



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	134 – COSIT
DATA	10 de maio de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO REAL. SOCIEDADE POR AÇÕES. AÇÕES EM TESOURARIA. DISPOSITIVO DO RIR/18. NÃO APLICABILIDADE À SOCIEDADE LIMITADA.

Os comandos normativos contidos no inciso III e no parágrafo único do art. 520 do RIR/18 são direcionados às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedades por ações, não se aplicando às sociedades limitadas.

LUCRO REAL. SOCIEDADE LIMITADA. PERDAS NA AQUISIÇÃO E POSTERIOR CANCELAMENTO DE QUOTAS EM TESOURARIA. INDEDUTIBILIDADE.

A perda registrada na aquisição e posterior cancelamento de quotas societárias em tesouraria, por sociedade limitada, é indedutível para fins de determinação do Lucro Real.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 150, § 6º; Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, art. 2º; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, arts. 1º e 3º; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, RIR/18, art. 520, III e parágrafo único, do Anexo.

RELATÓRIO

A consultante, pessoa jurídica de direito privado acima identificada, sociedade empresária limitada, informa que tem por objeto social preponderante o comércio atacadista de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios e que apura o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) por meio do regime do lucro real.

2. Aponta que, em suas demonstrações contábeis, verificou a existência de saldo em conta contábil, a título de entesouramento de quotas, constantes no grupo do patrimônio líquido, decorrente de saldo de aquisição, pela sociedade, de quotas detidas por ex-sócio, nos termos de alteração contratual realizada em 2021.

3. Relata que efetuou o cancelamento da totalidade das 300.000 (trezentas mil) quotas mantidas em tesouraria, conforme faculta a alínea “b” do § 1º do art. 30 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Lei das Sociedades por Ações, aplicada supletivamente às sociedades limitadas, por força do parágrafo único do art. 1.053 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, nos termos de alteração contratual, e, com isso, a totalidade de suas quotas passou a ser detida por sua única sócia, pessoa jurídica.
4. A partir disso, a interessada entende que, pela realização do cancelamento das quotas mantidas em tesouraria, a perda (prejuízo) obtida deverá ser considerada como dedutível para fins de determinação do lucro real.
5. Afirma que, de acordo com o inciso III do art. 520 do Anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/18), não serão computadas, para fins de determinação do lucro real, as importâncias creditadas em reservas de capital que o contribuinte, com a forma de companhia, receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de lucro na venda de ações em tesouraria e que, nos termos do parágrafo único do referido artigo, o prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível para fins de apuração do lucro real.
6. Argumenta que, quando a sociedade por ações realizar a venda de suas ações mantidas em tesouraria e obtiver lucro com a operação, desde que a importância seja registrada em conta de reserva de capital, o valor do referido lucro não será computado para fins de determinação do lucro real, e que, por paridade fiscal, caso a mencionada venda de ações resulte em prejuízo, o valor deste não será dedutível para fins de determinação do lucro real.
7. Explicita que, apesar do dispositivo sob análise mencionar expressamente apenas a hipótese de contribuinte constituído sob a forma de companhia que vende suas próprias ações, remanescem dúvidas sobre a possibilidade de aplicação do referido dispositivo à hipótese de sociedade limitada que vende suas próprias quotas.
8. Transcreve jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) com o entendimento de que o lucro obtido na venda de quotas em tesouraria de sociedades limitadas deve ser considerado como tributável, uma vez que a regra do art. 520 do RIR/18 se aplicaria unicamente às sociedades por ações e que, por se tratar de regra relativa à outorga de isenção, deve ser interpretada de forma literal/restrita, conforme determinação do art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
9. Pontua que, diante do entendimento de que o lucro na venda de quotas em tesouraria deve ser considerado tributável (ao contrário do que se observa na venda de ações em tesouraria por sociedades por ações), há doutrinadores que defendem que o prejuízo na venda de quotas em tesouraria deve ser considerado dedutível para fins de apuração do lucro real. Isso porque a indedutibilidade do prejuízo apurado na venda de ações está prevista exclusivamente para as sociedades por ações, e, se o entendimento é de que o dispositivo legal deve ser

interpretado de forma restritiva, sendo destinado somente às companhias, não haveria que se falar em sua aplicação para as sociedades limitadas.

10. A contrário sensu, se o prejuízo na venda de ações em tesouraria não é dedutível para fins de determinação do lucro real e essa previsão legal não deve ser aplicada às sociedades limitadas, o prejuízo apurado na venda de quotas em tesouraria será considerado dedutível na determinação do lucro real.

11. Conclui no sentido de que o valor contabilizado como perda/prejuízo no ato de cancelamento de suas quotas sociais em tesouraria deve ser considerado como dedutível na apuração do lucro real e, uma vez canceladas as 300.000 quotas em questão, o montante apurado como perda decorrente da diferença do valor de aquisição das quotas deverá ser considerado como dedutível para fins de apuração do lucro real.

12. Assevera que, em que pese o posicionamento elucidado acima, possui dúvida acerca da dedutibilidade do valor da perda/prejuízo apurado no cancelamento das quotas em tesouraria e que tal dúvida decorre, basicamente, da falta de previsão legal expressa acerca do tratamento tributário a ser dado no caso de tal evento ocorrer em sociedades limitadas.

13. Apresenta os seguintes questionamentos:

a) As disposições do art. 520 do RIR/18 aplicam-se exclusivamente às Sociedades por Ações?

b) Está correto o entendimento da Consulente, no sentido de que a perda registrada no cancelamento de suas quotas em tesouraria deve ser considerada dedutível para fins de determinação do Lucro Real?

14. Por fim, a consulente presta as declarações previstas no art. 14 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

FUNDAMENTOS

15. O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

16. Ademais a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, 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 ou interpretações e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

17. A interessada, sociedade limitada, informa que realizou devolução de capital a sócio e, posteriormente, cancelou quotas sociais mantidas em tesouraria com a apuração de prejuízo. Nestes termos, sua dúvida cinge-se, basicamente, à possibilidade, ou não, de dedução desse prejuízo que teria sido apurado no ato de cancelamento das quotas, nos termos do art. 520 do Regulamento do Imposto sobre a Renda.

18. O art. 520 do Anexo do Decreto nº 9.580, de 2018, RIR/18, possui a seguinte redação:

Seção III

Das contribuições de subscritores de valores mobiliários

Art. 520. Não serão computadas, para fins de determinação do lucro real, as importâncias creditadas a reservas de capital que o contribuinte, com a forma de companhia, receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, caput):

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição; e

III - lucro na venda de ações em tesouraria.

Parágrafo único. O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível para fins de determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 1º).

(grifos não constam do original)

18.1 Primeiramente, a expressão “em tesouraria” diz respeito a algo que está em posse da própria pessoa jurídica. Assim, ações em tesouraria são as ações que estão em poder da companhia, seja porque ainda não foram ofertadas ao público ou foram recompradas de acionistas, dentre outras hipóteses previstas no art. 30 da Lei nº 6.404, de 1976.

18.2 O art. 520 do RIR/18 se refere à palavra “companhia” e à expressão “valores mobiliários”, o que nos permite inferir que tal dispositivo somente é aplicável às sociedades por ações.

18.2.1 A palavra “companhia” remete à nomenclatura utilizada na Lei nº 6.404, de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações. Dessa forma, compreende-se que os termos “companhia” e “sociedades por ações”, no contexto aqui consubstanciado, são sinônimos. Confira-se:

Lei nº 6.404, de 1976

Art. 1º A companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas.

(...)

Art. 3º A sociedade será designada por denominação acompanhada das expressões "companhia" ou "sociedade anônima", expressas por extenso ou abreviadamente mas vedada a utilização da primeira ao final.

(grifos não constam do original)

18.2.2 Por sua vez, observa-se que a expressão “valores mobiliários”, definida pela Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, abriga as ações, mas não alcança as quotas das sociedades limitadas, principalmente devido ao fato de que estas não serem ofertadas publicamente. Veja-se:

Lei nº 6.385, de 1976

Art. 2º São valores mobiliários sujeitos ao regime desta Lei: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

I - as ações, debêntures e bônus de subscrição; (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

II - os cupons, direitos, recibos de subscrição e certificados de desdobramento relativos aos valores mobiliários referidos no inciso II; (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

III - os certificados de depósito de valores mobiliários; (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

IV - as cédulas de debêntures; (Inciso incluído pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

V - as cotas de fundos de investimento em valores mobiliários ou de clubes de investimento em quaisquer ativos; (Inciso incluído pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

VI - as notas comerciais; (Inciso incluído pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

VII - os contratos futuros, de opções e outros derivativos, cujos ativos subjacentes sejam valores mobiliários; (Inciso incluído pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

VIII - outros contratos derivativos, independentemente dos ativos subjacentes; e (Inciso incluído pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

IX - quando ofertados publicamente, quaisquer outros títulos ou contratos de investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros. (Inciso incluído pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

§ 1º Excluem-se do regime desta Lei: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001) (Vide art. 1º da Lei nº 10.198, de 14.2.2001)

I - os títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal; (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

II - os títulos cambiais de responsabilidade de instituição financeira, exceto as debêntures. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

(grifos não constam do original)

19. Por outro lado, em termos contábeis¹, as reservas de capital “são constituídas de valores recebidos pela companhia e que não transitam pelo resultado como receitas, por se

¹ FIPECAFI. Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC, Editora Atlas, 2018. 3ª ed. p.383.

referirem a valores destinados a reforço de seu capital, sem terem como contrapartida qualquer esforço da empresa em termos de entrega de bens ou prestação de serviços” e envolvem transações com sócios.

20. Quanto à norma contida no inciso III do art. 520 do RIR/18, infere-se que, em princípio, o lucro decorrente da venda de ações em tesouraria pelas sociedades por ações deve ser tributado. Tal lucro somente não será computado na apuração do lucro real caso tenha sido creditado em reserva de capital pelo contribuinte. Dessa forma, se a referida reserva não for constituída, o lucro dessa operação deve ser adicionado à apuração do lucro real. Por outro lado, a vedação à dedução do prejuízo apurado na venda de ações em tesouraria, prevista no parágrafo único do mesmo art. 520, aplica-se a qualquer situação, uma vez que tal dispositivo não prevê exceções, isto é, mesmo se a pessoa jurídica optar por não creditar o lucro em reserva de capital e, conseqüentemente, oferecê-lo à tributação, posteriormente, eventual prejuízo apurado em igual operação não será considerado dedutível.

20.1. Note-se que, tanto o inciso III quanto o parágrafo único do art. 520 do RIR/18 se referem à palavra “ações” o que confirma, mais uma vez, o direcionamento desses dispositivos legais somente às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedades por ações.

20.2. Nestes termos, conclui-se, da análise conjunta do inciso III e do parágrafo único, ambos do art. 520 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, que esses dispositivos não possibilitam a dedução do prejuízo, e apenas permitem a não incidência tributária sobre o lucro auferido na venda de ações em tesouraria caso tal lucro seja contabilizado em reserva de capital pela pessoa jurídica constituída sob a forma de S.A.

21. Em relação à aplicação supletiva dos dispositivos da Lei nº 6.404, de 1976, às sociedades limitadas, o Código Civil prevê, no parágrafo único do art. 1.053, que tal possibilidade poderá estar prevista no contrato social da pessoa jurídica, fato que resta comprovado no caso da consulente, conforme página 24 deste processo administrativo.

21.1. Não obstante isso, entende-se que tal aplicação supletiva diz respeito às normas civis, empresariais, registrais e/ou contábeis, e não às normas tributárias que, no presente caso, por envolverem a redução e/ou dispensa de pagamento de tributos devem estar previstas de forma expressa na lei, nos termos da legislação de regência:

Constituição Federal de 1988

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(grifos não constam do original)

21.2. Nesses termos, a permissão para dedução de eventual prejuízo apurado pela pessoa jurídica no cancelamento de suas quotas societárias deve estar prevista de forma expressa na legislação de regência.

22. Cabe registrar que, no caso que ora se analisa, apesar de a consulente ter realizado o cancelamento de 300.000 (trezentas mil) quotas sociais, também houve a modificação do valor nominal de cada quota social de R\$ 1,00 (um real) para R\$ 1,50 (um real e cinquenta centavos), isto é, o valor que foi reembolsado ao sócio retirante foi incorporado ao “custo do capital” do sócio remanescente, pessoa jurídica, mantendo-se o valor final do capital social inalterado.

22.1. Tal operação se assemelha ao resgate de ações realizado por uma companhia (S.A.) sem a redução de capital social e com a atribuição de um novo valor nominal às ações remanescentes.

22.2. Ademais, a interessada não informou na petição de consulta qual foi o registro contábil realizado para fins de manutenção de idêntico valor do capital social após a retirada do sócio, ou seja, de qual conta contábil se originou o valor utilizado para fazer frente ao pagamento do sócio retirante, se redução de ativo, aumento de passivo, utilização de valores registrados em reservas etc.

23. Por fim, registra-se que a hipótese de dedução de prejuízo apurado na alienação de ações, títulos ou quotas de capital prevista no art. 443 do RIR/18, também não se aplica à situação em voga, por falta de adequação entre o fato concreto e a norma jurídica. Confira-se:

Subseção X

Do prejuízo na alienação de ações, títulos ou quotas de capital

Art. 443. Não são dedutíveis os prejuízos havidos em decorrência de alienação de ações, títulos ou quotas de capital, com deságio superior a dez por cento dos valores de aquisição, exceto se a venda houver sido realizada em bolsa de valores, ou, onde esta não existir, houver sido efetuada por meio de leilão público, com divulgação do edital, na forma da lei, durante três dias no período de um mês (Lei nº 3.470, de 1958, art. 84, caput).

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às sociedades de investimentos fiscalizadas pelo Banco Central do Brasil, nem às participações permanentes (Lei nº 3.470, de 1958, art. 84, parágrafo único).

CONCLUSÃO

24. Com base nas informações e no arcabouço jurídico consubstanciados nesta solução de consulta, responde-se à consulente que:

24.1. os comandos normativos contidos no inciso III e no parágrafo único do art. 520 do RIR/18 são direcionados às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedades por ações, não se aplicando às sociedades limitadas; e

24.2. para fins de apuração do lucro real, não se vislumbra abertura normativa que permita a dedutibilidade do prejuízo que a consulente alega ter apurado.

Assinatura digital

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinatura digital

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

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 ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit