



---

## Solução de Consulta nº 202 - Cosit

**Data** 5 de agosto de 2015

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

SECURITIZAÇÃO. LUCRO REAL. O parecer normativo, por se tratar de ato interpretativo, possui natureza apenas declaratória, o que faz com que sua eficácia retroaja ao momento em que a norma por ele interpretada começou a produzir efeitos. Por essa razão, a obrigatoriedade de adoção do lucro real pelas pessoas jurídicas que explorem a atividade de securitização de créditos comerciais, de que trata o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2014, subsiste desde a entrada em vigor do art. 14, VI, da Lei nº 9.718, de 1998.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, VI; Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2014; Parecer Normativo Cosit nº 5, de 1994.

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

CONSULTA INEFICAZ. É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando a matéria estiver disciplinada em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, VII.

## **Relatório**

Em processo protocolizado em 29/01/2015, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu representante legal, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2 A consulente informa que seu questionamento diz respeito à subsunção das pessoas jurídicas que exerçam atividade de securitização de créditos comerciais ao art. 14, VI, da Lei nº 9.718, de 1998, que impõe a obrigatoriedade de apuração do imposto de renda com base lucro real.

3 Aponta a existência de manifestações contraditórias por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca desse assunto. Alega que a existência de soluções de consulta divergentes em relação a essa matéria teria ensejado a edição, pela Cosit, da Solução de Divergência (SD) n.º 8, de 13 de abril de 2011. Por este ato, restou assentada a possibilidade de opção pelo lucro presumido conferida às sociedades exploradoras da atividade de securitização de créditos (à exceção das securitizadoras de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio, pois em relação a estas últimas o art. 14, VII, da Lei n.º 9.718, de 1998, as obriga expressamente ao lucro real).

4 Posteriormente, foi editado o Parecer Normativo (PN) Cosit n.º 5, de 10 de abril de 2014, o qual apresentou entendimento oposto àquele veiculado pela SD n.º 8, de 2011, não só em relação à possibilidade de adoção do lucro presumido, rechaçada pelo PN, mas também quanto à definição da receita bruta das securitizadoras, assunto de que se ocupou precipuamente a SD n.º 8, de 2011.

5 Alegando incoerência nos posicionamentos da RFB, a consulente solicita esclarecimentos no que tange à possibilidade de adoção do lucro presumido pelas sociedades securitizadoras de créditos comerciais.

6 Em adição, indaga ainda, no caso de prevalência do entendimento exarado pelo PN Cosit n.º 5, de 2014, “em relação à identificação da eficácia no tempo da nova orientação da Receita Federal”, argumentando que sua aplicação retroativa, face implicar modificação de orientação administrativa que, segundo a consulente, encontrava-se pacificada há quase dez anos, afrontaria a legalidade em virtude de ofensa à segurança jurídica, moralidade administrativa e proteção à confiança.

7 Em vista do exposto, a consulente formula sua consulta nos exatos termos abaixo reproduzidos:

*“(a) A atividade representada pela impugnante encontra-se obrigada à adoção do regime do lucro real, por aplicação do inciso VI do artigo 14 da Lei n.º 9.718/98?”*

*“(b) Na eventualidade da resposta ser positiva, deverá responder também se a novel orientação firmada no Parecer Normativo n.º 5/2014 apresenta eficácia ex tunc, a despeito da vedação contida no § 12 do art. 48 da Lei n.º 9.430/96, no art. 146 do Código Tributário Nacional, bem como decorrente do princípio da segurança jurídica e seus consectários da irretroatividade, moralidade administrativa e proteção à confiança.”*

## **Fundamentos**

8 O processo de consulta regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e os artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, destina-se, exclusivamente, a dirimir dúvidas do sujeito passivo a respeito da interpretação de dispositivos da legislação tributária federal aplicáveis a fato determinado.

9 Observe-se que os processos de consulta possuem âmbito de aplicação restrito, sendo destinados tão somente para esclarecimentos de dúvidas do contribuinte no que tange à aplicação concreta da legislação tributária federal, nos casos em que esta se encontre com alguma obscuridade, contrariedade entre dispositivos ou omissões.

10 Tendo em vista as finalidades do instituto aliadas aos efeitos protetivos conferidos pela consulta, é obrigatório que as petições a ela relativas atendam a determinados requisitos e formalidades, sob pena de, do contrário, serem declaradas ineficazes.

11 Tais normas encontram-se consolidadas na Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, que assim dispõe:

*“Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

*(...)*

*VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;” (grifou-se)*

12 O dispositivo acima transcrito é taxativo ao determinar que não produzirá efeitos, devendo ser declarada ineficaz, a consulta que tiver por objeto fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação. É essa exatamente a situação de que trata a presente consulta, no que se refere ao primeiro questionamento apresentado pela consulente. A obrigatoriedade de adoção do lucro real pelas pessoas jurídicas securitizadoras de créditos está expressa no Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 10 de abril de 2014, e pode ser extraída da própria ementa desse ato normativo:

***“Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)***

*Estão obrigadas ao regime de tributação do lucro real as pessoas jurídicas que explorem a atividade de compras de direitos creditórios, ainda que se destinem à formação de lastro de valores mobiliários (securitização).*

*Dispositivos Legais: Lei n.º 9.718/98, art. 14, VI.”*

13 O referido Parecer Normativo é claro ao disciplinar que as securitizadoras de recebíveis comerciais estão obrigadas ao lucro real por subsunção ao inciso VI do art. 14 da Lei n.º 9.718, de 1998, enquanto que aquelas que se dedicam à securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio submetem-se a tal obrigatoriedade por força do inciso VII do mesmo dispositivo legal, introduzido pela Lei n.º 12.249, de 2010. Posteriormente ao PN Cosit n.º 5, de 2014, a matéria foi disciplinada pelo art. 22, § 4º, da Instrução Normativa RFB n.º 1.515, de 24 de novembro de 2014, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL.

14 A disciplina de tal fato consubstanciada em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes do protocolo da presente consulta (29/01/2015) faz com que esta seja considerada ineficaz, nos termos do art. 18, VII, da IN RFB n.º 1.396, de 2013.

15 No que concerne aos efeitos do PN Cosit n.º 5, de 2014, cumpre enfatizar que os atos normativos emitidos pela RFB que versem sobre as pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real e aquelas às quais é facultada a opção pelo lucro presumido são revestidos de natureza meramente interpretativa. Deve-se lembrar que tal matéria, por se tratar de definição da própria base de cálculo do imposto, está sujeita à estrita reserva legal, já que, de acordo com o art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, somente lei pode estabelecer a fixação da base de cálculo de tributo.

16 A natureza declaratória e, portanto, retroativa dessa espécie de ato normativo já foi, inclusive, objeto de manifestação pela própria RFB quando da edição do Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 25 de maio de 1994, segundo o qual:

*“13. Muito embora se incluam entre os atos normativos, o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo não possuem, todavia, natureza de ato constitutivo, uma vez que não se revestem do poder de criar, modificar ou extinguir relações jurídico-tributárias, em razão, precisamente, de seu caráter meramente interpretativo.”*

17 Em razão disso, a conclusão do referido PN, extraída de sua ementa, é a de que “o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo, por serem atos interpretativos, possuem natureza declaratória, retroagindo, sua eficácia, ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos”.

18 Por essa razão, não cabe à RFB inovar, via ato administrativo, no rol das pessoas jurídicas que estão obrigadas à apuração do imposto de renda com base no lucro real. Este rol consta do art. 14 da Lei n.º 9.718, de 1998, no qual incluem-se, em seu inciso VI, as pessoas jurídicas que operam a compra de direitos creditórios originados em vendas a prazo de bens e serviços. O PN Cosit n.º 5, de 2014, apenas esclarece que as sociedades dedicadas à atividade de securitização de créditos comerciais acham-se inseridas no comando legal disposto no art. 14, VI, da Lei n.º 9.718, de 1998, o que faz com que a elas seja aplicada a regra ali disposta desde o momento de sua introdução. Esse enquadramento é taxativamente tratado no item 21 do PN Cosit n.º 5, de 2014:

*“21. Por essa razão, e por se tratar de empresas dedicadas à compra de direitos creditórios originários de vendas a prazo de bens e serviços, tal como disposto no art. 14, inciso VI, da Lei n.º 9.718, de 1998, as securitizadoras de direitos creditórios comerciais sujeitam-se a tributação obrigatória pelo regime do lucro real, assim como as faturizadoras, cabendo-lhes portanto, o mesmo tratamento tributário.”*

19 Dessa forma, a obrigação ao lucro real alcança as securitizadoras de direitos creditórios comerciais desde a entrada em vigor do art. 14, VI, da Lei n.º 9.718, de 1998, e não apenas a partir do instante em que o PN Cosit n.º 5, de 2014, foi editado, com vistas à interpretação do correto alcance daquele comando legal frente ao caso concreto analisado.

20 Quanto à Solução de Divergência n.º 8, de 2011, mencionada pela consulente, e que havia dado a essa questão uma interpretação diversa, é necessário que sejam feitas considerações sobre a natureza do processo de consulta e os seus efeitos, nos termos regulamentados pela Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007, vigente àquela época.

21 O processo de consulta fundado nos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 1996, e nos artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 1972, é instrumento franqueado ao sujeito passivo de obrigação tributária que visa ao esclarecimento do entendimento prevalecente na esfera administrativa acerca da interpretação de dispositivos da legislação tributária.

22 O art. 48, § 12, da Lei n.º 9.430, de 1996, estabelece que o sujeito passivo consulente está protegido contra mudanças no entendimento proferido pela administração acerca de matéria que tenha sido objeto de consulta anterior por ele protocolizada, dispondo que essa nova orientação somente atingirá os fatos geradores posteriores a sua ciência. Aplica-

se o mesmo resguardo na hipótese em que a nova interpretação tenha sido manifestada por intermédio de solução de divergência. Neste caso, o consulente destinatário da solução de consulta reformada ficará sujeito aos seus efeitos apenas a partir da data em que tomar ciência da alteração de entendimento perpetrada pela solução de divergência.

23 Em todo caso, os efeitos da solução de consulta ou da modificação posterior de entendimento (com repercussão *ex nunc*), alcançam tão somente os respectivos consulentes, ou seja, os sujeitos passivos que tenham protocolado consulta sobre a interpretação de dispositivo da legislação tributária e que, uma vez considerada eficaz, venham a ser destinatários de solução de consulta. Não há no Decreto nº 70.235, de 1972, nem na Lei nº 9.430, de 1996, qualquer disposição que confira efeitos *erga omnes* às soluções de consulta, tenham sido elas expedidas pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) ou pelas Divisões de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil (SRRF/Disit).

24 Vale frisar que tampouco a Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, que regulamentava o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária (diferentemente do que dispõe a vigente Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), continha disciplina que conferisse efeitos gerais às soluções de consulta proferidas. No que toca especificamente aos efeitos advindos da edição de solução de divergência, a IN RFB nº 740, de 2007, com fundamento no art. 48, § 11, da Lei nº 9.430, de 1996, dispunha da seguinte forma:

*“Art.16. Havendo divergência de conclusões entre soluções de consultas relativas à mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Cosit ou Coana, conforme a competência prevista no art. 10.*

(...)

*§ 4º Da solução da divergência será dada ciência imediata ao destinatário da Solução de Consulta reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência, observado, conforme o caso, o disposto no § 6º ou no § 7º do art. 14.*

*§ 5º A Solução de Divergência, uniformizando o entendimento, acarretará a edição de ato específico de caráter geral.”*

25 Como se vê, o art. 16, § 5º, da IN RFB nº 740, de 2007, prevê que a solução de divergência ensejará a edição de ato de caráter geral, com vistas exatamente a conferir eficácia vinculante e efeito geral ao entendimento versado na solução de divergência.

## Conclusão

26 Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta, declarando-se à consulente que:

(i) é ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando a matéria sobre a qual versar estiver disciplinada em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação; e

(ii) o parecer normativo, por se tratar de ato interpretativo, possui natureza apenas declaratória, o que faz com que sua eficácia retroaja ao momento em que a norma por ele interpretada começou a produzir efeitos. Por essa razão, a

obrigatoriedade de adoção do lucro real pelas pessoas jurídicas que explorem a atividade de securitização de créditos comerciais, de que trata o Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 2014, subsiste desde a entrada em vigor do art. 14, VI, da Lei n.º 9.718, de 1998.

À consideração superior.

*(assinado digitalmente)*

ANDERSON DE QUEIROZ LARA  
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

*(assinado digitalmente)*

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES  
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit08

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

*(assinado digitalmente)*

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotir

## **Ordem de Intimação**

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

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral da Cosit