



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 9ª RF

Fls. !Fim
imprevisto da
fórmula

Solução de Consulta nº 229 - SRRF09/Disit

Data 15 de setembro de 2010

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. RETIFICAÇÃO.**

As despesas devem ser registradas na contabilidade no período em que incorridas, entretanto, a despesa não lançada no período de competência poderá ser objeto de exclusão do lucro líquido para fins de apuração do lucro real ou poderá ser registrada em período posterior, desde que isso não cause redução indevida do lucro real.

Erros na apuração do imposto devido devem ser corrigidos pela entrega da declaração retificadora, o que poderá ser feito enquanto não extinto o direito de o contribuinte pleitear a restituição

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Lei nº 5.172, de 1966, art. 168, I; RIR/1999, arts. 247, 250, I, e 273; PN CST nº 58, de 1977; PN CST nº 7, de 1976; MP nº 2.189-49, de 2001, art. 18; IN nº 166, de 1999, arts. 1º e 4º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

**CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA.
IMPOSSIBILIDADE. RETIFICAÇÃO. DACON. DCTF.**

Erros quanto à apropriação de créditos da sistemática não-cumulativa de apuração da Cofins devem ser corrigidos pela entrega do Dacon e da DCTF retificadores, o que poderá ser feito enquanto não extinto o direito de o contribuinte pleitear a restituição.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 168, I; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

**CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA.
IMPOSSIBILIDADE. RETIFICAÇÃO. DACON. DCTF.**

Erros quanto à apropriação de créditos da sistemática não-cumulativa de apuração do PIS/Pasep devem ser corrigidos pela entrega do Dacon e da DCTF retificadores, o que poderá ser feito enquanto não extinto o direito de o contribuinte pleitear a restituição.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 168, I; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10.

Relatório

A interessada formula consulta acerca da possibilidade de correção do Lucro Real de exercícios anteriores para fins de apropriação de custos ou despesas que não foram deduzidos em época própria, bem como sobre a possibilidade de apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep.

02. Informa que no ano de 2006 incorreu em custos e despesas operacionais, que não foram registradas em sua contabilidade em razão da inexistência de contrato e da necessária convalidação de seu acionista majoritário (Estado de xxxx). No período seguinte (2007), o processo foi regularizado com a aprovação governamental, e as notas fiscais relativas às despesas e custos foram registradas na contabilidade em ajustes de exercícios anteriores contra a conta de lucros acumulados. Tendo em vista a forma como foram feitos os registros, esses valores não transitaram pelo resultado.

03. Em face disso, apresenta os seguintes questionamentos:

Transcorridos 03 (três) períodos subseqüentes (2007, 2008 e 2009), pergunta-se há possibilidade de a empresa retroagir ao ano de 2006 e efetivar alguma correção (em Balanço, Lalur ou DIPJ) visando utilizar-se destes custos operacionais? É cabível o crédito tributário que será gerado? Esta medida é o caso de uma exclusão extemporânea no período de 2006 ou em períodos subseqüentes? É cabível créditos para PIS e COFINS uma vez que não houve o aproveitamento com insumo em 2006, conforme lei 10.833/04?

Fundamentos

04. A base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ pode ser apurada pela metodologia do lucro real, presumido ou arbitrado. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado por adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 247).

05. Assim, o primeiro passo para a apuração do lucro real é a apuração do lucro líquido do período, o que deve ser feito de acordo com a legislação comercial, que elegeu

como critério adequado para o reconhecimento das mutações patrimoniais o regime de competência (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 177). Esta escolha foi ratificada expressamente pela legislação do imposto de renda, conforme se observa na redação do art. 273 do RIR/1999.

06. O regime de competência corresponde aos princípios da realização da receita e da confrontação das despesas (Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades/Fipecafi. 6ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2003, pg. 65) e está disciplinado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Esta Resolução foi recentemente alterada (Resolução CFC N.º 1.282/10), contudo, para o período que interessa a essa consulta, ainda é válida sua redação anterior, segundo a qual:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

(...)

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo:

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo. (grifou-se)

07. A Administração Tributária também já se pronunciou sobre esse assunto em atos com força normativa. Esses atos serviram de base para o seguinte esclarecimento, que pode ser encontrado no manual de perguntas e respostas publicado anualmente pela RFB em seu sítio na *internet*:

Despesas incorridas são aquelas de competência do período de apuração, relativas a bens empregados ou a serviços consumidos nas transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, tenham sido pagas ou não.

De acordo com o PN CST nº 58, de 1977, a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornaram incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. Despesas incorridas são, portanto, aquelas decorrentes de bens empregados ou de serviços consumidos nas transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, em relação às quais já tenha nascido a obrigação correspondente, ainda que o respectivo pagamento venha a ocorrer em período subsequente.

(<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/perguntao/dipj2010/CapituloVI-IRPJLucroReal2010.pdf>)

08. Portanto, as despesas devem ser registradas no período a que competirem, e, em relação à contratação de serviços, esse período é, em geral, aquele em que ocorreu a prestação. A excepcionalidade fica por conta de ocorrência de situações impeditivas ao surgimento da obrigação. O Parecer Normativo CST nº 07, de 1976, trata de uma dessas situações, que é transcrita a título exemplificativo:

4. Se, entretanto, o pagamento ou crédito da comissão está condicionado ao recebimento do valor da venda - não sendo, antes deste, exigível pelo representante, vendedor ou comissário -, não pode a importância correspondente ser considerada despesa incorrida no faturamento nem ser contabilizada como exigibilidade, dado que corresponde a meras expectativas: de obrigação, para a pessoa jurídica alienante do bem; e de direito, para o intermediário da transação comercial

5. O montante dessa despesa, enquanto não implementada a condição que mantém a obrigação e correlativo direito suspensos, melhor se contabilizaria em conta de compensação somente se tendo por incorrida tal despesa e constituída a exigibilidade após o recebimento do valor da venda que lhe deu causa.

6 Tal entendimento tem como suporte a ocorrência de situações comuns nas transações mercantis como devoluções totais ou parciais das mercadorias faturadas, descontos especiais e outros motivos que podem resultar no cancelamento parcial ou total das comissões. O vínculo entre o recebimento do preço e a liberação da comissão compromete todas as situações que dão azo a redução ou cancelamento desta última.

09. A observância do regime de competência constitui, como foi demonstrado, um princípio a orientar a escrituração da empresa e a apuração de seu resultado tributável. Existem, entretanto, regras que flexibilizam a exigência da sua observância para fins de apuração do IRPJ. A primeira delas é a constante do art. 273 do RIR/1999:

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 1.598, 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 O 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 1.598, 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 inexactidão 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).

10. Pelo que prescreve esse dispositivo, o erro quanto ao momento do registro de despesa ou custo constituirá fato sem relevância fiscal quando não houver postergação do pagamento do imposto ou sua redução indevida em qualquer período de apuração. Tratando-se de postergação de despesa, não há que se falar em postergação de impostos. A redução indevida, por outro lado, poderá ocorrer apenas no caso em que tenha sido apurado prejuízo fiscal no período de competência. Nessa hipótese, o registro posterior da despesa pode caracterizar burla ao limite de compensação de prejuízo fiscal. Entretanto, se não restar configurada essa situação, não há que se falar em redução indevida do lucro.

11. Uma outra regra que pode ser considerada como de flexibilização da exigência de observância do regime de competência, é a contida no seguinte dispositivo:

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;

(...)

12. Assim, mesmo que a despesa não tenha sido contabilmente registrada no período de competência, ela poderá reduzir o lucro real através de exclusão do seu valor do lucro líquido.

13. Conforme foi demonstrado acima, embora o registro da despesa pelo regime de competência constitua o procedimento adequado, existem outras possibilidades para o contribuinte aproveitar seu valor para reduzir a base de cálculo do IRPJ. Assim, poderia fazer a exclusão do lucro líquido para fins de apuração do lucro real ou ter registrado a despesa em período posterior, tomando, neste caso, o cuidado de evitar reduções indevidas do imposto.

14. Caso o contribuinte não tenha utilizado essas prerrogativas e pretenda fazer o acerto no período de competência, poderá corrigir a apuração do lucro real através de retificação da declaração. Essa retificação, atualmente, independe de autorização prévia da autoridade administrativa, conforme pode ser observado pela redação do art. 18 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001:

Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração.

15. A regulamentação da retificação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ deu-se através da Instrução Normativa SRF nº

166, de 23 de dezembro de 1999. Segundo esse ato, a retificação da DIPJ anteriormente entregue dar-se-á mediante apresentação de nova declaração, independentemente de autorização da autoridade administrativa (art. 1º, *caput*), a declaração retificadora terá a mesma natureza da originalmente apresentada, que substitui integralmente, e será processada em função da data de sua entrega (art. 1º, § 2º, I e II). Ainda do texto dessa IN, extrai-se:

Art. 4º Quando a retificação da declaração apresentar imposto menor que o da declaração retificada, a diferença apurada, desde que paga, poderá ser compensada ou restituída.

Parágrafo único. Sobre o montante a ser compensado ou restituído incidirão juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, até o mês anterior ao da restituição ou compensação, adicionado de 1% no mês da restituição ou compensação, observado o disposto no art. 2º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 22, de 18 de abril de 1996.

16. Em relação ao PIS/Pasep e à Cofins, deve-se ressaltar que não é possível a apropriação extemporânea dos créditos relativos à sistemática não-cumulativa de apuração. Com isso se quer afirmar que os créditos devem ser apurados no período determinado pelas normas que regem essas contribuições. Caso a consulente tenha deixado de descontar ou tenha descontado a menor no tempo correto, poderá realizar a correção *a posteriori*, desde que seja feita a retificação tanto dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacons) quanto das Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs) referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração das contribuições.

17. Essa matéria está regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010, no seguinte dispositivo:

*CAPÍTULO
DA RETIFICAÇÃO DO DACON*

III

Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas no demonstrativo original, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alterar débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados no Dacon que resulte em redução do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou do débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento do demonstrativo.

§ 4º Na hipótese do inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao demonstrado, a pessoa jurídica poderá apresentar demonstrativo retificador, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades previstas no Capítulo II.

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

18. Por fim, deve-se ressaltar que a retificação de qualquer uma das declarações anteriormente citadas (DIPJ, DCTF e Dacon) só poderá ser feita enquanto não extinto o direito de o contribuinte pleitear a restituição, fato que, de acordo com o art. 168, I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), ocorre no prazo de cinco anos contado da data da extinção do crédito tributário.

Conclusão

19. À vista do exposto, são apresentadas as seguintes conclusões:

- pelo regime de competência as despesas devem ser registradas na contabilidade no período em que incorridas;
- tratando-se de consumo de serviços, em regra, considera-se incorrida a despesa no período em que houver sua prestação;
- a despesa incorrida e não lançada no período de competência poderá ser objeto de exclusão do lucro líquido para fins de apuração do lucro real ou poderá ser registrada em período posterior, desde que isso não cause redução indevida do lucro real;
- erros na apuração do imposto devido devem ser corrigidos pela entrega da declaração retificadora enquanto não extinto o direito de o contribuinte pleitear a restituição;
- erros quanto à apropriação de créditos da sistemática não-cumulativa de apuração do PIS/Pasep e da Cofins devem ser corrigidos pela entrega do

Dacon e da DCTF retificadores, o que poderá ser feito enquanto não extinto o direito de o contribuinte pleitear a restituição.

20. Propõe-se o encaminhamento deste processo ao Serviço de Orientação e Análise Tributária – Seort, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em xxxx/PR, para ciência da interessada.

Relator

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Chefe da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936
Competência delegada pela Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997
(DOU de 11/3/1997)