

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 88 - Cosit**Data** 21 de março de 2019**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ****LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE APROPRIAÇÃO DE RECEITA. ALTERAÇÃO DENTRO DO PRÓPRIO ANO-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.**

A opção pelo regime de apropriação de receitas (caixa ou competência) na sistemática do Lucro Presumido manifesta-se com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração, devendo ser definitiva em relação a todo o ano-calendário. Em consequência, não é permitida a alteração do regime dentro do próprio ano-calendário.

Dispositivos Legais: IN SRF nº 345, de 2003, art. 1º.**Relatório**

1. O Interessado acima identificado formula consulta acerca de possibilidade de mudança do regime de competência para o de caixa no curso do ano-calendário, resumida a seguir:

1.1. O Consulente informa que é tributado pelo imposto de renda no regime do Lucro Presumido e que vem reconhecendo suas receitas pelo regime de competência, no decorrer do exercício de 2017;

1.2. Esclarece que constatou recentemente que, se optar pela tributação de suas receitas pelo regime de caixa, oferecerá à tributação suas receitas na medida do recebimento, o que se revelaria uma opção mais adequada ao seu fluxo de caixa operacional;

1.3. Conclui que, por essa razão, pretende recalcular as bases de cálculo de seus tributos (IRPJ, CSLL, Contribuição para o Pis/Pasep e Cofins) do ano de 2017, adotando o regime de caixa para tributação de suas receitas. O recálculo deverá abranger todo o ano-calendário, de

forma que a totalidade das receitas apuradas entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2017 sejam oferecidas pelo regime de caixa;

1.4. Entende que não há vedação legal que impeça a alteração de regime de reconhecimento de receitas (caixa ou competência) dentro do próprio ano-calendário, desde que seja:

- a) para todo o ano-calendário;
- b) adotado para fins de apuração do IRPJ, CSLL, Contribuição para o Pis/Pasep e Cofins; e
- c) realizada antes do momento da transmissão da respectiva ECF.

1.5. Embasa esse entendimento nos seguintes argumentos:

a) não há na legislação pertinente (art. 13 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 e art. 516 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR) definição do momento de formalização da opção dentre os regimes de competência ou caixa, tampouco existiria previsão na legislação de vedação de alteração do regime de competência para caixa, desde que para todo o ano-calendário;

b) em casos análogos, como na opção de regime tributação (real ou presumido, por exemplo), ou no caso de opção de reconhecimento do regime das variações monetárias/cambiais, o legislador assim o fez, definindo que a opção ocorre pelo pagamento do primeiro DARF de IRPJ no período, ou pela formalização de opção por meio da primeira DCTF do ano. Ou seja, a legislação, quando prevê a forma de opção, o faz de forma expressa e de maneira inequívoca.

c) embora o regime de reconhecimento de receita até conste informado em obrigações acessórias, como por exemplo, na EFD-Contribuições, tais informações não se confundem com a formalização de opção do regime de reconhecimento, pelas razões expostas nos itens anteriores.

1.6. Pontua que o entendimento acima exposto reflete o posicionamento da própria RFB em tema análogo, manifestado na Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 15, de 13 de setembro de 2011, que trata do direito do contribuinte de realizar a alteração e recálculo do reconhecimento das variações cambiais, pelo regime de caixa ou competência;

1.7. Acrescenta que a referida SCI estabeleceu que até 31/12/2010 não havia ato legal que determinasse a forma de opção ou impedisse a referida alteração, desde que, seus efeitos fossem aplicados a todo o ano-calendário, sendo a DIPJ o documento hábil para demonstrar a adoção do regime de reconhecimento de receitas (competência ou caixa), atualmente substituída pela ECF;

- 1.8. Reitera que não há na legislação definição quanto à formalização da opção de regime de reconhecimento da receita bruta ou quanto à vedação do recálculo do IRPJ, CSLL, Contribuição para o Pis/Pasep e Cofins, em razão do regime de competência e caixa;
2. Após a descrição detalhada do caso, questiona se **é permitido alterar a forma de reconhecer suas receitas passando do regime de competência para o regime de caixa, dentro do próprio ano-calendário, para fins de determinar o lucro presumido.**
3. Indicou como ensejadores da dúvida os seguintes dispositivos:
- 3.1. art. 13, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998;
- 3.2. art. 516 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999;
- 3.3. art. 215, § 9º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017;
- 3.4. art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Fundamentos

4. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.
5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.
6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo Consultante e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.
7. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante

no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Exame do cumprimento das condições de eficácia da consulta

8. Os arts. 2º, 3º e 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, estabelecem respectivamente quem possui legitimidade para apresentar consulta, requisitos para sua apresentação e situações em que ela é ineficaz. Verifico que estão presentes as condições. Passo, portanto, à solução da consulta.

Exame do questionamento

4. O Consulente questiona, em síntese, sobre a possibilidade de o contribuinte, optante do Lucro Presumido, alterar o regime de apropriação de receitas, de competência para caixa, e vice-versa, dentro do próprio ano-calendário.

5. Ele sustenta que não há vedação legal que impeça tal alteração, desde que realizada antes da transmissão da ECF, e para todo o ano-calendário e todos os tributos. Para tanto, invoca a aplicação analógica da Solução de Consulta Interna Cosit nº 15, de 2011, que está assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Até 31 de dezembro de 2010, o contribuinte podia alterar durante o período de apuração a opção do regime de tributação das variações cambiais (caixa x competência), desde que seus efeitos fossem aplicados a todo o ano-calendário.

A partir de 1º de janeiro de 2011, com a nova redação dada ao art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.249, de 2010, a opção pelo regime de tributação das variações cambiais (caixa e competência) deve ser exercida em janeiro do ano-calendário ou no mês do início de atividades, sendo irretratável, salvo em situação de elevada oscilação da taxa de câmbio. Essa proibição somente veio com o advento da Lei nº 12.249/2010, vigente a partir de 2011, que deu nova redação ao art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, estabelecendo que a opção pelo regime de tributação das variações cambiais (caixa e competência) deveria ser exercida em janeiro do ano-calendário ou no mês do início de atividades, devendo ser irretratável, salvo em situação de elevada oscilação da taxa de câmbio.”

6. Embora a SCI Cosit nº 15, de 2011, cuide realmente de matéria análoga à de que trata a presente consulta, as duas situações guardam diferenças entre si: enquanto a referida SCI cuida especificamente de *variações cambiais*, com repercussão na determinação do *Lucro Real*, a presente Consulta cuida da *apropriação de receitas em geral* e na apuração do *Lucro Presumido*. Desse modo, a importação, pura e simples, dos fundamentos da SCI Cosit nº 15, de 2011, para a presente situação poderia levar a resultados equivocados.

7. A resposta ao questionamento pode ser extraída da interpretação do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 345, de 28 de julho de 2003. Na referida norma, ficou estabelecido que a pessoa jurídica que alterar o regime de caixa para 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.

8. Ao referir-se ao mês de dezembro do ano-calendário anterior, a IN SRF nº 345, de 2003, deixa implícito que somente considera a possibilidade de mudança de um ano para o outro, pois, se pretendesse alcançar alterações dentro do próprio ano-calendário, ao invés de referir-se ao mês de dezembro do ano-calendário anterior, referir-se-ia, simplesmente, ao mês anterior àquele em que ocorreu a mudança. Eis o teor do dispositivo mencionado:

IN SRF nº 345, de 2003.

Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável na hipótese de mudança do regime de reconhecimento das receitas em função do recebimento para o regime de competência.

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 ou pela tributação na forma do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) 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.

(Sem destaques no original)

9. Sobre a matéria, em pesquisa ao sistema Normas da RFB (<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>), é possível encontrar Soluções de Consulta emitidas pelas Divisões de Tributação - Disit, no sentido da impossibilidade de alteração do regime dentro do próprio ano-calendário. Transcreve-se, a seguir, as ementas das referidas Soluções de Consulta:

Solução de Consulta nº 204 – SRRF06/Disit, de 2001

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: LUCRO PRESUMIDO

A pessoa jurídica submetida à tributação pelo lucro presumido e que vem adotando o regime de caixa não poderá, dentro do ano-calendário, alterar sua opção e passar a apropriar suas receitas pelo regime de competência. Uma vez adotado o regime de caixa no lucro presumido, ele deve ser seguido em relação a todas as receitas e por todo o ano-calendário.

Dispositivos Legais: Medida Provisória 2.158/2001, art. 20 e IN-SRF nº 104/1998.

Solução de Consulta nº 118 –SRRF08/Disit, de 2001.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: A opção pela tributação com base no lucro presumido, manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, será definitiva para todo o ano-calendário, tanto na forma de tributação quanto na forma de apuração da receita bruta, que poderá ser determinada pelo regime de competência ou caixa, mantido o critério para todo o ano-calendário.

Dispositivos Legais: RIR/99 arts. 224, 516 a 519; IN SRF 34/2001.

Solução de Consulta nº 176 – SRRF06/Disit, de 2002

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: REGIME DE CAIXA. REGIME DE COMPETÊNCIA. MUDANÇA.

A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, pode adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento.

A opção pelo regime de caixa deve abranger todo o ano-calendário, não podendo dentro do ano-calendário haver mudança do regime de competência para o de caixa e vice-versa.

As receitas compõem a base de cálculo do imposto de renda segundo o regime de reconhecimento adotado em cada período de apuração, de acordo com a legislação comercial e fiscal e respeitadas as exceções previstas em lei.

Dispositivos Legais: CTN, art. 97, IV; RIR/1999, arts. 247 e 516; IN SRF nº 104/1988.

Solução de Consulta nº 420 – SRRF08/Disit, de 2008

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Opção pelo Lucro Presumido. Vedada a apuração e o pagamento mensal do tributo devido.

A opção pela tributação com base no lucro presumido, é manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente à apuração do primeiro trimestre de cada ano-calendário, será definitiva para todo o ano-calendário, tanto na forma de tributação quanto na forma de apuração da receita bruta, que poderá ser determinada pelo regime de competência ou caixa, mantido o critério para todo o ano-calendário, sendo vedada a apuração e o pagamento mensal do imposto.

Dispositivos Legais: RIR/99 arts. 224, 516 a 519; IN SRF 34/2001.

(grifou-se)

10. A situação sob consulta foi enfrentada também na NOTA/COSIT/COTIR nº 572, de 23 de agosto de 2000, em cujas conclusões se lê:

Dessa forma, respondendo objetivamente as questões suscitadas, podemos concluir:

1º) a opção pelo regime de caixa, que trata a IN SRF nº 104/1998, deverá ocorrer no início do 1º trimestre do ano calendário, com a escrituração do Livro Caixa, nos moldes estabelecidos nos incisos I e II e §§ 2º e 3º, ou com a escrituração contábil, na forma prevista no § 1º, da citada Instrução Normativa, a qual se formalizará por ocasião do pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, relativa ao período de apuração correspondente ao trimestre da opção; conseqüentemente, a base de cálculo para o pagamento do imposto de renda, da CSLL, da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS será determinada somente com a receita recebida no trimestre, caso o regime adotado tenha sido o de caixa;

2º) considerando o já disposto nesta Nota (itens 5, 6 e 7), bem assim a integração de dispositivos da legislação que trata da matéria, não poderá, dentro do ano-calendário, haver mudança do regime de competência para o de caixa e vice-versa;

Conclusão

11. Com base no exposto, soluciono a consulta respondendo ao Consulente que a opção pelo regime de caixa ou de competência na apropriação das receitas pela sistemática do Lucro Presumido manifesta-se com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração, sendo definitiva em relação a todo o ano-calendário. Em consequência, não é permitida a alteração do regime dentro do próprio ano-calendário.

(Assinado digitalmente)

TIMOTHEU GARCIA PESSOA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

12. De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir – Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras.

(Assinado digitalmente)

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Dirpj

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

(Assinado digitalmente)

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

(Assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit