



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

SRRF06/Disit

Fls. 4

Solução de Consulta nº 118 - SRRF06/Disit

Data 8 de novembro de 2010

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
PROVISÃO. REVERSÃO.

A exclusão da base de cálculo do IRPJ, do valor da reversão de provisão não dedutível, depende da existência de uma despesa (contrapartida da provisão) que foi adicionada ao lucro líquido no passado e de sua reversão contábil em período posterior, momento no qual é admitida a sua exclusão do lucro real.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598/1977, artigo 6º, §§ 2º e 3º e RIR/1999, artigo 392, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
PROVISÃO. REVERSÃO.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração estabelecidas para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ.

Dispositivos Legais: IN SRF nº 390/2004, artigos 3º, 38 e 39.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PROVISÃO. REVERSÃO.

Para efeito de apuração da base de cálculo da COFINS poderão ser excluídos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores das reversões de provisões.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718/1998, cujos artigos 2º e 3º, § 2º, II, Decreto nº 4.524/2002, artigos 22, V e 23, V e IN SRF nº 247/2002, artigo 23, V.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PROVISÃO. REVERSÃO.

Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS podem ser excluídos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores das reversões de provisões.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718/1998, cujos artigos 2º e 3º, § 2º, II, Decreto nº 4.524/2002, artigos 22, V e 23, V e IN SRF nº 247/2002, artigo 23, V.

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 consulente, sociedade de crédito imobiliário, apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária federal na qual informa que esteve submetida à liquidação extrajudicial no período de 03/05/1984 até 04/10/1994, sendo que, em 30/06/1994, constituiu, por deliberação do liquidante, provisão para adequação de valores da conta “Outros Valores e Bens” (imóveis retomados e recebidos em dação em pagamento de devedores).

Relata que em 30/09/1994 foi contabilizada uma complementação da provisão para amparar perdas em ações judiciais de usucapião de imóveis, realizada ainda na gestão do liquidante, que encerrou o regime extrajudicial da sociedade três dias depois.

Assevera que, para equacionar questões relacionadas com o nível de imobilização e com seu endividamento, alienou os mencionados imóveis após prévia avaliação dos mesmos por empresa especializada.

Menciona que, mediante o confronto entre o valor dos imóveis obtido no laudo de avaliação e o correspondente valor contábil líquido da provisão, constatou que o valor de mercado é superior ao valor contábil líquido das provisões.

Destaca que a constituição da provisão, no período da liquidação extrajudicial, não foi considerada despesa ou custo dedutível para efeito do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Salienta que no ano-base de 1994, período de constituição das provisões, as entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial não eram consideradas contribuintes do IR, conforme concluiu o Parecer Normativo CST nº 56/1979, o qual analisou o conteúdo e as conclusões do Parecer Normativo CST nº 49/1977, que afirmara que o regime de liquidação, dissolução e extinção previsto na legislação tributária não se aplicava às empresas em processo de falência.

Ressalta que a partir de 01/01/1997 as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência passaram a se sujeitar às normas de incidência de tributos aplicáveis às demais pessoas jurídicas, por força do disposto no artigo 60 da Lei nº 9.430/1996.

Aduz que se a reversão de provisão dedutível é considerada receita sujeita à tributação (Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, artigo 392), a reversão de provisão não dedutível não deve ser tributada, pois nenhum benefício fiscal foi gerado por ocasião de sua constituição.

Após transcrever ementas de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e da Solução de Consulta nº 115/2006 desta Região Fiscal, bem como artigos da Lei nº 9.718/1998 e da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, que versam sobre o objeto da presente consulta, solicita a consultante confirmação de que a reversão da provisão em comento, por não ter reduzido qualquer base de cálculo quando de sua constituição, não será considerada receita nova para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por ocasião de sua reversão.

Fundamentos

DA INAPLICABILIDADE DO PARECER NORMATIVO CST Nº 56/1979 À CONSULENTE

Observe-se, de início, que as conclusões do Parecer Normativo CST nº 56/1979 somente se aplicam às instituições financeiras que se extinguiram em decorrência da liquidação extrajudicial e desde que não se caracterize a responsabilidade por sucessão de que tratam os artigos 132 e 133 do Código Tributário Nacional – CTN, o que não é o caso da consultante. É o que se extrai do item 4 do referido Parecer:

Conclusão

3.1. Para efeito de integração da legislação tributária, entendemos lícita a aplicabilidade do PN CST nº 49/77, por analogia, uma vez que a massa oriunda do regime especial deflagrado por ato do Banco Central do Brasil não é pessoa jurídica nem a ela é equiparada para os efeitos da legislação do imposto de renda, e que a sociedade liquidanda, em face das fundamentais modificações de sua situação de fato e de direito, não está obrigada a apresentar declaração anual de rendimentos nem abrangida pela tributação.

(...)

4. Cabe advertir que as presentes conclusões somente serão aplicáveis se a instituição financeira vier efetivamente a se extinguir em decorrência de liquidação ultimada segundo o regime da Lei nº 6.024/1974 e desde que não se caracterize a responsabilidade por sucessão de que tratam os artigos 132 e 133 do CTN.

DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

A interessada informa que a constituição da provisão, no período em que esteve em processo de liquidação extrajudicial, não foi considerada despesa ou custo dedutível para efeito do IRPJ e da CSLL.

Afirma, ademais, que tratando-se de provisão que não reduziu a base de cálculo de cálculo do IRPJ quando de sua constituição, sua reversão não será considerada

receita tributável para fins de incidência daquela exação fiscal, em decorrência de uma interpretação *contrario sensu* do artigo 392, II do RIR/1999, cujo teor é o seguinte:

Art.392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

(...)

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

Ocorre que a exclusão da base de cálculo do IRPJ, do valor da reversão de provisão não dedutível, depende da existência de uma despesa (contrapartida da provisão) que foi adicionada ao lucro líquido no passado e de sua reversão contábil em período posterior, momento no qual é admitida a sua exclusão do lucro real.

Esmiuçando mais este entendimento: para justificar a exclusão do lucro real não basta que a provisão seja indedutível. Faz-se necessário, também, que o contribuinte demonstre que se trata de reversão de provisão que, quando constituída, foi adicionada ao lucro líquido (controle no Lalur) e tributada.

A consultante partiu de uma premissa equivocada, qual seja, a de que não estava abrangida pela tributação (Parecer Normativo CST 56/1979, item 3.1, *in fine*) à época da constituição da provisão, quando, na realidade, a intributabilidade somente se configuraria se houvesse a extinção da instituição liquidanda e desde que não se caracterizasse a responsabilidade por sucessão de que tratam os artigos 132 e 133 do CTN (Parecer Normativo CST 56/1979, item 4).

Assim, a reversão da provisão em exame será receita tributável para fins de incidência do IRPJ, porquanto a despesa decorrente desta provisão não fora incluída na apuração do lucro líquido na época oportuna (quando da constituição da provisão).

Este entendimento encontra supedâneo nos §§ 2º e 3º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, assim descritos:

Art. 6º. (...)

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

O mesmo entendimento se aplica à CSLL, em face do disposto nos artigos 3º, 38 e 39 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, os quais dispõem:

Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

(...)

Art. 38. Na determinação do resultado ajustado, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do resultado ajustado;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, devam ser computados na determinação do resultado ajustado.

(...)

Art. 39. Na determinação do resultado ajustado, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação da CSLL e que não tenham sido deduzidos na apuração do lucro líquido;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, não devam ser computados na determinação do resultado ajustado.

DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS E PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

No que se refere ao PIS e à COFINS, a matéria sob exame está regulada na Lei nº 9.718/1998, cujos artigos 2º e 3º, § 2º, II têm o seguinte teor:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

(...)

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Consoante o disposto no artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/1998, para se determinar a base de cálculo do PIS e da COFINS, deve-se excluir da receita bruta as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas.

Cabe investigar, então, se a oração em destaque se aplica tão somente às recuperações de créditos baixados como perda ou se abarca, também, as reversões de provisões.

Isto porque as provisões são constituídas para cobrir perdas estimadas. Quando a perda efetivamente se concretiza, a baixa da provisão é feita tendo como contrapartida a própria conta patrimonial que a ocasionou, não representando nova receita. No entanto, se a perda não se realiza, como no caso em exame, a baixa da provisão é lançada em conta de resultado, ocasionando aumento da posição líquida da empresa, representando receita nova.

Na linha da investigação proposta, oportuna é a transcrição dos dispositivos normativos que regulamentaram o § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998.

Dispõe os artigos 22 e 23 do Decreto nº 4.524/2002:

Art. 22. Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º):

(...)

V - das reversões de provisões;

VI - das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

(...)

§ 1º Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.

(...)

Art. 23. Para efeito de cálculo do PIS/Pasep não-cumulativo, com a alíquota prevista no art. 59, podem ser excluídos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso V, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 36):

(...)

V - das reversões de provisões;

VI - das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas; e

Por seu turno, o artigo 23 da IN SRF nº 247/2002 preceitua:

Art. 23. Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento, observado o disposto no art. 24, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:

(...)

V – das reversões de provisões;

VI – das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

(...)

§ 1º Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.

Consoante se observa nos dispositivos normativos transcritos, a oração “que não representem ingresso de novas receitas” está relacionada apenas às recuperações de créditos baixados como perdas.

Espancando qualquer dúvida sobre o assunto, a resposta à pergunta de nº 28, veiculada sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (www.receita.fazenda.gov.br, perguntas e respostas, DIPJ 2010, Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a Receita Bruta) esclarece:

028 A legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta, admite exclusões da receita bruta, para efeito de apuração de suas bases de cálculo?

Sim. Para efeito da apuração da base de cálculo destas contribuições, podem ser excluídos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:

(...)

f) das reversões de provisões;

g) das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

Logo, para efeito de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS poderão ser excluídos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores das reversões de provisões.

Conclusão

A exclusão da base de cálculo do IRPJ, do valor da reversão de provisão não dedutível, depende da existência de uma despesa (contrapartida da provisão) que foi adicionada ao lucro líquido no passado e de sua reversão contábil em período posterior, momento no qual é admitida a sua exclusão do lucro real.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração estabelecidas para o IRPJ.

Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS podem ser excluídos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores das reversões de provisões.

À consideração superior,

MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo o parecer e a conclusão propostos.

Dê-se ciência desta Solução de Consulta.

[...].

Na forma do disposto no artigo 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando recurso de ofício ou voluntário à presente solução de consulta. Excepcionalmente, se a interessada tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta solução, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, art. 16.

Belo Horizonte, 8 de novembro de 2010.

SANDRO LUIZ DE AGUILAR
Chefe da SRRF06/Disit.
Competência delegada pela Portaria SRRF nº 212/2009 (DOU de 16/04/09)