



Solução de Consulta nº 11 - SRRF03/Disit

Data 28 de março de 2012

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

CONVERSÃO DE DEPÓSITO JUDICIAL. DEDUTIBILIDADE. LUCRO REAL.

Considera-se despesa operacional aquela necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora. A despesa com o pagamento de tributo é dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido quando efetivamente paga ou incorrida em conformidade com o regime de competência.

Os tributos cuja exigibilidade encontra-se suspensa por decisão judicial não se configuram como despesas pagas ou incorridas, ainda que garantidos por depósitos judiciais ou administrativos, dada a condição jurídica suspensiva imposta.

Os valores dos depósitos judiciais, convertidos em renda a favor da União, imputam-se aos respectivos débitos, na data da conversão. A dedução dos valores convertidos, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido deve ser realizada no período de apuração em que ocorreu a conversão, sem afetar as bases de cálculos dos referidos tributos de períodos de apuração anteriores, haja vista não caracterizar ajuste contábil de exercícios anteriores.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 116 e 117; Lei nº 8.541, de 1992, art. 8º. Lei nº 6.404, de 1976, art. 187; Lei nº 9.703, de 1998, art. 1º; Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, arts. 344; Instrução Normativa SRF nº 28, de 1978.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A pessoa jurídica XXX, por intermédio de seus procuradores, protocolizou a presente consulta, dirigida à Superintendência Regional da Receita Federal na 3ª Região Fiscal, indagando, em síntese, qual o tratamento legal, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, a ser conferido a valores de PIS e Cofins, depositados judicialmente, e que, por iniciativa do sujeito passivo, foram convertidos em renda a favor da União.

Informa que desenvolve sua atividade no ramo de comércio atacadista. No que se refere à determinação do regime de apuração do IRPJ e CSLL, declara que está obrigada, nos termos do inciso I do art. 246 do RIR/99, a apuração com base no Lucro Real. Informa ainda que, por meio do Processo Judicial nº XXX, busca provimento judicial para creditar-se das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre a tributação monofásica e que depositou judicialmente o montante integral do crédito tributário.

Cita o art. 344 do RIR/99 e art. 50 da IN SRF nº 390, de 2004, que tratam da dedutibilidade dos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do Código Tributário Nacional. Cita, também, o art. 8º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, que prevê como redução indevida do Lucro Real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 do CTN, havendo ou não depósito judicial.

Declara que o teor da decisão judicial (Processo Judicial nº XXX), que autorizou a conversão dos depósitos em pagamento definitivo, não decorre do trânsito em julgado da ação e que ainda mantém a discussão regular do feito, recolhendo normalmente os tributos devidos.

Colaciona os Acórdãos nºs 16-25948, de 07 de julho de 2010, e 12-29685, de 08 de abril de 2010, que tratam da conversão de depósitos em renda da União, e conclui que os valores convertidos deverão produzir efeitos em relação às competências em que foram efetuados os depósitos.

Ao final, solicita os seguintes esclarecimentos:

I–Considerando que os depósitos judiciais efetuados vinculam-se as Contribuições para o PIS/Pasep e COFINS contabilizados no resultado, no momento da conversão destes valores em pagamento definitivo em favor da União, questiona-se:

a) Poderá a Empresa CONSULENTE efetuar a dedução na apuração do IRPJ e da CSLL dos valores controlados na “PARTE B” do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR?

b) Caso a Empresa CONSULENTE possa efetuar a referida dedução, esta se dará pelo valor total dos depósitos acumulados no mês da conversão ou, a produção dos efeitos deverá ser refletida na apuração do IRPJ e CSLL considerando a competência (mês) de cada valor depositado?

c) Em sendo o efeito retroativo aos períodos vinculados a cada valor depositado, haverá a necessidade da CONSULENTE proceder com a retificação da “Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ” relativamente aos exercícios abrangidos pelas competências de cada valor depositado? É necessária a retificação das Declarações de Créditos Tributários Federais – DCTF’s da CONSULENTE dos referidos períodos? Como tais ajustes serão transcritos para no LALUR, é necessário refazer a escrituração dos períodos mencionados? Quais outras obrigações acessórias serão necessárias retificar?

d) Considerando a hipótese descrita no item anterior, no que é pertinente aos registros contábeis a serem efetuados, eventuais diferenças dos valores de IRPJ e CSLL poderão ser registrados pela CONSULENTE em conta do Patrimônio Líquido representativa de ajustes de exercícios anteriores em decorrência da mudança de critério?

e) Ainda considerando a hipótese descrita na alínea “c”, eventuais recolhimentos efetuados pela CONSULENTE em valor superior ao devido, caso tivesse sido considerada a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, estão sujeitos ao rito entabulado na Instrução Normativa nº 900/2008, ou outra normal legal aplicável, no que se refere à possibilidade de compensação?

Fundamentos

Preliminarmente, cabe informar que o processo administrativo de consulta tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação da legislação tributária, nos termos do art. 46 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Desta forma, esclarece-se que o instituto da consulta não se presta ao reconhecimento de direitos no âmbito da Receita Federal, os quais devem ser feitos pela via própria, nem tampouco para confirmar procedimentos de natureza operacional ou contábil. O instituto da consulta tem por escopo esclarecer ao sujeito passivo sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira referente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Na presente consulta, o sujeito passivo questiona o direito de deduzir, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o disposto no art. 344 do RIR/99, os valores de depósitos judiciais, convertidos em renda a favor da União, referentes às Contribuições para o PIS e Cofins, incidentes na sistemática da tributação concentrada (monofásica).

O art. 344 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, assim prevê:

*Subseção IX
Tributos e Multas por Infrações Fiscais*

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).

§ 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 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º).

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).(grifou-se)

§ 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

A análise do normativo acima deve ser compreendida no conjunto da legislação que trata da apuração do lucro real. Consoante o § 1º do art. 247 do RIR/99, esta forma de apuração tem por base os resultados operacionais da empresa, apurados de acordo as disposições das leis comerciais, *in verbis*:

Seção II *Conceito de Lucro Real*

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).(grifou-se)

A Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Lei das Sociedades por Ações, específica no § 1º do art. 187 que, na determinação do resultado do exercício, serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda, e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e esses rendimentos.

SEÇÃO V

Demonstração do Resultado do Exercício

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

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. (grifou-se)

À vista dos dispositivos acima, verifica-se que, na apuração do lucro real, serão computados, dentre outros, os valores das despesas pagas ou incorridas de acordo com o regime de competência. Neste sentido, para o caso em estudo, resta-nos saber que efeitos a conversão de depósitos judiciais, considerados como despesa operacional, terá repercussão na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 344 c/c com o art. 299 do RIR/99.

Seção III

Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I

Disposições Gerais

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

As despesas são operacionais quando, não computadas nos custos, reputam-se necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora. São necessárias as despesas pagas ou incorridas, regime de competência, para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

O Parecer Normativo CST n.º 58/1977, publicado no Diário Oficial da União de 12 de setembro de 1977, examina a abrangência do que se entende por despesas pagas ou incorridas (art. 162, § 1º, do RIR/1975, atualmente art. 299, § 1º, do RIR/1999) em cotejo com o momento em que nasce a obrigação de pagar a despesa, relativo ao regime de competência que, em linhas gerais, é 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.

Em relação ao citado Parecer, conclui-se que 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 tornam incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. Invariavelmente, tal despesa tem seu valor determinado ou facilmente quantificável. Este tipo de despesa guarda correspondência com o conceito de despesa consumida no mesmo exercício social, perfilhado por alguns compêndios de contabilidade.

Acrescenta que tais despesas, se pagas no próprio exercício em que nascerem as respectivas obrigações, são tranquilamente computáveis neste mesmo exercício, e somente nele. São as despesas pagas a que se refere o citado § 1º do art. 299 do RIR/1999. Despesas incorridas, de acordo com o mesmo dispositivo legal, são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha a ocorrer em exercício subsequente.

Assim, para efeitos de dedução na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a despesa com o pagamento de tributo deve ser líquida e certa, ou seja, sobre esta não pode haver qualquer condição que impeça a sua dedução. Portanto, no caso de obrigação tributária questionada em juízo, cuja exigibilidade esteja suspensa, tem-se que referida condição impede a exclusão do lucro líquido do período, consoante se infere dos art. 229 e 344 do RIR/99.

No caso ora em estudo, conforme relatado pelo sujeito passivo, os depósitos judiciais foram convertidos em renda a favor da União. Considerando tal assertiva, e não havendo mais causa suspensiva do crédito tributário, reconhece-se como possível a dedução desta despesa, a partir da transformação dos depósitos em renda. Reforça-se que o reconhecimento da despesa incorrida com o pagamento dos tributos ocorre no momento da conversão, sendo possível sua dedução a partir deste momento, nos termos do art. 344 do RIR/99.

A interpretação ora defendida encontra-se respaldada no Código Tributário Nacional, no capítulo que trata da definição do momento de ocorrência do fato gerador diante da ocorrência de negócios jurídicos condicionais, segundo disposições a seguir transcritas:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

[...]

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

Corroborando esse entendimento, julgados do Superior Tribunal de Justiça, conforme abaixo transcritos:

DEDUÇÃO DE TRIBUTOS DISCUTIDOS JUDICIALMENTE - DEPÓSITO JUDICIAL - INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA - O depósito judicial não é, desde logo, pagamento liberatório da obrigação, pois visa a garantir o juízo e demonstrar, em princípio, a um tempo, a solvibilidade do contribuinte e seu propósito não procrastinatório. "Legalidade da Lei nº 8.541/92, que proibiu expressamente a dedução dos depósitos do lucro real, sem violação ao art. 43 do CTN" (Resp n. 226.978/PR, rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 5.2.2001). STJ - REsp nº 156128 - RS. DJ de 20/05/2002, pág. 116. Rel. FRANCIULLI NETTO. Na mesma linha: STJ - REsp nº 144837 - RS. DJ de 03/06/2002, pág. 168. Rel. FRANCIULLI NETTO.

DEPÓSITO JUDICIAL NÃO É DESPESA DEDUTÍVEL PARA FINS DE IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE QUALQUER OBSTÁCULO PARA INGRESSO EM JUÍZO. PRECEDENTES DAS 1ª E 2ª TURMAS. 1. O art. 8º, da Lei nº 8.541, de 23/12/1992, ao determinar que os depósitos judiciais para suspender a exigibilidade de créditos tributários discutidos em juízo não podem ser levados à contabilidade como despesas dedutíveis para fins de imposto de renda não ofende a qualquer dispositivo constitucional. 2. Não há nas disposições do referido artigo qualquer mensagem que acarreta obstáculo ao contribuinte para ingressar em juízo. 3. Não ofende o nosso ordenamento jurídico a vedação contida no art. 8º, da Lei nº 8.541/92, no sentido de que os depósitos judiciais, enquanto depósitos, não podem ser considerados como despesas dedutíveis do lucro real apurado para fins de imposto de renda. 4. "Não se encontra eivada de ilegalidade a disposição, constante do art. 7º, da Lei 8.541/92, determinando que a provisão referente a impostos e contribuições não pode ser deduzida como despesas para o fim de apuração do lucro real, senão quando cumpridas as obrigações." (REsp nº 193084/MT, DJ de 25/02/2002, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA) 5. Os depósitos judiciais, não obstante a sua vinculação ao litígio e à disposição do Juiz, continuam a integrar o patrimônio do contribuinte, bem como os acréscimos de correção monetária e outros acessórios a que se tenha direito, até a solução do litígio. Com essa ocorrência o depósito voltará a se tornar livre no patrimônio do contribuinte ou será transformado em renda para o Poder tributante. Nesta hipótese, a partir daí, ele deverá ser considerado como despesa dedutível da apuração do lucro real. PROCESSO: 1998/0042060-6 DECISÃO: 06/02/2003 Publicado DJ - 10/03/2003 ESPÉCIE: RECURSO ESPECIAL ORIGEM: Superior Tribunal de Justiça - STJ ÓRGÃO: T1 - PRIMEIRA TURMA PARTES: RELATOR: Min. JOSÉ DELGADO (1105) UF: PR. (grifou-se)

A transformação dos depósitos em pagamento definitivo em favor da Fazenda Nacional opera, de imediato, em relação aos créditos tributários das contribuições do PIS e Cofins, suspensos em decorrência do depósito do seu montante integral, a imputação destes valores aos respectivos créditos, segundo inciso II do §3º do art. 1º da Lei 9.703, de 17 de novembro de 1998, *in verbis*:

LEI Nº 9.703, DE 17 DE NOVEMBRO DE 1998.

Art. 1º Os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, serão efetuados na Caixa Econômica Federal, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, específico para essa finalidade.

(...)

§ 3º Mediante ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, será:

[...]

II - transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.

No tocante aos questionamentos sobre os lançamentos no Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur, informa-se que se referidas despesas, depósitos judiciais, foram contabilmente lançadas nos meses de competência dos respectivos fatos geradores dos tributos, devem ser adicionadas (parte “A” do Lalur) ao lucro líquido no referido período para ajuste do lucro real bem como controle simultâneo na parte “B” do Lalur, até o desfecho final da ação, consoante Instrução Normativa SRF nº 28, de 13 de junho de 1978.

Cabe ainda salientar que, em regra, a conversão de depósito judicial em renda motiva o encerramento da ação judicial. Se a pessoa jurídica prossegue com a discussão da matéria no âmbito da Justiça, no caso de êxito na sua demanda, poderá reaver os valores pela via própria, de conformidade com Instrução Normativa nº 900, de 30 de dezembro de 2008, com as alterações posteriores.

Em relação ainda aos registros dos eventos no Lalur, a Secretaria da Receita Federal, mediante publicação do Manual “Perguntas e Respostas” (DIPJ 2011), disponível na sua página <http://receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2011>, orienta no seguinte sentido:

005 O que deverá conter a Parte A do Lalur?

A Parte A do Lalur deverá conter:

1) os lançamentos de ajuste do lucro líquido do período, que serão feitos com individualização e clareza, indicando, quando for o caso:

a) a conta ou subconta em que os valores tenham sido registrados na escrituração comercial, assim como o livro e a data em que foram efetuados os respectivos lançamentos; ou

b) os valores sobre os quais a adição ou a exclusão foi calculada, quando se tratar de ajuste que não tenha registro correspondente na escrituração comercial;

Notas:

O lançamento feito indevidamente será estornado mediante lançamento subtrativo na própria coluna em que foi lançado, com o valor indicado entre parênteses, de tal forma que a soma das colunas Adições e Exclusões coincida com o total registrado nos itens de Adições e Exclusões + Compensações da demonstração do lucro real.

2) após o último lançamento de ajuste do lucro líquido do período, necessariamente na data de encerramento deste (seja trimestral ou anual), será transcrita a demonstração do lucro real, que deverá conter:

a) o lucro ou prejuízo líquido constante da escrituração comercial, apurado no período de apuração;

b) as adições ao lucro líquido, discriminadas item por item, agrupados os valores de acordo com sua natureza, e a soma das adições;

c) as exclusões do lucro líquido, discriminadas item por item, agrupados os valores de acordo com sua natureza, e a soma das exclusões;

d) subtotal, obtido pela soma algébrica do lucro ou prejuízo líquido do período com as adições e exclusões;

e) as compensações que estejam sendo efetivadas no período, e cuja soma não poderá exceder a trinta por cento do valor positivo do subitem 2.d; e

f) o lucro real do período, ou o prejuízo fiscal do período compensável em períodos subsequentes.

Normativo: IN SRF n.º 28, de 1978.

006 O que deverá conter a Parte B do Lalur?

Na Parte B do Lalur serão mantidos os registros de controle de valores que, pelas suas características, integrarão a tributação de períodos subsequentes, quer como adição, quer como exclusão ou compensação. Como exemplos podem ser citados:

a) adições: receitas de variações cambiais diferidas até o momento de sua realização, ressaltando-se que essas receitas, apropriadas na contabilidade pelo regime de competência, são inicialmente excluídas no Lalur e, quando realizadas, são adicionadas nesse livro; receitas de deságios de investimentos avaliados por equivalência patrimonial diferidos até a realização daqueles investimentos; e valores relativos à depreciação acelerada incentivada;

b) exclusões: custos ou despesas não dedutíveis no período de apuração em decorrência de disposições legais ou contratuais; despesas de variações cambiais diferidas até o momento de sua realização; e despesas de ágios amortizados de investimentos avaliados por equivalência patrimonial diferidos até a realização daqueles investimentos; e

c) compensações: prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, sejam operacionais ou não operacionais, de períodos anuais ou trimestrais, segundo o respectivo regime.

Embora não constituam valores a serem excluídos do lucro líquido, mas dedutíveis do imposto devido, deverão ser mantidos controles dos valores excedentes, utilizáveis no cálculo das deduções nos anos subsequentes, dos incentivos fiscais, tais como programas de alimentação do trabalhador.

Notas:

1) Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 187, IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação “receitas e despesas não operacionais” foi substituída pela denominação “outras receitas e outras despesas”;

2) O disposto no inciso IV do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, não altera o tratamento dos resultados operacionais e não operacionais para fins de apuração e compensação de prejuízos fiscais.

Normativo: RIR/1999, art. 582; e IN SRF nº 28, de 1978. (grifou-se)

Em relação ao questionamento sobre ajustes de exercícios anteriores em decorrência de mudança de critério. A Lei nº 6.404, de 1976, no seu art. 186, prevê as situações de ajustes de exercícios anteriores, *in verbis*:

SEÇÃO IV

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

(...)

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Ainda, no tocante a ajustes de exercícios anteriores, o Comitê de Pronunciamento Contábil - CPC, mediante pronunciamento técnico CPC nº 23, orienta no seguinte sentido:

Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

(a) estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e

(b) pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.

Assim, a situação consultada não caracteriza ajuste de exercícios anteriores, por não decorrer de efeitos de mudança de critério contábil ou retificação de erro imputável a exercício anterior, mormente por se tratar de situação condicional com efeito suspensivo. A dedutibilidade das contribuições, portanto, só se tornou factível a partir do momento em que se tornaram exigíveis, ou seja, a partir da decisão judicial que determinou a conversão dos depósitos em renda da União. Até então, a caracterização do elemento quantitativo do fato gerador das respectivas contribuições encontrava-se obstaculizada pela condição suspensiva imposta pela decisão judicial, motivo pelo qual não há que se falar em retroagir, temporalmente, a dedução das contribuições devidas aos meses a que competiam, pelo simples motivo de que elas, naquele momento, não eram devidas nem exigíveis.

Por fim, informa-se que a Receita Federal por meio da Coordenação do Sistema de Tributação editou o Parecer CST nº 347, de 29 de outubro de 1970, segundo o qual às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte. Tais processos só estarão sujeitos a impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.

Conclusão

Em vista do exposto acima, proponho seja a presente consulta solucionada de forma a esclarecer à Consulente, conforme abaixo:

- a) a despesa operacional com o pagamento de tributo é dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando efetivamente paga ou incorrida, segundo o regime de competência, ou seja, quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornam incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação ou condição, nos termos do art. 344 c/c o art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99;
- b) os valores de depósitos judiciais, convertidos em renda a favor da União, serão imputados aos créditos tributários das contribuições para o PIS e Cofins, suspensos em decorrência do depósito do seu montante integral, nos termos do art. 151 do CTN, conforme inciso II do §3º do art. 1º da Lei 9.703, de 17 de novembro de 1998. Desaparecendo a causa suspensiva, reconhece-se a conversão dos depósitos como despesa operacional do pagamento definitivo do tributo, nos termos do 344 do RIR/99, no momento da conversão dos depósitos em rendas a favor da União;
- c) no caso das despesas com tributos, depositadas judicialmente, lançadas contabilmente nas respectivas competências, há a necessidade de se ajustar os lançamentos nas partes “A” e “B” do Lalur, nos termos da Instrução Normativa nº 28, de 13 de junho de 1978.

À consideração superior.

Fortaleza-Ce, 28 de março de 2012.

-assinatura digital-

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho
AFRFB mat 8381

Ordem de Intimação

De acordo.

Aprovo a Solução de Consulta.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando assim a presente decisão, recurso de ofício ou voluntário e nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo ao interessado comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das ementas das correspondentes publicações, disponíveis no Diário Oficial da União ou no sítio da Receita Federal do Brasil, na Internet.

Publique-se no Diário Oficial da União, em atendimento ao disposto no §4º do art. 48 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fortaleza – CE, para ciência à interessada e adoção das medidas adequadas à observância da presente Solução de Consulta, nos termos do art. 6º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2007.

Fortaleza-Ce, 28 de março de 2012.

-assinatura digital-

RAIMUNDO VALNÊ BRITO SIEBRA
Chefe da Divisão de Tributação
Delegação de competência
Portaria SRRF n.º 361, de 21/06/2011