



Solução de Consulta nº 378 - Cosit

Data 22 de dezembro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL - REGIME DE COMPETÊNCIA - PAGAMENTO EXTEMPORÂNEO DE TRIBUTOS, IPI, PIS/PASEP E COFINS - APROVEITAMENTO PARA DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS configuram valores redutores da receita bruta e devem ser contabilizadas à época dos fatos, observando o regime de competência, oferecendo à tributação a respectiva receita sobre a qual incidiram as contribuições, mediante reapuração contábil e fiscal dos exercícios pretéritos.

O IPI sobre vendas não pode ser considerado despesa, ou redutor da receita bruta, visto que se enquadra na hipótese prevista no parágrafo único do art. 244 do RIR/99, sendo o vendedor mero depositário do valor do IPI destacado na nota fiscal.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 199 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, arts. 224, 250, 262, 273, 344, Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI - RIPI/2010), art. 413, Lei nº 6.404/76, art. 187, Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.282, art. 9º.

Relatório

A interessada, Pessoa Jurídica tributada pelo Lucro Real, formula consulta acerca da forma correta para dedução, da base de cálculo do IRPJ e CSLL, de valores pagos extemporaneamente a título de IPI, PIS/PASEP e COFINS. Os valores foram pagos mediante denúncia espontânea e referem-se aos períodos de 2010, 2011 e 2012.

2. Aponta como disposições legais em que se embasa sua consulta os artigos 247 e 344 do RIR/99, que tratam, respectivamente, do conceito de Lucro Real e da dedutibilidade dos

tributos e contribuições segundo o regime de competência. Aponta, ainda, o art. 250 do RIR, que versa sobre exclusões do lucro líquido para apuração do Lucro Real.

3. Ante o exposto, formula os questionamentos, nos exatos termos:

- Através de denúncia espontânea (art. 138 do CTN) a Consulente recolheu, em 11.04.2013, IPI (código receita 5132), PIS (código receita 6912) e COFINS (código receita 5856) referentes aos períodos de 2010, 2011 e 2012.

- Ocorreu, portanto, o pagamento extemporâneo dos referidos tributos o que implicou na não exclusão dos valores pagos quando da apuração do lucro líquido ou lucro real dos respectivos exercícios para fins de recolhimento do IRPJ e CSLL.

- Sendo que a exclusão de valores pagos a título de impostos e contribuições é permitida na apuração do lucro real, com fulcro no art. 344 do RIR/2009, qual é o procedimento adequado para a dedução dos valores pagos extemporaneamente das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

- O reconhecimento da despesa, e conseqüentemente, sua dedução das bases de cálculo do IRPJ e CSLL devem ocorrer: a) no ano-calendário em que for realizado o efetivo pagamento extemporâneo do PIS, COFINS e IPI, nos mesmos moldes determinados pelo art. 250 do RIR/2009; ou, b) nos anos calendários referentes aos períodos de apuração dos tributos, mediante reapuração contábil e fiscal dos exercícios pretéritos?

Fundamentos

4. Partindo das premissas adotadas pela interessada, faço as seguintes ponderações:

5. O art. 344 do RIR/99, ao citar REGIME DE COMPETÊNCIA, indica qual deve ser o período de apuração.

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do lucro real segundo o regime de competência. (grifei).

6. A consulente busca embasamento no art. 250 do RIR/199, *in verbis*:

Art.250.Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art 6º, § 3º)

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

7. O art. 250 do RIR/99 não se aplica ao presente caso. O disposto no inciso I deixa subentendido: – *que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do (próprio) período de apuração*, e não de períodos pretéritos. Qualquer interpretação ao contrário feriria o princípio da competência. Este artigo na realidade é uma continuação da matéria tratada no art. 247, que disciplina a apuração do lucro real. Os valores a excluir tratados nestes artigos referem-se a valores controlados na parte B do LALUR, como por exemplo, depreciação acelerada/incentivada, que não é escriturada na contabilidade, e, por conseguinte, não é computada na apuração do lucro líquido, mas tão somente tem um registro extra contábil no LALUR. Todavia, a legislação permite que este valor, controlado extra contabilmente, seja excluído do lucro líquido (contábil) para fins de apuração do lucro real. Não se aplica ao caso em questão. O RIR, no seu art. 262, define o que deve ser escriturado no LALUR (especial atenção ao inciso III):

Art.262.No LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-Lei nº 1598, de 1977, art. 8º, inciso I).

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;

II - transcrever a demonstração do lucro real;

III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;

IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto.

8. Como se observa, não há previsão para manter escriturados no LALUR, impostos e contribuições inadimplentes para aproveitamento em exercícios futuros. O artigo do RIR que reflete melhor o caso prático é o art. 273, que trata da inobservância do regime de competência e determina sanções, no caso de lançamento de ofício. No presente caso, há a denúncia espontânea e a possibilidade de refazer escrituração de períodos pretéritos.

Art.273.A inexactidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1598, de 1977, art. 6º § 5º).

I-a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II-a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§1º lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos

ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1598, de 1977, art. 6º § 6º).

§2º O disposto no parágrafo anterior e no §2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

09. Feitas as considerações iniciais, passo à análise do mérito.

10. Diferentemente do PIS/PASEP e da COFINS, o IPI é calculado “por fora”, destacado separadamente na nota fiscal e tem natureza distinta, inclusive na forma de contabilização. O IPI não se caracteriza como “deduções da receita bruta”, já que também não a integra. Já o PIS e a COFINS estão inclusos no preço do bem, mercadoria ou serviço e são contabilizados como redutores da receita bruta.

11. O regulamento do Imposto de Renda- RIR – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 esclarece os componentes da receita bruta:

Art.224.A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único.Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único). (grifei).

12. O Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, determina como emitir a nota fiscal e destacar o IPI.

Art.413.A nota fiscal, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 ou 1-A, conterà:

e) o valor total dos produtos;

f) o valor do frete;

g) o valor do seguro;

h) o valor de outras despesas acessórias;

i) o valor total do IPI; e

j) o valor total da nota;

13. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 define a forma de apresentação da demonstração do resultado do exercício, quanto à ordem e conteúdo das rubricas. Para o caso em estudo, nos interessa o art. 187, incisos I e II.

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

14. Graficamente a Demonstração do Resultado do Exercício estaria assim representada:

Receita Bruta de Vendas e Serviços		\$
(-) Deduções da Receita Bruta:		
Impostos	\$	
Abatimentos/descontos incondicionais	\$	\$
(=) Receita Líquida de Vendas e Serviços		\$

15. Diferentemente dos impostos embutidos no preço dos bens, o IPI não compõe a receita bruta de vendas e serviços, portanto, também não soma na rubrica impostos sobre vendas (reduzores da receita bruta), visto sua forma distinta de cálculo e contabilização (RIR, art. 224, parágrafo único, transcrito acima).

16. Exemplificando: hipoteticamente, com valores e alíquotas aleatórias, idealizemos a seguinte Nota Fiscal de venda a prazo:

Valor dos produtos	\$ 10.000,00
Valor do IPI – alíquota de 10%	\$ <u>1.000,00</u>
Total da Nota Fiscal	\$ 11.000,00

17.. Suponhamos, ainda, a incidência de PIS a 0,75% e COFINS a 2,5%. Teríamos os seguintes lançamentos contábeis:

Conta	Débito	Crédito
Clientes ou Duplicatas a Receber	11.000,00	
Receita de Vendas		10.000,00
IPI a pagar		1.000,00
PIS/PASEP s/ vendas (reduzora da receita bruta)	75,00	
COFINS s/ vendas (reduzora da receita bruta)	250,00	
PIS/PASEP a pagar		75,00
COFINS a pagar		250,00
TOTAL	11.325,00	11.325,00

18. Observe-se que, no valor da Receita de Vendas não está incluso o IPI. Este imposto é contabilizado à débito da conta Clientes (ou Duplicatas a receber), no caso de vendas a prazo, ou, a débito da conta caixa se venda à vista, e levado à crédito da conta de passivo IPI a Pagar.

19. Na demonstração do resultado do exercício os valores seriam assim consignados:

Receita Bruta de Vendas		10.000,00
(-) Impostos Sobre Vendas		
PIS/PASEP	75,00	
COFINS	<u>250,00</u>	<u>325,00</u>
(=) Receita Líquida		9.675,00

20. À luz dos esclarecimentos supra, o IPI não pode ser aproveitado da forma pretendida pela interessada, visto que calculado “por fora”, destacado na Nota Fiscal e cobrado diretamente do cliente. O vendedor (consulente) é mero depositário do valor do IPI destacado na nota fiscal, não se configurando como despesa do vendedor. Se, à época dos fatos o IPI não foi cobrado do cliente, a empresa assumiu o ônus do tributo. Nesse caso a solução seria emitir uma nota fiscal complementar e cobrar o IPI do cliente, ou, assumir definitivamente o ônus. Não há previsão legal para dedução do IPI da base de cálculo do IR e CSLL, cujo o ônus foi assumido pelo vendedor, visto que não se configura dedução da receita bruta.

21. Quanto ao IPI, resta evidente que não pode prosperar a pretensão da interessada. Quanto ao PIS/PASEP e a COFINS, o tratamento contábil e fiscal é diferenciado, conforme já pudemos ver nos gráficos acima.

22. Mas, há um outro fator a levar em consideração. Se não houve o pagamento dos impostos e das contribuições da forma como relata a consulente, presume-se que também a receita não foi reconhecida, pois se houvesse a correta contabilização das vendas, conforme demonstrado acima, refletiria no passivo os impostos a pagar, bem como estariam contabilizados os impostos redutores da receita bruta. Não se trata de mera inadimplência. Não pode a consulente, agora, descarregar em um único período de apuração, custos, despesas ou tributos sem oferecer à tributação a receita correspondente, pois geraria indevidamente um prejuízo, ou redução do lucro tributável no período. Portanto, há que se observar o princípio da competência.

23. Fala-se do regime de competência, ao qual estão obrigadas as empresas tributadas pelo lucro real:

24. O RIR/2009, em seu art. 344 determina a época oportuna em que os tributos e contribuições são dedutíveis:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

24. Corroborar a Resolução CFC nº 1.282/2010 definindo o que seja o princípio da competência:

“Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.”

25. Também o FIPECAFI, Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, aplicável também às demais sociedades, na página 45, estuda o princípio da competência:

O PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS

Toda a despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa no período que ocorrerem...

26. Por fim deve ser repisado que, ao trazer custos ou despesas de períodos de apuração pretéritos, sem oferecer à tributação a receita correspondente, gera indevidamente redução do lucro ou majoração de prejuízos.

Conclusão

27. Assim, respondendo aos questionamentos da interessada conclui-se:

- O IPI sobre vendas não pode ser considerado despesa, ou valor redutor da receita bruta, visto que se enquadra na hipótese prevista no parágrafo único do art. 224 do RIR/99.

- As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS devem ser contabilizadas à época dos fatos, como valores redutores da receita bruta, observando o regime de competência e oferecendo à tributação a respectiva receita sobre a qual incidiram as contribuições, mediante reapuração contábil e fiscal dos exercícios pretéritos.

28. Propõe-se o encaminhamento deste processo à Seção de Orientação e Análise Tributária – SAORT, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora/MG, para ciência da interessada.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA.
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Matr. 68.236

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

Assinado Digitalmente
MARCO ANTONIO FERREIRA POSSETTI
Auditor Fiscal da RFB – Chefe da DISIT – 9ª RF.

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado Digitalmente
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora-Geral da Cosit Substituta