamentos, uma vez que tais atos normativos não especificam se no caso das cotas de capital gravadas com usufruto será considerado o usufrutuário como o beneficiário dos juros sobre o capital próprio.
4. E finaliza sua consulta com os seguintes questionamentos:

- 4.1. *No caso de quotas de capital gravadas com usufruto, o usufrutuário é considerado o beneficiário dos pagamentos de juros sobre o capital próprio?*
- 4.2. *Os juros pagos ou creditados individualmente ao usufrutuário de quotas de capital gravadas com usufruto, a título de remuneração do capital próprio, são dedutíveis para efeitos da apuração do lucro real e do resultado ajustado pela Consulente?*
- 4.3. *Os juros pagos ou creditados pela Consulente ao usufrutuário de quotas de capital gravadas com usufruto ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) conforme previsto nos parágrafos 2º e 3º do art. 9º da Lei 9.249/95?*

Fundamentos

5. Primeiramente, cumpre informar que o processo de consulta, regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e pelos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo a respeito da interpretação de dispositivos da legislação tributária federal aplicáveis a fato determinado.
6. O instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicável a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória. Convém enfatizar que o escopo único do instituto é, tão somente, fornecer ao sujeito passivo a **interpretação**, adotada pela RFB, acerca de determinada norma tributária, a qual discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido lhe pareça dúvida, obscuro ou de difícil compreensão.
7. Nesse entendimento, registre-se que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela consulente, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre estes e a realidade factual. Nesse sentido, **não convalida nem invalida quaisquer informações**, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente.
8. Portanto, saliente-se que o processo administrativo de consulta fiscal não é o foro adequado para verificação do atendimento de requisitos exigidos para a fruição de qualquer direito ou dispensa de exigibilidade de quaisquer obrigações, isto é, para seu reconhecimento, não constituindo, portanto, instrumento declaratório para tal finalidade.
9. Pelos questionamentos da consulente, percebe-se que a presente consulta versa acerca do instituto do usufruto e seus reflexos perante a legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica. O cerne da questão é saber se o usufrutuário cumpre os requisitos legais para fins de aplicação da sistemática de tributação aplicada aos juros sobre o capital próprio oriundo de cotas gravadas por usufruto.
10. Para elucidar as dúvidas da consulente é necessário analisarmos os reflexos que o instituto do usufruto opera na legislação de regência. Desse modo, trazemos como

forma de nos auxiliar os seguintes fragmentos da **Solução de Consulta Cosit nº 38, de 27 de março de 2018** (publicada no DOU de 30/04/2018, seção 1, página 57):

07. Por sua vez, a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, - Código Civil – regula em seus arts. 1.390 a 1.411 o usufruto, modalidade de direito real que tem por efeito dividir as faculdades inerentes ao domínio (usar, gozar e dispor da coisa) entre o proprietário do bem, que passa a ser denominado nu-proprietário, e o usufrutuário, a quem são atribuídos os direitos de posse, uso, administração e percepção dos frutos.

08. A classificação desse instituto como de direito real tem importantes reflexos na avaliação da questão proposta, isso porque as relações jurídicas dessa índole implicam uma situação de domínio do titular sobre a coisa, que as diferenciam das relações meramente obrigacionais.

09. Para melhor compreensão da amplitude desse direito, vale a leitura dos seguintes esclarecimentos prestados por Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosendal:

-Propriedade – jus in re propria. É o único direito real originário, de manifestação obrigatória em nosso sistema jurídico. Nas palavras de LUIZ EDSON FACHIN, “a história do direito é, em boa medida, a história da garantia da propriedade”. A propriedade é a manifestação primária e fundamental dos direitos reais, detendo um caráter complexo em que os atributos de uso, gozo, disposição e reivindicação reúnem-se. Em contrapartida, os direitos reais em coisa alheia somente se manifestam quando do desdobramento eventual das faculdades contidas no domínio.

- Direitos na coisa alheia ou direitos limitados – jus in re aliena. São manifestações facultativas derivadas dos direitos reais, pois resultam na decomposição dos diversos poderes jurídicos contidos na esfera dominial. Assim, sua existência jamais será exclusiva, eis que na sua vigência convivem com o direito de propriedade, mesmo estando ele fragmentado. Exemplificando: no usufruto, o nu-proprietário vê-se despedido dos poderes de uso e gozo da coisa, porém mantém a faculdade de disposição, a despeito dos atributos dominiais concedidos ao usufrutuário. (Curso de Direito Civil: Direitos Reais, 8ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2012, p. 50)

10. Ainda segundo esses autores, o direito real contém uma face externa, consistente na relação de seu titular com a coletividade: direito de abstenção universal; e uma face interna:

Este lado interno é justamente o domínio, o poder de soberania exercitado sobre a coisa, que habilita o titular a praticar a atividade material de agir e desfrutar do objeto. (Op. cit., p. 51)

11. A partir dessas definições, é possível concluir que a constituição de usufruto conduz à alteração do beneficiário do rendimento produzido

pela coisa, que deixa de ser o proprietário. Contudo, isso não é suficiente para alterar a natureza jurídica do rendimento recebido. (g.n.)

12. Com efeito, na propriedade plena, o proprietário é o titular de todos os atributos inerentes ao domínio, ao passo que, no usufruto, essa titularidade é dividida com o usufrutuário. Apesar disso, não há diferença de substância entre a titularidade de um e de outro em relação a cada uma dessas faculdades. Ou seja, **os frutos recebidos mantêm sua natureza, quer sejam devidos ao proprietário, quer ao usufrutuário.** (g.n.)

11. Com o auxílio dos fragmentos acima, já é possível responder à consulente que o usufrutuário será o beneficiário dos rendimentos produzidos pelas cotas, aplicando-se esse entendimento também às sociedades limitadas, conforme o parágrafo único, do art. 1.053 da Lei 10.406/2002 (Código Civil), incluídos os juros sobre o capital próprio, uma vez que o instituto do usufruto resulta na alteração do beneficiário do rendimento produzido pela coisa. Lembra-se, entretanto, que isso só terá validade se o usufruto estiver devidamente averbado conforme dispõe a Lei das Sociedades Anônimas (art. 40 da Lei nº 6.404, de 1976).

12. Referente ao segundo questionamento da consulente, observemos o que dispõe o artigo 9º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; o artigo 355, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; e o artigo 75 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017:

Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a **titular, sócios ou acionistas**, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018):

Art. 355. A pessoa jurídica poderá deduzir, para fins de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados de forma individualizada a **titular, sócios ou acionistas**, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP

IN RFB nº 1.700, de 2017:

Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, **ao titular, aos sócios ou aos acionistas**, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido:

I - capital social;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados. (g.n.)

13. Pelos atos normativos colacionados acima, é possível responder ao segundo questionamento da consulente, pois verifica-se que o usufrutuário faz às vezes do titular do rendimento a ele cedido. Não há perda da natureza primária desse rendimento, quer sejam pagos ou creditados ao usufrutuário titular do rendimento, ao sócio ou ao acionista. Portanto, os juros sobre o capital próprio que lhe são pagos ou creditados, poderão ser deduzidos pela pessoa jurídica para efeitos da apuração do lucro real.

14. Referente ao terceiro e último questionamento da consulente, observemos o que dispõe o § 2º do art. 9º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; o artigo 726 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; e o § 7º do artigo 75 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017:

Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário. (g.n.)

Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018):

*Art. 726. Ficam sujeitos ao imposto sobre a renda na fonte, **à alíquota de quinze por cento**, na data do pagamento ou do crédito, os juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido, na forma prevista no art. 355 (g.n)*

IN RFB nº 1.700, de 2017:

Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido:

I - capital social;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados.

§ 7º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), na data do pagamento ou crédito ao beneficiário. (g.n.)

15. Pelos atos normativos colacionados acima, é possível responder ao último questionamento da consulente, pois verifica-se que, o beneficiário dos juros é, conforme já demonstrado acima, o usufrutuário titular do rendimento cedido. Assim, estarão tais juros sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de 15%.

Conclusão

16. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

16.1. referente ao questionamento do item 4.1, o usufrutuário será o beneficiário dos rendimentos produzidos pelas cotas, incluídos os juros sobre o capital próprio, uma vez que o instituto do usufruto resulta na alteração do beneficiário do rendimento produzido pela coisa, lembrando, entretanto, que isso só terá validade se o usufruto estiver devidamente averbado conforme dispõe a Lei das Sociedades Anônimas (art. 40 da Lei nº 6.404, de 1976).

16.2. referente ao questionamento do item 4.2, os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, poderão ser deduzidos pela pessoa jurídica para efeitos da apuração do lucro real, uma vez que mantêm a sua natureza primária, quer sejam pagos ou creditados ao usufrutuário titular do rendimento, ao sócio, ou ao acionista.

16.3. referente ao questionamento do item 4.3, os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados ao usufrutuário titular do rendimento cedido ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de 15%.

Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir – Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira.

(assinado digitalmente)

ANTÔNIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/DISIT08

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit – Coordenação-Geral de Tributação para aprovação.

(assinado digitalmente)

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

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

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê ciência à consultante.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI

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