



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	11 – COSIT
DATA	25 de março de 2022
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. ADIÇÕES. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. INTEGRAÇÃO À BASE DE CÁLCULO DOS DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS. PAGAMENTO OU CRÉDITO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

O pagamento ou crédito de juros pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, não importa a aplicação do inciso III do § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 – que determina a tributação das subvenções para investimento pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) na hipótese de integração dessas subvenções à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 195-A e 202; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, § 2º, alínea “b”, e 8º, inciso I, alínea “a”; Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 2º, inciso III; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 63, inciso II, 75, § 6º, 76, 198, §§ 2º, inciso III, e 5º, 238, §§ 9º e 10, e 310.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

RESULTADO AJUSTADO. ADIÇÕES. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. INTEGRAÇÃO À BASE DE CÁLCULO DOS DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS. PAGAMENTO OU CRÉDITO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

O pagamento ou crédito de juros pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, não importa a aplicação do inciso III do § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 – que determina a tributação das subvenções para investimento pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) na hipótese de integração dessas subvenções à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 195-A e 202; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, § 2º, alínea “b”, e 8º, inciso I, alínea “a”; Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30, § 2º, inciso III, e 50, § 1º, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 63, inciso II, 75, § 6º, 76, 198, §§ 2º, inciso III, e 5º, 238, §§ 9º e 10, e 310.

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA SOBRE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Não produz efeitos a consulta na parte em que não cumpre os requisitos para sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46, *caput*, e 52, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, arts. 13, inciso II, e 27, incisos I e II.

RELATÓRIO

1. A pessoa jurídica acima identificada apresentou consulta, na vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, atual ato regulamentador do processo administrativo de consulta), acerca da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).
2. Informa que é tributada com base no lucro real e que teve direito, no período de 2014 a 2019, a “subvenção de investimento decorrente de incentivo fiscal”, em âmbito estadual, “na forma de créditos presumidos de ICMS”. E, “sendo assim, seguiu os requisitos da legislação tributária e societária vigentes, bem como orientações da auditoria quanto a contabilização destes montantes, transitando tais valores pelo resultado da companhia e controlando-os pelo Patrimônio Líquido, em conta denominada ‘Reserva Especial de Subvenção para Investimento’”.
3. Afirma que a citada contabilização está prevista na Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e no item 12 do Pronunciamento Técnico CPC 07, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, sendo complementada pelo art. 523 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, quanto à exclusão da parcela que transita pelo resultado, por ocasião da apuração do imposto sobre a renda. “Para tanto, deve a contribuinte registrar as parcelas decorrentes de tal subsídio diretamente na conta de Reserva Especial de Subvenção de Investimento, sendo que estas somente podem ser utilizadas para absorção de prejuízos ou aumento de capital – nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976.”
4. Acrescenta que a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, no § 3º do seu art. 198, “determina que, se no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo

contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros no total do benefício, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes”.

5. Então, aponta que o inciso III do § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, “determina que as subvenções para investimentos serão tributadas caso não ocorra a restituição da reserva mencionada acima, ou seja dada destinação diversa da que está prevista na legislação, **inclusive nas hipóteses de integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios**” (grifos da consulente).

6. Registra que “os lucros registrados no período de 2014 a 2019 são inferiores ao montante que deveria ser destinado à Reserva Especial de Lucros relativa à subvenção para investimento, devendo portanto a empresa complementar a respectiva provisão nos próximos anos”.

7. A par disso, “as projeções de resultados para os próximos anos demonstram que a contribuinte deverá apresentar lucros tributáveis nos próximos anos e a administração da mesma pretende creditar de Juros sobre capital Próprio, dentro dos limites legais com o objetivo de reduzir a carga tributária”.

8. Salaria que, “embora do ponto de vista da legislação do imposto de renda, os juros sobre capital próprio sejam considerados como despesas financeiras do período em que são registrados, as normas contábeis tendem a considerá-los como natureza de dividendos, dado o fato que muitas vezes os juros sobre capital próprio são imputados ao dividendo obrigatório, conforme previsto na legislação societária”.

9. A respeito do tratamento dos juros sobre o capital próprio (JCP) como dividendos, traz à baila a Deliberação CVM nº 683, de 30 de agosto de 2012, que aprova a Interpretação Técnica ICPC 08(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata da contabilização da proposta de pagamento de dividendos, e destaca o item 11 dessa Interpretação, segundo o qual **o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório** (grifou-se).

10. Diante dessa norma, e das regras inerentes às subvenções para investimento, especialmente o art. 30, § 2º, inciso III, da Lei nº 12.973, de 2014, buscou a “consulente a realização de pesquisas jurisprudenciais a fim de identificar a correta interpretação da norma relativa aos JCPs a serem distribuídos, considerando todo o cenário exposto”, e restou-lhe “a seguinte questão, cerne principal da incidência tributária sobre os montantes a serem contabilizados”:

Na situação exposta, seria ou não o JCP equivalente aos dividendos obrigatórios para fins tributários? Em o sendo, caberia aplicação à vedação descrita no art. 30, §2º, III da Lei 12973/2014?

11. Desta parte em diante de sua petição, a consulente passa a tratar “acerca das normas vigentes bem como dos posicionamentos fiscais já identificados na jurisprudência pátria”.

12. Principia pelas “regras regulamentadoras de JCP em âmbito tributário que determinam sua tributação exclusivamente na fonte”, mediante a transcrição do art. 9º, *caput*, e §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, ressaltando o “silêncio da norma posta acerca da

impossibilidade de distribuição dos mencionados juros em casos contabilização concomitante de Reserva Especial de Subvenção de Investimento, seja esta utilizada para absorção de prejuízo ou não”.

13. Em seguida, “considerando a hipótese de distribuição de dividendos”, consigna que se trata de instituto regulamentado pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, “a partir do art. 201”, e que “os dividendos obrigatórios, em pauta nesta Consulta, são regulamentados a partir do art. 202”, do qual reproduz o *caput*, com seus incisos, e o § 1º.

14. Comenta, então: “Como é possível vislumbrar das normas acima dispostas, **não há qualquer previsão legislativa acerca do tratamento de JCP como se dividendos obrigatórios fossem**, mesmo no caso de absorção de prejuízos por Reserva Especial de Subvenção para Investimento.” (Grifos da consulente.)

15. Com o fim de “estabelecer comparativos dos dois institutos que, aos olhos desta consulente, **possuem naturezas completamente distintas** e que não se confundem” (destaques seus), apresenta quadro em que se comparam os dividendos obrigatórios e os JCP, quanto aos seguintes aspectos: Tributação, Contabilização, Societário, Pagamento, Acionistas e Apuração.

16. Entende que, em face da distinção entre os dois institutos, mostrada nesse quadro, “não haveria que se falar em aplicação de legislações atinentes a somente um dos institutos quando se pense em limites tributários, nos moldes determinados pela Deliberação nº 683/2012 da CVM”.

17. Todavia, pondera que, ao analisar a Deliberação CVM nº 683, de 2012, em conjunto com a vedação expressa no art. 30, § 2º, inciso III, da Lei nº 12.973, de 2014, “pode-se interpretar que tal negativa também abrange o pagamento de JCPs, devendo ser tributada a parcela de subvenção de investimento correspondente”.

18. Convém transcrever os referidos dispositivos da Lei nº 12.973, de 2014, tal qual o faz a consulente, mantendo-se os seus destaques:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

(...)

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

(...)

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

(...)

19. Registra, “para fins exemplificativos”, as consequências que adviriam da “aplicação da normativa da CVM à regras tributárias inerentes ao caso”, tais como: (a) “causaria impactos tributários não previstos em lei e verdadeira ofensa à previsão constitucional quanto à impossibilidade de cobrança de tributos sem previsão legal expressa”; (b) os “dividendos obrigatórios assumiriam caráter de JCP sempre que distribuídos conforme critérios cabíveis a este instituto, inclusive com incidência de retenção na fonte e limitações à distribuição – o que se admite apenas para fins argumentativos”.

20. A despeito dos argumentos apresentados, “não se deu esta consulente por convencida quanto à inaplicabilidade do entendimento esboçado na Deliberação CVM mencionada e buscou analisar entendimentos jurisprudenciais existentes em nosso ordenamento jurídico, de modo a certificar-se quanto a adequada interpretação normativa do caso em tela”. Não havendo identificado “no cenário jurídico casos idênticos ao aqui tratado”, a consulente buscou “situações em que os órgãos julgadores tenham se manifestado acerca da natureza das figuras em discussão”.

21. A consulente afirma ter encontrado as “situações” a seguir sintetizadas.

21.1. **Solução de Consulta Cosit nº 109, de 3 de fevereiro de 2017**, cuja Conclusão dispõe que “em caso de utilização de parte das subvenções para investimento registradas em Reserva de Incentivos Fiscais para composição da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, apenas a parcela destinada a este fim deverá ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL”.

21.2. **Acórdão nº 2401-006.068 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf)**, do qual a consulente extrai o seguinte trecho (grifos seus):

A partir da distinção estabelecida pelo STJ quanto a natureza jurídica dos JCP e do dividendo, não se justifica que a distribuição dos JCP não obedeça a proporção existente no capital social investido, razão porque não é possível a aplicação da possibilidade contida na norma do art. 1007 do Código Civil que permite a distribuição de lucros de forma desproporcional, em virtude de acordo de negociação entre os sócios.

21.3. **Acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 1.200.492-RS**, de cujo texto a consulente destaca este: “Ora, em que pese os juros sobre o capital próprio, a exemplo dos lucros ou dividendos, serem destinações do lucro líquido, para fins tributários sua semelhança acaba aí, havendo uma série de tratamentos distintos na legislação que evidencia a diferença de sua natureza jurídica, (...)”.

22. Ao final, “diante de todo o exposto e com base nas decisões judiciais apresentadas, apresenta a consulente os seguintes questionamentos ao ente fiscal”:

- (i) *Pode a consulente, considerando a contabilização de Reserva Especial de Subvenção para Investimento, a qual necessita ser complementada com lucros futuros, distribuir JCP sem que incorra na tributação proporcional da mencionada reserva, a título de IRPJ?*

- (ii) *É possível entender que JCP e dividendos obrigatórios possuem naturezas fiscais distintas, conforme determina a jurisprudência pátria, não produzindo os mesmos efeitos tributários?*
- (iii) *Deve o JCP receber o mesmo tratamento fiscal dos dividendos obrigatórios no caso em análise?*
- (iv) *Pode a Reserva Especial de Subvenção para Investimento ser considerada como integrante do Patrimônio Líquido e conseqüentemente da base de cálculo de JCP, para fins de aplicação da TJLP e cálculo dos limites a serem creditados?*

FUNDAMENTOS

23. Preliminarmente, convém anotar que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013), “as Soluções de Consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade.

24. Esta consulta versa, em síntese, sobre o eventual cômputo na determinação do lucro real e do resultado ajustado (por força do art. 30, § 2º, inciso III, da Lei nº 12.973, de 2014) da parcela de subvenção para investimento correspondente ao valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, o que sucederia caso se considere que tais juros são “equivalentes aos dividendos obrigatórios para fins tributários”, como conjectura a consulente.

25. Para solucioná-la, é mister, primeiramente, detalhar o tratamento tributário reservado às subvenções para investimento e aos juros sobre o capital próprio.

26. No que concerne às subvenções para investimento, assim estabelece o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, no que interessa a esta análise (sublinhou-se):

Lei nº 12.973, de 2014

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

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

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do **caput**, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

(...)

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49.

§ 1º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, devendo ser informados no livro de apuração do lucro real:

I - os lançamentos de ajustes do lucro líquido do período, relativos a adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária;

(...)

Lei nº 6.404, de 1976

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).

27. A Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, disciplina as disposições acima transcritas, nestes termos (sublinhou-se):

Art. 198. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere

o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

*§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no **caput**, inclusive nas hipóteses de:*

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

*§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do **caput**, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*

§ 4º No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

*§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no **caput**, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.*

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo.

28. Antes de prosseguir, impende recordar que a escrituração da empresa deve obedecer aos princípios contábeis (art. 177, *caput*, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 7º e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; arts. 1.179 e 1.183 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), os quais cabe ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) regular (art. 6º, alínea “f”, do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946).

29. De acordo com o item 12 da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 07 (R2) – Subvenção e Assistência Governamentais, de 24 de novembro de 2017, “uma subvenção governamental **deve ser reconhecida como receita** ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática”; “a subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido” (destacou-se).

30. Assim, as subvenções para investimento, observados os demais requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, embora reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (reserva de incentivos fiscais), o que se processa mediante a sua exclusão do lucro líquido do período de apuração, registrada no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), nos termos dos arts. 6º, § 3º, alínea “b”, e 8º, inciso I, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, do art. 50, § 1º, inciso I, da Lei nº 12.973, de 2014, e dos arts. 63, inciso II, 198, § 5º, e 310 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2014.

31. Neste ponto, cabe assinalar que, consoante reiteradas manifestações desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referentes ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos por Estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, somente poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL se observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

32. Sobre isso trataram as seguintes Soluções de Consultas Cosit: nº 145, de 15 de dezembro de 2020; nº 22, de 18 de março de 2021; nº 40, de 22 de março de 2021; nº 55, de 25 de março de 2021; e nº 108, de 28 de junho de 2021. Esses atos estão disponíveis no site da RFB (www.gov.br/receitafederal), no menu Legislação, Acesso à Informação, Normas da Receita Federal, ou diretamente neste endereço eletrônico:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

33. Quanto aos juros sobre o capital próprio, deste modo dispõe o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, no que tange ao caso em pauta (sublinhou-se):

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.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

§ 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.

(...)

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, podrá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

(...)

34. A presente consulta tem por substrato o comando do inciso III do § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o qual estabelece que as subvenções para investimento serão tributadas pelo IRPJ e pela CSLL na hipótese de “**integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios**” (grifou-se).

34.1. A questão principal consiste em definir se, com fundamento nesse dispositivo, o pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio implica o cômputo da parcela das subvenções para investimento a eles correspondente na determinação do lucro real e do resultado ajustado, pois tais juros seriam “equivalentes aos dividendos obrigatórios para fins tributários”.

34.2. A dúvida da consulente, consoante ela afirma de forma reiterada, decorre da eventual “aplicação da normativa da CVM às regras tributárias inerentes ao caso”, mais precisamente do disposto no item 11 da Interpretação Técnica ICPC 08(R1) – Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos –, aprovada pela Deliberação CVM nº 683, de 2012, Interpretação esta aprovada igualmente pela Resolução CFC nº 1.398, de 22 de junho de 2012 (sublinhou-se):

Juros sobre o capital próprio (JCP)

10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente.

11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por

obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório.

34.3. Convém transcrever também os itens da citada Interpretação Técnica ICPC 08(R1) que detalham o tratamento contábil concernente aos dividendos e aos juros sobre o capital próprio (sublinhou-se):

20. Quanto ao dividendo obrigatório, as previsões da legislação para sua distribuição abaixo do previsto legal ou estatutariamente, ou para sua não distribuição já disciplinam de modo incontroverso o tratamento contábil a ser dado: a parcela não distribuída deve figurar como uma retenção de lucro, via reservas de lucro. Já a parcela dos lucros destinada para distribuição como dividendo obrigatório, em proposta encaminhada à Assembleia Geral de Acionistas pelos administradores, representa de fato uma obrigação presente na data das demonstrações contábeis, ainda que os dividendos sejam também declarados após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

21. Devido então a essas características especiais de nossa legislação, considera-se que o dividendo obrigatório deva ser registrado como uma obrigação na data do encerramento do exercício social a que se referem as demonstrações contábeis. Essa já vem sendo a prática adotada pelas empresas brasileiras que têm apresentado demonstrações contábeis de acordo com a prática contábil norte-americana, notadamente as que têm registro na Comissão de Valores Mobiliários daquela jurisdição (SEC), bem como aquelas empresas brasileiras que já vêm elaborando e divulgando demonstrações contábeis de acordo com as normas internacionais emitidas pelo IASB.

22. Os JCP, quando imputados ao dividendo obrigatório, devem receber tratamento análogo, como vem sendo também a prática adotada pelas empresas brasileiras. O montante de tributo retido na fonte a ser recolhido ao fisco é uma obrigação presente dissociada da obrigação de pagar dividendos. Quando essa obrigação for assumida pela companhia, e esse é o caso em que a deliberação é pelo não pagamento dos JCP aos sócios e sim por sua retenção, inclusive para futuro aumento de capital, o tributo retido na fonte não deve ser debitado ao resultado, e sim à conta para onde forem destinados esses JCP. Com isso, quando da utilização desses valores, como no caso de aumento de capital, ela só poderá ser feita pelo valor líquido efetivamente retido, ou seja, dos JCP deduzido do tributo recolhido ao governo, se esse imposto for efetivamente pago.

35. O exame do contexto normativo ora explicitado denota que a hipótese de tributação das subvenções para investimento aventada pela consulente não se pode sustentar. Com efeito, o alcance da determinação contida no inciso III do § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, é cristalino: ao estipular que as subvenções para investimento serão tributadas pelo IRPJ e pela CSLL quando houver sua integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios (art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976), o dispositivo quer significar tão somente que a distribuição aos acionistas dos valores a elas correspondentes, registrados na reserva de incentivos fiscais (a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976), acarretará o seu cômputo no lucro real e no resultado ajustado.

35.1. O fato de a pessoa jurídica valer-se da prerrogativa de imputar aos dividendos obrigatórios o valor dos juros sobre o capital próprio por ela pagos ou creditados, que lhe confere o § 7º do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, em nada interfere nas disposições do inciso III do § 2º do art.

30 da Lei nº 12.973, de 2014, pois apenas implica que o valor desses juros pode ser deduzido do valor relativo aos dividendos obrigatórios apurado pela empresa, nos termos do art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976, reduzindo assim o montante a pagar aos acionistas a esse título.

35.2. No caso da consulente, não é demais comentar, sequer cabe cogitar a distribuição de dividendos obrigatórios (parcela dos lucros a que têm direito os acionistas de sociedades por ações), porquanto ela é constituída sob a forma de sociedade empresária limitada.

36. Ademais, note-se que o tratamento contábil-tributário dispensado aos juros sobre o capital próprio e aos dividendos em face das disposições da Interpretação Técnica ICPC 08(R1) está distintamente previsto na própria Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2014.

36.1. Os arts. 75 e 76 dessa Instrução Normativa contemplam o tratamento dos juros sobre o capital próprio (sublinhou-se):

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:

(...)

§ 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa.

(...)

Art. 76. Os juros sobre o capital próprio, inclusive quando imputados aos dividendos, auferidos por beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real e no resultado ajustado, serão registrados em conta de receita financeira, observado o regime de competência, e integram o lucro real e o resultado ajustado.

Parágrafo único. Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar os juros de que trata o caput em conta que não seja de receita financeira e, nessa hipótese, caso a conta não seja de receita, o montante dos juros sobre o capital próprio deverá ser adicionado na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs.

36.2. Quanto ao tratamento reservado aos dividendos, consta ele do art. 238 da Instrução Normativa:

Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.

(...)

§ 9º A isenção de que trata este artigo inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

§ 10. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial.

37. Não obstante o supradito, tendo em vista a informação da consulente de que “os lucros registrados no período de 2014 a 2019 são inferiores ao montante que deveria ser destinado à Reserva Especial de Lucros relativa à subvenção para investimento, devendo, portanto, a empresa complementar a respectiva provisão nos próximos anos”, cumpre examinar ainda possível reflexo na tributação das subvenções para investimento em razão das disposições do § 3º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

(...)

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

37.1. Na situação em análise, poder-se-ia argumentar que o pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio diante da circunstância de a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de subvenções para investimento, importa, indiretamente, a distribuição aos sócios ou acionistas da parte das subvenções para investimento que deixou de ser registrada na reserva de incentivos fiscais configurando, assim, destinação diversa das previstas nos incisos I e II do *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Ao mesmo tempo, pode-se contra-argumentar que a reserva de incentivos fiscais não deixará de ser constituída, apenas ocorrerá, nesse caso, a postergação de sua constituição.

37.2. De qualquer modo, não há previsão legal para exigência do IRPJ e da CSLL quando haja pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, na hipótese do § 3º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, cabendo recordar que, por se tratar de disposição pertinente a desoneração tributária, somente sua interpretação literal é admitida, conforme positivado no art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

38. Em suma, o pagamento ou crédito de juros pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, não importa a aplicação do inciso III do § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 – que determina a

tributação pelo IRPJ e pela CSLL das subvenções para investimento na hipótese de integração dessas subvenções à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

39. Diante do acima exposto, consideram-se respondidas as questões (i) a (iii) formuladas pela consulente.

40. A quarta (iv) e última questão está assim posta:

Pode a Reserva Especial de Subvenção para Investimento ser considerada como integrante do Patrimônio Líquido e conseqüentemente da base de cálculo de JCP, para fins de aplicação da TJLP e cálculo dos limites a serem creditados?

41. Com relação a essa indagação a consulta não pode produzir efeitos, pelas razões a seguir apontadas.

41.1. O processo administrativo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, no âmbito da RFB, está disciplinado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 e 49, na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 25, inciso II, e § 3º, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 102, e na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

41.2. Em razão dos peculiares efeitos legais da consulta (entre eles a suspensão do prazo previsto para o pagamento do tributo e a proibição de se instaurar procedimento fiscal contra o seu autor), rígidos requisitos para sua apresentação são estipulados por essas normas. Se não cumpridos esses requisitos, a consulta estará sujeita a “declaração de ineficácia” (arts. 27 e 29, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021).

41.3. O art. 46, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 1972, é claro ao preceituar que a consulta por ele regida deve versar sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. Transcreve-se o *caput* desse artigo:

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

41.4. A inobservância desse preceito acarreta a declaração de ineficácia da consulta, conforme determina o inciso I do art. 52 do Decreto nº 70.235, de 1972.

41.5. Com fundamento nessas normas, na regulamentação efetuada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, consta como requisito indispensável à produção de efeitos da consulta a “indicação dos dispositivos” que ensejaram a sua apresentação (art. 13, inciso II), sob pena, igualmente, da declaração da ineficácia da consulta (art. 27, incisos I e II) – arts. 3º, § 2º, inciso IV, e 18, incisos I e II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

41.6. Assim, é pressuposto da consulta eficaz que o consulente tenha previamente analisado a legislação tocante ao objeto da dúvida, e, na consulta, uma vez identificados os dispositivos específicos dessa legislação, demonstre os pontos em que neles haja obscuridade, ambigüidade, controvérsia e, com a devida fundamentação, explane a interpretação que entenda correta. Como ensina o Parecer Normativo CST nº 342, de 7 de outubro de 1970 (Diário Oficial da União de

22.10.1970), “é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente” (destacou-se).

41.7. Na presente consulta, quanto à questão se “Pode a Reserva Especial de Subvenção para Investimento ser considerada como integrante do Patrimônio Líquido e conseqüentemente da base de cálculo de JCP, para fins de aplicação da TJLP e cálculo dos limites a serem creditados”, a consultante não indica qualquer dispositivo pertinente especificamente a esse tópico, nem tece qualquer consideração a seu respeito ao longo de sua petição, limitando-se a lançar diretamente o dito questionamento ao final do texto. Em verdade, percebe-se que ela implicitamente repassa à Administração Tributária a atribuição que as normas do processo de consulta lhe impõem, que é a de indicar e analisar dispositivos da legislação tributária que versam sobre a base de cálculo dos juros sobre o capital próprio e que lhe causam dificuldade de interpretação.

41.8. Impõe-se, portanto, a declaração de ineficácia da consulta quanto a esse questionamento, por força dos arts. 46, *caput*, e 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e dos arts. 13, inciso II, e 27, incisos I e II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

CONCLUSÃO

42. Ante o exposto, conclui-se que o pagamento ou crédito de juros pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, não importa a aplicação do inciso III do § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 – que determina a tributação pelo IRPJ e pela CSLL das subvenções para investimento na hipótese de integração dessas subvenções à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

43. É ineficaz a consulta quanto ao questionamento (iv), em razão de não atender às normas do processo administrativo de consulta, anteriormente explicitadas.

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

Assinatura digital

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI

Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinatura digital

IOLANDA MARIA BINS PERIN

Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral da Cosit.

Assinatura digital

FÁBIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenadora-Geral da Cosit