



---

## Solução de Consulta nº 6 - Cosit

**Data** 4 de março de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. DESTINAÇÃO DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. PERDA DA ISENÇÃO. OBRIGAÇÃO DE RECOLHER.

Para fins do incentivo previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001 não se aplica o disposto no art. 24 do Decreto-Lei nº 756, de 1969.

O valor do imposto que deixar de ser pago em razão de redução relativa ao lucro da exploração observará o disposto no art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e não poderá ser distribuído aos sócios, devendo constituir a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976;

Na hipótese de redução do capital social sem que haja precedente incorporação de valores da reserva de incentivos nesse capital social, não haverá a incidência do disposto na alínea 'a' do §4º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1978.

Na hipótese de redução do capital social com a precedente incorporação de valores da reserva de incentivos nesse capital social, haverá a incidência do disposto na alínea 'a' do §4º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1978, e o contribuinte deverá recolher, em relação à importância distribuída, até o montante do aumento com incorporação da reserva de incentivos, o valor do imposto que deixou de ser pago.

**Dispositivos Legais:** Decreto-lei nº 756, de 1969, art. 24; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19; e Lei nº 6.404, de 1976, arts. 195-A e 199.

### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Não produz efeitos a consulta formulada em tese ou que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida.

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, II.

## Relatório

A interessada, pessoa jurídica de direito privado, estabelecida com o ramo de atividade de “prestação de serviços de transmissão de energia elétrica”, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da fruição do incentivo de redução do Imposto de Renda previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001. A consulente relata ter sido autorizada a usufruir do mencionado benefício de acordo com a legislação tão logo solicitado o Laudo Constitutivo com a entrada em operação do empreendimento beneficiado.

2. Afirma que foi outorgada a concessão para fins de implantação, manutenção e operação de linhas de transmissão.

3. Alega que teve seu projeto de implantação aprovado para fruição do incentivo de redução do Imposto de Renda previsto no art. 19. da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, em 2018, autorizando a consulente a usufruir do mencionado benefício de acordo com a legislação.

4. Sustenta que “tem dúvidas a respeito do cumprimento do disposto no art. 24 do Decreto-lei nº 756/69”, já que “identificou-se uma incompatibilidade do quanto nele contido com o comando do artigo 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77”.

5. A Consulente considera que apesar do art. 24 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, impor a necessidade de incorporação ao capital social do valor relativo ao incentivo, o § 3º do art. 19 do Decreto-Lei (DL) nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passou a afirmar que o valor relativo à redução de tributos por meio do incentivo deve ser mantido em reserva de capital (antes da alteração promovida pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) e em reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (após a alteração promovida pela Lei nº 12.973, de 2014), sem a previsão de prazo para tanto e sem a menção à necessidade de capitalização do benefício.

6. A Consulente entende, portanto, existirem dois dispositivos vigentes e potencialmente contraditórios entre si, devendo prevalecer o mais recente.

7. Considera ainda que o § 3º e a alínea "a" do § 4º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, proíbe que seja distribuído aos acionistas, em caso de redução de capital, o montante dos aumentos do capital com a incorporação da reserva de incentivos fiscais.

8. Entende a Consulente que a limitação em questão prevista na alínea "a" do §4º do art. 19 tem por objetivo evitar que, por meio de uma redução de capital, o valor relativo ao incentivo fiscal de redução de IRPJ que é incorporado ao capital social da beneficiária seja entregue aos sócios, em afronta à previsão do § 3º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

9. Considera ainda que os valores do benefício fiscal de redução de IRPJ, mesmo que incorporados por último, permanecerão integralmente preservados no Capital Social da empresa, uma vez que a redução de capital afetou única e exclusivamente os valores

que foram aportados por acionistas, e que, neste caso, não haveria óbice legal para a operação.

10. Após a sua exposição, a Consulente formula seu questionamento, *verbatim*:

a) É aplicável ao contribuinte que usufrui do benefício de redução do IRPJ, previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, a obrigação de incorporar ao capital da pessoa jurídica beneficiada, o valor do referido benefício até o dia 31 de dezembro do ano seguinte àquele em que tiver sido gozado o incentivo fiscal, conforme previsão do art. 24 do Decreto-Lei nº 756/69, ou pode-se considerar que referida obrigação foi tacitamente revogada pelo art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77?

b) No caso de a empresa ter constituído a reserva de incentivos fiscais com os valores do benefício de redução de IRPJ, conforme prevê o § 3º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77, poderia realizar redução de capital [social] nos termos do art. 173 da lei 6404/76, com devolução dos respectivos valores aos sócios, desde que os valores do benefício fiscal permaneçam intocados na conta de reserva de incentivos fiscais?

c) Caso o valor do incentivo fiscal de redução do IRPJ seja incorporado ao capital [social] da empresa beneficiada e considerando que sua capitalização não era obrigatória, pode ser considerada como sendo infração do inciso I do § 4º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77 a redução de capital apenas de valores aportados por acionistas, com distribuição dos respectivos valores aos sócios, e integralmente preservados os valores do incentivo integralizados?

d) Em sendo obrigatória a capitalização da reserva de incentivos fiscais ao capital social, pode a consulente reduzir o capital social, correspondente exclusivamente ao valor aportado pelos sócios, permanecendo os valores decorrentes da redução do IRPJ no capital social?

11. Por fim, a Consulente “**requer seja confirmado seu entendimento** no sentido de que” (grifos na petição original):

(i) o art. 24 do Decreto-lei nº 756/69 foi revogado pelo art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o qual não mais se aplica aos contribuintes que usufruem do benefício de redução de IRPJ nos termos do art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001;

(ii) a realização de redução de capital, desde que preservados os valores decorrentes da redução de IRPJ na Reserva de Incentivos Fiscais, não ofende o inciso I do §4º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77; e

(iii) a realização de redução de capital após a capitalização dos valores dispostos na Reserva de Incentivos Fiscais, envolvendo única e exclusivamente a devolução aos sócios dos valores anteriormente aportado por eles (e manutenção dos valores decorrentes da redução do

IRPJ no capital social), não ofende o inciso I do §4º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

12. É o relatório.

## Fundamentos

13. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelos Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade da consulente e ao atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Tributária. A consulta não se constitui em instrumento declaratório de condição ou de atendimento de requisitos exigidos pela legislação por parte do consulente.

14. 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 os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta. Nessa perspectiva, descabe, em sede de solução de consulta, proferir qualquer manifestação no que toca ao atendimento das condições para a habilitação e fruição dos benefícios fiscais proporcionados à Consulente. Tal atribuição cabe à própria interessada à vista de sua atuação e documentação que comprove atender as exigências previstas nas normas atinentes.

15. Compete assinalar que, em virtude de a consulta tributária conferir à consulente efeitos protetivos, é necessário que sua formulação seja realizada em estrita observância das normas vigentes, sob pena de, em caso contrário, ser declarada ineficaz, ou seja, inapta a produzir os efeitos que lhe são típicos.

16. Dito isso, passa-se à análise específica das questões apresentadas.

### **Da revogação tácita do art. 24 do Decreto-lei nº 756/69 pelo art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77**

17. A Consulente apresentou o seu entendimento sobre a **revogação tácita (grifamos)** do art. 24 do Decreto-lei nº 756, de 1969 pelo art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Sustentando o seu ponto de vista, a Consulente cita o ilustre Caio Mario da Silva Pereira<sup>1</sup> que tratou do tema da eficácia das leis e abordou a revogação tácita da seguinte forma:

---

<sup>1</sup> Caio Mário da Silva Pereira, Instituições de Direito Civil, vol. I, Rio de Janeiro, Forense, 2005

[...]

“O princípio cardeal em torno da revogação tácita é o da *incompatibilidade*. Não é admissível que o legislador, sufragando uma contradição material de seus próprios comandos, adote uma atitude insustentável (“*simul esse et non esse*”) e disponha diferentemente sobre um mesmo assunto. O indivíduo, a cuja volição a norma se dirige, não poderá atender à determinação, se se depara com proibições ou imposições que mutuamente se destroem. Na impossibilidade da existência simultânea de normas incompatíveis, toda matéria da revogação tácita sujeita-se a um princípio genético, segundo o qual prevalece a mais recente, quando o legislador tenha manifestado vontade contraditória. Um dos brocardos, repetidos pelos escritores, diz precisamente que “*lex posterior derogat priori*”, e o legislador pátrio o adota como princípio informativo do sistema (lei de Introdução, artigo 2º, §1º). Mas é bem de ver que nem toda lei posterior derroga a anterior, senão quando uma *incompatibilidade* se erige dos seus dispositivos...”

[...]

18. A revogação tácita acontece quando uma nova lei revoga a lei anterior indiretamente. Por exemplo, uma nova lei é criada e trata de um assunto que outra lei anterior já tratava. Ou seja, a lei mais atual é a que vale. Como muito frequentemente se diz, “*Lex posterior derogat priori - Uma lei nova derroga uma lei velha*”.

19. Ora, tendo ocorrido a revogação tácita da norma disposta no art. 24 do Decreto-Lei nº 756, de 1969, pelo que está previsto no art. 19, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, deverá ser constituída a reserva de incentivos fiscais prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, sem prazo para incorporá-la ao capital.

20. Em conformidade com aquilo que está disposto no art. 199 da Lei nº 6.404, de 1976, não se aplica à Reserva de Incentivos Fiscais o limite do saldo em relação ao capital social, o que permite que ela ultrapasse, portanto, o capital social.

#### **Da Redução do Capital Social da Consulente**

21. Deve-se observar aqui a previsão para a redução do capital social, por deliberação da assembleia geral, para os casos em que haja perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se, a assembleia geral julgar que o capital é excessivo, nos termos do art. 173 da Lei nº 6.404, de 1976, *in litteris*:

Art. 173. A assembléia-geral poderá deliberar a redução do capital social se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo.

[...]

22. Assim, temos que os casos previstos para a redução do capital social implicam, ou para fazer frente aos prejuízos, ou na existência de um capital que seria considerado excessivo para fazer frente às necessidades empresariais.

23. Junto à possibilidade de as entidades procederem à alteração do capital social, há, conforme já expresso, a necessidade de serem observadas determinadas regras para fins de fruição de determinados incentivos fiscais. O principal dispositivo que trata da matéria é o art. 19, § 4º, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual estabelece **que a**

**redução do capital social até o montante do aumento efetuado com a incorporação da reserva é considerado distribuição (grifamos)**, conforme abaixo:

“DL nº 1.598, de 1977

Art. 19. [...]

[...]

§ 3º O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que poderá ser utilizada somente para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal;

II - aumento do capital social.

§ 4º - **Consideram-se distribuição do valor do imposto:**

**a) a restituição de capital aos sócios, em caso de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;**

b) a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de que trata o art. 195-A da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 5º A inobservância do disposto nos §§ 3º, 4º, 8º e 9º importa em perda da isenção e em obrigação de recolher, com relação à importância distribuída ou valor da reserva não constituída, não recomposta ou absorvida indevidamente, o imposto que deixou de ser pago.

[...]”

**(grifos nossos)**

24. Observa-se que, para a incidência do disposto supra, há a necessidade de haver o aumento do capital social com a incorporação da reserva de incentivos fiscais advinda da redução de tributos. Nesse sentido, é importante frisar que, ao haver essa incorporação, perde-se o controle individual dos recursos. Isso porque os valores são fungíveis e, daí, por não existir carimbo nos recursos aportados ao capital (a reserva de incentivo, na realidade, constitui um tipo específico, como uma espécie de carimbo dado ao recurso, algo que permite o controle do seu uso), a norma criou essa regra.

25. Respondendo-se objetivamente o questionamento ‘b’, constante do parágrafo 10 desta Solução, “b) No caso de a empresa ter constituído a reserva de incentivos fiscais com os valores do benefício de redução de IRPJ, conforme prevê o § 3º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77, poderia realizar redução de capital [social] nos termos do art. 173 da lei 6404/76, com devolução dos respectivos valores aos sócios, desde que os valores do benefício fiscal permaneçam intocados na conta de reserva de incentivos fiscais?”, não havendo transferência de valores da reserva de incentivos para o capital social, não há que se falar na incidência do disposto na alínea ‘a’ do §4º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1978.

26. Respondendo-se objetivamente o questionamento ‘c’, constante do parágrafo 10 desta Solução, “c) Caso o valor do incentivo fiscal de redução do IRPJ seja incorporado ao capital [social] da empresa beneficiada e considerando que sua capitalização

*não era obrigatória, pode ser considerada como sendo infração do inciso I do § 4º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77 a redução de capital apenas de valores aportados por acionistas, com distribuição dos respectivos valores aos sócios, e integralmente preservados os valores do incentivo integralizados?”*, haverá a incidência do disposto na alínea ‘a’ do §4º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1978, e o contribuinte deverá recolher, em relação à importância distribuída, até o montante do aumento com incorporação da reserva de incentivos, o valor do imposto que deixou de ser pago.

27. Em relação ao questionamento da Consulente constante à letra ‘d’, que traz a figura “em tese” da obrigatoriedade da capitalização da reserva de incentivos fiscais ao capital social, deve ser dito que tal questionamento queda-se prejudicado, já que não existe tal obrigatoriedade. Isso porque não produz efeitos a consulta formulada em tese ou que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida.

## **Conclusão**

28. Pelos fundamentos expostos, soluciono, em relação aos itens ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo 10, a presente consulta, informando à consulente que, para fins do incentivo previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001:

- a) não se aplica o disposto no art. 24 do Decreto-Lei nº 756, de 1969;
- b) o valor do imposto que deixar de ser pago em razão de redução relativa ao lucro da exploração observará o disposto no art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e não poderá ser distribuído aos sócios, devendo constituir a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976;
- c) na hipótese de redução do capital social sem que haja precedente incorporação de valores da reserva de incentivos nesse capital social, não haverá a incidência do disposto na alínea ‘a’ do §4º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1978; e
- d) na hipótese de redução do capital social com a precedente incorporação de valores da reserva de incentivos nesse capital social, haverá a incidência do disposto na alínea ‘a’ do §4º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1978, e o contribuinte deverá recolher, em relação à importância distribuída, até o montante do aumento com incorporação da reserva de incentivos, o valor do imposto que deixou de ser pago.

29. Declaro a ineficácia do item ‘d’ do parágrafo 10, uma vez que não produz efeitos a consulta formulada em tese ou que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida.

(assinado digitalmente)  
MARCILIO HENRIQUE FERREIRA  
Auditor Fiscal da RFB - Matrícula 20.078

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira – Cotir.

(assinado digitalmente)  
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor Fiscal da RFB - Chefe da Disit07 – Matrícula 20.241  
Chefe da Divisão de Tributação – SRRF07

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

(assinado digitalmente)  
FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor Fiscal da RFB- Coordenadora da Cotir

### **Ordem de Intimação**

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

(assinado digitalmente)  
FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral da Cosit