



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada
Fls. 233

Solução de Consulta nº 657 - Cosit

Data 27 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO. LIMITE RECEITA TOTAL.

Mesmo quando comprovado que de fato não integram a receita bruta - por não corresponderem à atividade ou objeto principal da pessoa jurídica no Brasil - as receitas provenientes de variação cambial positiva, auferidas em contratos de empréstimos firmados com pessoas jurídicas situadas no exterior, serão acrescidas na apuração da receita total, a qual, se no ano-calendário anterior exceder o montante de R\$ 78.000.000,00, tornará obrigatória a tributação do imposto de renda com base no lucro real, caso que impede a opção pelo lucro presumido, ainda que a receita bruta total se situe dentro desse limite.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430 de 1996 arts. 25 e 26; Lei nº 9.718 de 1998 arts. 13 e 14; Lei nº 9.964 de 2000 art. 4º; Lei nº 12.814 de 2013 art. 7º; Decreto-Lei nº 1.598 de 1977 art. 12; Decreto nº 3.000 de 1999 arts. 246 e 516; IN RFB nº 1515 de 2014 arts. 22 e 121; IN RFB nº 1700 de 2017 arts. 59 e 214.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta quando a hipótese a que se refere a dúvida não está completa e exatamente descrita, e, além da existência de disposições literais de lei sobre o assunto, foram expedidos anteriormente atos normativos para discipliná-lo.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, V, VI e VIII; IN RFB nº 1396, de 2013, art. 18, VII, IX e XI.

Relatório

A pessoa jurídica, acima identificada, formula consulta sobre interpretação e aplicação do art. 13, *caput*, e § 2º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que estipulam

o limite da receita bruta total e critério de apuração (segundo o regime de competência ou de caixa) para que fins de opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

2. Em síntese, argumenta a consulente que:

a) tem como objeto social: i) a participação em outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, como sócio ou acionista; ii) a prestação de serviços em negócios de energia elétrica, bem como a prestação de serviço de apoio técnico, operacional, administrativo e financeiro, especialmente a sociedades controladas e coligadas; iii) a promoção de empreendimentos e consultoria na implantação de projetos de geração, distribuição, transmissão e consultoria para comercialização de energia elétrica e atividades correlatas.

b) optou pelo regime de tributação com base no lucro presumido em relação aos anos-calendário 2015 e 2016;

c) celebrou contratos com entidades situadas no exterior, tendo como objeto o empréstimo de valores referenciados em dólar dos Estados Unidos, tendo auferido em virtude disso receita oriunda da variação cambial positiva no ano de 2015; adotou o regime de caixa para o reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações;

e) com relação ao limite previsto no art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, para opção pelo lucro presumido, o art. 516 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) repete a expressão (contida na Lei) receita bruta total, enquanto o art. 121 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1515, de 24 de novembro de 2014 (já disciplinado com as alterações promovidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014), emprega a expressão receita total;

f) as receitas oriundas da variação cambial positiva verificada em contratos de empréstimos firmados com pessoas jurídicas situadas no exterior não são decorrentes, direta ou indiretamente, do exercício da atividade empresarial ou objeto principal da Consulente, por isso não podem ser enquadradas no conceito de receita bruta trazido pela Lei nº 12.973, de 2014, e portanto, não devem ser consideradas na apuração do limite estabelecido pelo art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, para que a pessoa jurídica possa optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido;

g) a receita bruta do ano-calendário 2015 deverá ser considerada segundo o critério para registro das receitas adotados pela Consulente, ou seja, regime de caixa.

3. Ao final, questiona se:

a) as receitas auferidas durante o ano-calendário de 2015, oriundas de variação cambial positiva verificada em contratos de empréstimos firmados entre a Consulente e pessoas jurídicas situadas no exterior, não devem ser consideradas para fins de cômputo do limite para aderir ao regime de tributação com base no lucro presumido, nos termos do art. 13, *caput*, da Lei nº 9.718, de 1998 e legislação correlata?

b) para esse fim a receita bruta do ano-calendário de 2015 deverá ser considerada segundo o critério para registro das receitas por ela adotado, qual seja, regime de caixa, nos termos do art. 13, § 2º, da Lei nº 9.718, de 1998, portanto, eventual variação cambial deverá ser apenas reconhecida quando da sua efetiva realização (liquidação do empréstimo)?

Fundamentos

4. O processo administrativo de consulta está regulado pelos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado no âmbito da RFB pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Neste caso, satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos no arcabouço normativo, a consulta deve ser apreciada.

5. O esclarecimento das dúvidas suscitadas é feito por meio de uma *Solução de Consulta*, ato que se desenvolve com base nos fatos descritos pela interessada, mas não os convalida, pois isso importaria análise de matéria probatória, o que é incompatível com o processo de consulta, cujo objetivo é propiciar o correto cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo que apresenta questionamento sobre dispositivo da legislação aplicável ao fato narrado.

Lucro Presumido. Opção. Receita Total. Receita Bruta.

6. Inicialmente, será analisada a dúvida a respeito do limite estabelecido no art. 13, da Lei nº 9.718, de 1998, para que a pessoa jurídica possa optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, o que é uma alternativa posta à disposição do contribuinte. Desde que preencha os requisitos legais, ele poderá adotar os procedimentos descritos no art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para formalizar a sua opção pelo lucro presumido. Caso não o faça, deverá seguir o regime de tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ com base no lucro real.

7. Conforme previsto no art. 13 *caput* da Lei nº 9.718, de 1998, com redação dada pelo art. 7º da Lei nº 12.814, de 2013, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido a pessoa jurídica que no ano-calendário anterior tiver auferido receita bruta total igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (grifos acrescidos):

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)

[...]

7.1. A expressão receita bruta total foi mantida no texto do art. 516 do Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, como parâmetro para demarcar o limite do *quantum* poderia ter sido auferido no ano-calendário anterior para permitir a adesão ao regime de tributação com base no lucro presumido, com a diferença de que à época da edição do RIR/99 o montante admitido era de R\$ 24.000.000,00 (grifos acrescidos):

Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13). [grifos acrescidos]

7.2. A consulente suscita a dúvida indicando que, ao disciplinar a matéria, o art. 121 da IN RFB nº 1515, de 2014 (editado após as alterações promovidas pela Lei nº 12.973, de 2014) empregou o termo receita total e não receita bruta total, conforme consta do art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998. É o que se vê (grifos acrescidos):

Art. 121. As pessoas jurídicas não enquadradas nas disposições contidas no art. 22, cuja receita total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior; quando inferior a 12 (doze) meses, poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

7.3. A IN RFB nº 1515, de 2014, foi revogada recentemente pela IN RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, norma que manteve em seu art. 214 o texto anteriormente contido no art. 121 da IN RFB nº 1515 de 2014 (revogada), como se vê na transcrição (grifos acrescidos):

Art. 214. As pessoas jurídicas não enquadradas nas disposições contidas no art. 59, cuja receita total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior; quando for inferior a 12 (doze) meses, poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

7.4. Note-se que o conceito de receita total é mais abrangente, na medida em que alcança outras receitas obtidas pela pessoa jurídica e não incluídas na definição de receita bruta, delimitada pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973 de 2014, a partir do texto da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013¹) a seguir transcrito, *ipsis litteris*:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

7.5. Como receita total entende-se o somatório da receita bruta e das demais receitas, ganhos e rendimentos, explicitados no § 1º do art. 22 da IN RFB nº 1515, de 2014. Com a revogação da IN RFB nº 1515, de 2014, essa norma foi ratificada no *caput* do art. 59 da IN RFB nº 1700, de 2017 (grifos acrescidos):

Art. 59. [...]

[...]

§ 1º Considera-se receita total o somatório:

I - da receita bruta mensal;

[...]

III - dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável;

¹ Alteração promovida com o objetivo de aperfeiçoar a definição de receita bruta e de receita líquida, visando refletir o tratamento tributário dos novos métodos e critérios contábeis adotados pela legislação societária brasileira, no momento da extinção do Regime Tributário de Transição - RTT instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Vide Exposição de Motivos nº 00187/2013 MF de 7.11.2013, que submeteu ao Presidente da República a proposta da Medida Provisória nº 627 de 2013. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm> Acesso em: 24/04/2017.

IV - das demais receitas e ganhos de capital;

7.6. Na apuração do lucro presumido (base de cálculo do IRPJ), ao valor resultante da aplicação dos percentuais de presunção (estabelecidos pelo art. 15 da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995) sobre a receita bruta (inciso I do art. 25 da Lei nº 9.430 de 1996), serão acrescidas as importâncias referentes a outras receitas e rendimentos, nos termos do inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430 de 1996, como se vê na transcrição do dispositivo:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1o, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

7.7. Ao mesmo tempo que o art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, permite optar pelo lucro presumido a pessoa jurídica que no ano-calendário anterior tiver auferido receita bruta total igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00, o art. 14 da mesma Lei reza que está obrigada à apuração do imposto com base no lucro real a pessoa jurídica que no ano-calendário anterior tiver auferido receita total superior a esse limite (grifos acrescidos):

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

7.8. A expressão receita total também foi mantida no texto do art. 246 do Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, determinando a obrigatoriedade de apuração do imposto com base no lucro real quando, no ano-calendário anterior, a pessoa jurídica tiver auferido receita total superior ao limite, que à época era de R\$ 24.000.000,00 (grifos acrescidos):

Art. 246. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14):

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de vinte e quatro milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

7.9. Nesse mesmo sentido, foi editado o art. 22 da IN RFB nº 1515, de 2014 (revogada), com o texto que agora se encontra consolidado no art. 59, *caput* da IN RFB nº 1700, de 2017 (grifos acrescidos):

Art. 59. São obrigadas ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no período, quando inferior a 12 (doze) meses;

[...]

7.10. Dessa maneira, considerando a unidade do ordenamento jurídico, o texto do art. 13 da Lei nº 9.718 de 1998 não pode ser aplicado isoladamente, devendo a norma ali contida ser interpretada e aplicada de forma sistemática, observando-se também a regra prescrita pelo art. 14 da mesma Lei, estabelecendo as diversas situações que obrigam a pessoa jurídica a apurar o imposto com base no lucro real, dentre as quais se destaca o fato de ter auferido receita total superior ao limite de R\$ 78.000.000,00.

7.11. Nesse caso, o preceito da obrigatoriedade é imperativo, tendo em vista que além do caso previsto no inciso I do art. 14 da Lei nº 9.718 de 1998, foram contempladas as situações descritas nos incisos II a VII do art. 14 da Lei nº 9.718 de 1998, obrigando a pessoa jurídica a apurar o imposto com base no lucro real, independentemente do valor da receita obtida no ano-calendário anterior. Desse modo, somente pode optar pelo lucro presumido (art. 13 da Lei nº 9.718 de 1998) a pessoa jurídica que não estiver no rol de obrigatoriedade de apuração do imposto de renda com base no lucro real (art. 14 da Lei nº 9.718 de 1998), como ficou elucidado no § 3º do art. 516 do Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99:

Art. 516. [...]

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real ([art. 246](#)), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

[...]

7.12. Assim, as receitas auferidas fora do conceito demarcado pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977 entram no cômputo da receita total prevista no art. 14 da Lei nº 9.718 de 1998. Por conseguinte, a pessoa jurídica fica obrigada a apurar o imposto com base no lucro

real, se, após acrescidas as demais receitas e ganhos, alcançar no ano-calendário anterior um somatório a título de receita total superior a R\$ 78.000.000,00, ainda que tenha auferido receita bruta total (sem o acréscimo das demais receitas) igual ou inferior a esse limite.

7.13. Exemplificando, indaga-se: poderá optar pelo lucro presumido a pessoa jurídica que tenha auferido no ano-calendário anterior o montante de R\$ 70.000.00,00 a título de receita bruta, e tenha, no decurso do mesmo período, auferido ainda a importância de R\$ 10.000.000,00 a título de outras receitas (não contempladas no conceito de receita bruta), perfazendo uma receita total de R\$ 80.000.000,00? A resposta é negativa. Nessa situação, a pessoa jurídica não poderá optar pelo lucro presumido, tendo em vista que está obrigada a apurar o imposto de renda com base no lucro real porque auferiu receita total acima do limite previsto no art. 14 da Lei nº 9.718 de 1998.

7.14. Nesse contexto, compreende-se que, no art. 121 da IN RFB nº 1515, de 2014 (incorporado ao art. 214 da IN RFB nº 1700, de 2017) foi empregado adequadamente o termo receita total, e não receita bruta total, pois, ao disciplinar a matéria, a RFB o fez interpretando sistematicamente os arts. 13 e 14 da Lei nº 9.718, de 1998.

7.14.1. Assim, o *caput* art. 121 da IN RFB nº 1515 de 2014, transcrito no item 7.2, ressalta logo no início do texto que a opção pelo lucro presumido é cabível apenas para *as pessoas jurídicas não enquadradas nas disposições contidas no art. 22* (obrigadas à apuração do lucro real), dentre as quais se encontram aquelas *cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00*. Com a revogação da IN RFB 1515 de 2014, a norma consta atualmente do *caput* do art. 214 da IN RFB 1700 de 2017 (item 7.3), segundo o qual a opção pelo lucro presumido é cabível apenas para *as pessoas jurídicas não enquadradas nas disposições contidas no art. 59* (obrigadas à apuração do lucro real, como se vê no item 7.9).

7.14.2. Logo, o raciocínio não poderia ser outro: se estão obrigadas à apuração do imposto de renda com base no lucro real as pessoas jurídicas cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00, somente podem optar pelo lucro presumido as pessoas jurídicas que obtiveram receita total igual ou inferior a esse limite.

7.15. Por meio da publicação Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2016, disponível no sítio da RFB na internet², foi esclarecido que não pode optar pelo regime do lucro presumido, ainda que tenha preenchido o requisito relativo ao limite máximo de receita bruta, a pessoa jurídica obrigada legalmente à apuração do imposto pelo lucro real (grifos acrescidos):

009 Quem não pode optar pelo regime do lucro presumido, ainda que preenchendo o requisito relativo ao limite máximo de receita bruta?

Aquelas pessoas jurídicas que, por determinação legal, estão obrigadas à apuração do lucro real, a seguir:

a) cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses.

[...]

7.16. Com base na fundamentação exposta, a primeira questão fica solucionada firmando-se o seguinte entendimento: mesmo quando comprovado que de fato não integram a

² Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/ecf-escrituracao-contabil-fiscal>>. Acesso em: 10/03/2017.

receita bruta – por não corresponderem à atividade ou objeto principal da pessoa jurídica no Brasil – as receitas provenientes de variação cambial positiva, auferidas em contratos de empréstimos firmados com pessoas jurídicas situadas no exterior, serão acrescidas na apuração da receita total, a qual, se no ano-calendário anterior exceder o montante de R\$ 78.000.000,00 estabelecido no inciso I do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, tornará obrigatória a tributação do imposto de renda com base no lucro real, caso que impede a opção pelo lucro presumido prevista no art. 13 da mesma Lei, ainda que a receita bruta total se situe dentro desse limite.

8. Outrossim, embora não figure no escopo da dúvida suscitada, mas tendo em vista que a consultante afirmou dedicar-se à participação em outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, como sócio ou acionista, importa frisar que, na forma do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, por si só, o fato de obter lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, independentemente dos valores percebidos, enseja a obrigatoriedade de apurar o imposto de renda com base no lucro real:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

[...]

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

8.1. A única exceção ocorre em relação às pessoas jurídicas submetidas ao Programa de Recuperação Fiscal – Refis, as quais podem optar pelo lucro presumido, conforme estabelece o art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, *in verbis*:

Art. 4º As pessoas jurídicas de que tratam os incisos I e III a V do art. 14 da Lei no 9.718, de 1998, poderão optar, durante o período em que submetidas ao Refis, pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, as pessoas jurídicas referidas no inciso III do art. 14 da Lei no 9.718, de 1998, deverão adicionar os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior ao lucro presumido e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Ineficácia Parcial da Consulta.

9. No que tange ao segundo questionamento, diante da literalidade das disposições legais editadas sobre o assunto, a consultante não identificou com precisão a dúvida suscitada acerca do critério para registro das receitas oriundas de variação cambial (regime de caixa ou de competência). Eis que consta literalmente do art. 30 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001, e no § 2º do art. 13, da Lei nº 9.718, de 1998, a seguinte prescrição (grifos acrescidos):

MP 2.158-35, de 2001

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

[...]

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Lei nº 9.718, de 1998

Art. 13. [...]

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

9.1. Além disso, o fato referido também foi disciplinado em atos expedidos pela RFB, a exemplo da IN RFB nº 1515 de 2014 (cujas disposições atualmente constam da IN RFB 1700 de 2017) e da IN SRF 345 de 28 de julho de 2003, transcritos em seguida:

IN RFB nº 1515, de 2014

Art. 122. [...]

§ 6º O lucro presumido será determinado pelo regime de competência ou de caixa.

[...]

IN RFB nº 1700, de 2017

Art. 215 [...]

§ 9º O lucro presumido e o resultado presumido serão determinados pelo regime de competência ou de caixa.

IN RFB nº 345, de 2003

Art. 1º Para fins de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido [...] que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas à medida do recebimento e, por opção ou obrigatoriedade, passar a adotar o critério de reconhecimento de suas receitas segundo o regime de competência, deverá reconhecer no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime as receitas auferidas e ainda não recebidas.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que, durante o ano-calendário, passar a ser obrigada à apuração do lucro real deverá oferecer à tributação as receitas auferidas e ainda não recebidas, no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação.

§ 4º Na hipótese do § 3º, as receitas auferidas e ainda não recebidas serão adicionadas às receitas do período de apuração anterior à mudança do regime de tributação para fins de recalcular o imposto e as contribuições do período, sendo que a diferença apurada, após compensação do tributo pago, deverá ser

recolhida, sem multa e juros moratórios, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que incorreu na situação de obrigatoriedade à apuração do lucro real.

§ 5º Os custos e as despesas associados às receitas de que tratam este artigo incorridas após a mudança do regime de tributação não poderão ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

10. Nesse aspecto, portanto, a consulta deve ser declarada parcialmente ineficaz, pois, como se viu, não foi descrita com exatidão a hipótese a que se refere a dúvida, além do mais o fato está definido e disposição literal de lei e se encontra disciplinado em ato normativo anteriormente publicado na Imprensa Oficial, circunstâncias em função das quais a consulta não poderá produzir efeitos, a teor dos incisos V, VI e VIII do art. 52, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, reproduzidos no art. 18, incisos VII, IX e XI da IN RFB nº 1396, de 2013, *in verbis*:

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;

[...]

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

[...]

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

[...]

11. Por fim, é oportuno observar que, na forma do artigo 224, inciso I do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil – DRF prestar ao contribuinte informações sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária. Esse atendimento, tradicionalmente mantido sob a denominação de “plantão fiscal”, que não se sujeita às formalidades da IN RFB nº 1396, de 2013, constitui-se como o meio adequado para o esclarecimento de dúvidas que não comportem a formulação eficaz do processo administrativo de consulta.

Conclusão

12. Com base nos fundamentos expostos, conclui-se que:

a) mesmo quando comprovado que de fato não integram a receita bruta – por não corresponderem à atividade ou objeto principal da pessoa jurídica no Brasil – as receitas provenientes de variação cambial positiva, auferidas em contratos de empréstimos firmados com pessoas jurídicas situadas no exterior, serão acrescidas na apuração da receita total, a qual, se no ano-calendário anterior exceder o montante de R\$ 78.000.000,00, estabelecido no inciso I do art. 14 da Lei nº 9.718 de 1998, tornará obrigatória a tributação do imposto de renda com base no lucro real, caso que impede a opção pelo lucro presumido prevista no art. 13 da mesma Lei, ainda que a receita bruta total se situe dentro desse limite;

b) embora não figure no escopo da dúvida suscitada, mas tendo em vista que a consultante afirmou dedicar-se à participação em outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, como sócio ou acionista, importa frisar que, na forma do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, por si só, o fato de obter lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, independentemente dos valores percebidos, enseja a obrigatoriedade de apurar o imposto de renda com base no lucro real;

c) com relação ao segundo questionamento, acerca do critério para registro das receitas oriundas de variação cambial (regime de caixa ou de competência), a consulta é PARCIALMENTE INEFICAZ, não produzindo efeitos, a teor dos incisos VII, IX e XI do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, porquanto a hipótese a que se refere a dúvida não está completa e exatamente descrita, e, além da existência de disposições literais de lei sobre o assunto, foram expedidos anteriormente atos normativos para discipliná-lo.

Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir – Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira.

Assinado digitalmente
Wilmar Teixeira de Souza
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit03

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

Assinado digitalmente
Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva
Auditora-Fiscal da RFB
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 1396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
Fernando Mombelli
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit