



Solução de Consulta nº 11 - Cosit

Data 11 de fevereiro de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO REAL. TRIBUTOS. DESPESAS DEDUTÍVEIS. REGIME DE COMPETÊNCIA. Os tributos são dedutíveis, na determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorridos os respectivos fatos geradores.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, arts. 37, § 1º, e 41, *caput* e § 1º; Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO AJUSTADO. TRIBUTOS. DESPESAS DEDUTÍVEIS. REGIME DE COMPETÊNCIA. Os tributos são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, no período de apuração em que ocorridos os respectivos fatos geradores.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, arts. 37, § 1º, 41, *caput* e § 1º, e 57, *caput*; Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º; Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, art. 50.

Relatório

Em processo protocolizado em 13/11/2014, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal.

2 A consulente informa que até o ano-calendário 2012 havia sido tributada pelo imposto de renda com base no lucro presumido, tendo a partir de então optado pela tributação com base no lucro real. Aduz que em 2014 aderiu a parcelamento especial no qual incluiu débitos tributários referentes aos anos de 2008 a 2012.

3 Na seqüência, expõe a legislação que prevê a possibilidade de dedução dos tributos, para fins de determinação do lucro real. Transcreve o *caput* do art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, segundo o qual os tributos são dedutíveis de acordo com o regime de

competência, e o § 1º do mesmo artigo, que excepciona essa possibilidade nos casos em que, nas hipóteses que menciona, haja suspensão de sua exigibilidade.

4 A consulente aponta que dentre essas hipóteses não se encontra o parcelamento, motivo pelo qual entende que não há óbice em se admitir como dedutíveis as despesas com tributos que sejam objeto de parcelamento. Corrobora seu entendimento com o art. 50 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que mesmo posterior à inclusão do parcelamento no rol dos eventos suspensivos da exigibilidade do crédito tributário (151, VI, do CTN), não faz menção a ele como situação impeditiva da dedução.

5 Arremata seu raciocínio, concluindo que “deste modo, não tendo o contribuinte contabilizado os tributos como despesas operacionais no período da ocorrência do fato gerador por não reconhecê-los, deve fazê-lo no momento do deferimento do parcelamento, de forma integral, inclusive dos valores referentes aos juros e multa de mora”.

6 Com base nisso, questiona:

“a) é correto o entendimento de que o marco do regime de competência a ser observado para fins de dedução de tributos parcelados, inclusive juros ou multa de moratória, como despesas operacionais no cálculo do lucro real e apuração do IRPJ e CSLL é aquele referente ao período em que foi deferido o parcelamento e reconhecido o débito?”

(b) Caso o entendimento acima esteja correto, questiona-se, se constitui impedimento à dedução, os tributos parcelados terem fatos geradores ocorridos em um período no qual a consulente era optante pelo lucro presumido, embora o parcelamento tenha sido deferido na vigência da opção pelo lucro real?”

(c) E ainda, questiona-se se o valor dos tributos parcelados, bem como os juros e a multa moratória podem ser deduzidos integralmente na data do deferimento do parcelamento?”

Fundamentos

7 O art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, modificou a regra de dedução dos tributos, com vistas à determinação do lucro real os quais passaram a ser dedutíveis de acordo com o regime de competência:

“Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.”

8 Nos termos do § 1º do dispositivo transcrito, a dedução prevista no *caput* não se aplica aos tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa em razão das hipóteses aludidas nos incisos II a IV no Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.1472, de 1966). Em 2001, portanto posteriormente à edição da Lei nº 8.981, de 1995, a Lei Complementar nº 104, de 2001, alterou o art. 151 do CTN, acrescentado a ele mais duas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento.(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”

9 Questão preliminar que se coloca é a de saber se a vedação à dedução de que trata o § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, alcança as duas novas circunstâncias suspensivas da exigibilidade do crédito: (i) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; e (ii) parcelamento.

10 Sobre isso, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já havia se manifestado na Solução de Consulta Interna nº 9, de 18 de junho de 2012, da qual se extrai as passagens abaixo:

(...)

8. Confrontando as situações de suspensão da exigibilidade do crédito tributário introduzidas no CTN pela Lei Complementar nº 104, de 2001, com a inteligência do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, verifica-se que a proibição de dedução pelo regime de competência é aplicada às situações em que o contribuinte não reconhece a dívida. Ora, se o contribuinte entende que não deve aquele valor não pode se aproveitar da redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esta característica é encontrada nas situações elencadas nos incisos II a IV do art. 151 do CTN.

8.1 Neste sentido, o mesmo tratamento deve ser aplicado a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial. A dedutibilidade do tributo não é autorizada pelo regime de competência por tratar-se de provisão, ou seja, não há efetivamente o reconhecimento da dívida, ocorre apenas a contabilização de uma possível perda futura. Já a hipótese do parcelamento deve ter o mesmo tratamento dispensado à moratória porque o contribuinte efetivamente reconhece a dívida, existindo apenas a negociação do seu pagamento em prazo mais dilatado.

9. A Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, explicitou o entendimento acima, ao dispor:

‘Art. 50. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de:

I - depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;

II - impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

III - concessão de medida liminar em mandado de segurança;

IV - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial”.

11 Esclarecida a possibilidade de dedução dos tributos parcelados, cabe analisar agora a questão de fundo apresentada nesta consulta, que diz respeito ao comando presente no *caput* do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, pelo qual a dedução obedecerá o regime de competência.

12 O § 1º do art. 37 da Lei nº 8.981, de 1995, preceitua que a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais. Uma dessas disposições é a contida no art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, segundo o qual:

“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.”

13 É portanto de cumprimento obrigatório pelas pessoas jurídicas submetidas ao lucro real a sistemática dos registros contábeis em consonância com o princípio da competência. O *caput* do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, insere-se nesse contexto como comando tributário que veio ratificar essa disciplina em virtude de disposição legal anterior que, em sentido contrário, admitia a dedução dos tributos somente no período de apuração em que ocorresse seu efetivo pagamento (Lei nº 8.541, de 1992, art. 7º).

14 A Resolução CFC nº 750, de 1993, com redação dada pela Resolução CFC nº 1.282, de 2010, define em seu art. 9º que “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”. (sublinhou-se)

15 O regime de competência está relacionado à contabilização de receitas e despesas de acordo com o seu fato gerador, ou seja, o evento que faz nascer o direito ou a obrigação respectiva. Desse modo, devem as despesas ser registradas sempre no momento em que incorridas, implicando a variação patrimonial naquele período de competência.

15.1 O Parecer Normativo CST nº 58, de 1977, aduz que o “regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa”.

16 No caso da dedutibilidade dos tributos, a aplicação do regime de competência torna-se bastante facilitada, pois não resta dúvida quanto ao momento em que se verifica a circunstância material geradora da obrigação. O próprio CTN estabelece, em seu art. 113, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador. Portanto, os tributos são dedutíveis, na determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Frise-se que o não reconhecimento contábil dos tributos no momento oportuno não tem o condão de subverter a lógica do regime de competência de modo a admitir-se como ocorrida a despesa em momento posterior, quando de seu registro. A despesa

refere-se ao período em que incorrida, pouco importando o instante em que o contribuinte admite contabilmente a sua existência.

17 Como consequência, tem-se como indedutíveis os tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido ao longo de períodos de apuração em que o contribuinte tenha optado pela tributação com base em outro regime que não o lucro real, não tendo relevância se no período de apuração posterior, em que o contribuinte registra contabilmente a despesa, esteja ele submetido ao lucro real.

18 Por fim, registre-se que esse entendimento estende-se à determinação da base de cálculo da CSLL, em virtude do disposto no *caput* do art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, e no art. 50 da IN SRF n.º 390, de 2004.

Conclusão

19 Ante o exposto, propõe-se seja a presente consulta solucionada respondendo-se à consulente que os tributos são dedutíveis, na determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorridos os respectivos fatos geradores.

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)

OSCAR DIAS MOREIRA DE CARVALHO LIMA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe Substituto 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