



Solução de Consulta nº 91 - Cosit

Data 14 de julho de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

INCORPORAÇÃO. INCORPORADA SUJEITA AO LUCRO PRESUMIDO E REGIME DE CAIXA. INCORPORADORA SUJEITA AO LUCRO REAL. PROCEDIMENTOS PARA FINS DE INCORPORAÇÃO.

A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, regime de caixa, se incorporada, deverá levantar balanço específico para esse fim, de acordo com a legislação comercial, em até trinta dias antes do evento, assim como deverá proceder à apuração do IRPJ na data do evento de acordo com as regras aplicáveis à sistemática do lucro presumido e de acordo com o regime de reconhecimento das receitas já adotado.

A pessoa jurídica incorporadora que é obrigada ao lucro real e ao regime de competência deverá levantar balanço específico para fins da incorporação de acordo com a legislação comercial e deverá proceder à apuração do IRPJ na data do evento de acordo com as regras aplicáveis à sistemática do lucro real e do regime de competência.

As parcelas diferidas pelo regime de caixa da incorporada deverão ser oferecidas à tributação pela incorporadora, na data do evento de acordo com as regras previstas no art. 223-A da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 4.657 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, de 1942, art. 2º, §§ 1º e 3º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, §§ 1º e 2º; Lei nº 9.249, de 1995, arts. 21 e 36, V; Lei nº 9.959, de 2000, art. 5º; Instrução Normativa RFB nº. 1.700, de 2017, arts 214, § 4º, 223-A, §§ 1º e 2º e 239 e Instrução Normativa RFB nº. 1.585, de 2015, art. 70, §§ 1º, II, 9º e 9º-A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

INCORPORAÇÃO. INCORPORADA SUJEITA AO RESULTADO PRESUMIDO E REGIME DE CAIXA. INCORPORADORA SUJEITA AO RESULTADO DO EXERCÍCIO. PROCEDIMENTOS PARA FINS DE INCORPORAÇÃO.

A pessoa jurídica optante pelo resultado presumido, regime de caixa, se incorporada, deverá levantar balanço específico para esse fim, de acordo com a legislação comercial, em até trinta dias antes do evento, assim

como deverá proceder à apuração da CSLL na data do evento de acordo com as regras aplicáveis à sistemática do resultado presumido e de acordo com o regime de reconhecimento das receitas já adotado.

A pessoa jurídica incorporadora que é obrigada ao resultado do exercício e ao regime de competência deverá levantar balanço específico para fins da incorporação de acordo com a legislação comercial e deverá proceder à apuração da CSLL na data do evento de acordo com as regras aplicáveis à sistemática do resultado do exercício e do regime de competência.

As parcelas diferidas pelo regime de caixa da incorporadora deverão ser oferecidas à tributação pela incorporadora, na data do evento de acordo com as regras previstas no art. 223-A da IN RFB nº 1.700, de 2017.

ESTA SOLUÇÃO DE CONSULTA REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA DISIT/SRRF07 Nº. 7.002, DE 22 DE ABRIL DE 2020

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 4.657 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, de 1942, art. 2º, §§ 1º e 3º; Lei nº 9.249, de 1995, arts. 21 e 36, V; Instrução Normativa RFB nº. 1.700, de 2017, arts 214, § 4º, 223-A, §§ 1º e 2º e 239 e Instrução Normativa RFB nº. 1.585, de 2015, art. 70, §§ 1º, 9º, II, e 9º-A.

Relatório

Trata-se de Solução de Consulta em cumprimento de determinação judicial expedida em Mandado de Segurança impetrado pela consulente [Empresa A].

2. Em sua decisão o MM Juiz determinou que “a autoridade impetrada reconheça a eficácia da consulta formalizada pela impetrante...”, (...) “para solução com resposta aos quesitos formulados, devendo produzir todos os efeitos previstos na legislação, inclusive o efeito previsto no artigo 90, do Decreto nº 7.574/2011, de modo que possa realizar a liquidação dos débitos de IRPJ e de CSLL controvertidos, objeto da consulta, até o trigésimo dia da data da ciência da solução da consulta, sem o acréscimo de juros e de multa moratória.”.

3. Em razão da determinação judicial, o Chefe da Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal emitiu, com fundamento no art. 22, da Instrução Normativa RFB nº. 1.396, de 16 de setembro de 2013¹, a SCV Disit/SRRF07 nº. 7.002, de 22 de abril de 2020, vinculando a presente consulta às Soluções de Consulta Cosit nº 284, de 30 de setembro de 2018, e 335, de 28 de dezembro de 2018.

¹ Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.

Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

4. Apesar da emissão da referida Solução de Consulta Vinculada, o MM Juiz determinou que as dúvidas da consulente fossem respondidas através de uma Solução de Consulta.
5. Dessa forma, por força de decisão judicial, emite-se a presente interpretação.
6. A Interessada, informando ter como ramo de atividade (...), relata que:

"(...) é sucessora da [Empresa B], inscrita no CNPJ sob o nº (...), em virtude de incorporação ocorrida em 1º de julho de 2019, cujos respectivos atos societários arquivados na Junta Comercial do Estado do (...) em (...), sob nº (...). A (Empresa B) celebrou, em 30 de novembro de 2017, contrato de mútuo com terceiros, cujo principal deveria ser devolvido em 5 anos, em parcelas anuais que variam de 20% a 30% do valor da dívida, corrigido pela variação de 100% do CDI. Além disso, a [Empresa B] efetuou aplicações financeiras em certificados de depósito bancário (CDBs). A [Empresa B] optou, nos anos-calendários de 2017, 2018 e 2019 pela apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) segundo a sistemática de lucro presumido pelo regime de caixa, nos termos dos artigos 223 e 224 da Instrução Normativa RFB nº. 1.700, de 14 de março de 2017.

Assim, em obediência às normas de escrituração comercial, notadamente o artigo 177 da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a [Empresa B] registrou em sua contabilidade as receitas de juros com o mútuo e as aplicações financeiras pelo regime de competência. Tais valores, contudo, não foram tributados pelo IRPJ e CSLL, tendo em vista que, por força da adoção do regime de caixa, deve ser diferida até o momento da liquidação do mútuo ou resgate das aplicações financeiras. Esse entendimento decorre tanto da opção pelo regime de caixa, conforme os citados artigos 223 e 224 da Instrução Normativa RFB 1.700/2017, bem como pela leitura conjunta dos artigos 47, inciso II e artigo 70, parágrafo 9º da Instrução Normativa RFB 1.585, de 31 de agosto de 2015, que dispõem que as aplicações financeiras (o que inclui mútuo com outras pessoas jurídicas) serão tributadas pelo regime de caixa para os contribuintes sujeito ao lucro presumido. A [Empresa B] foi incorporada em 1º de julho de 2019 pela Consulente, tendo sido levantado o balanço de encerramento da [Empresa B], tal como determinado pelo artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observando-se sua opção pelo lucro presumido e o diferimento da tributação das receitas financeiras (mútuo e aplicação financeira) que ainda não tinham sido recebidas (regime de caixa). Vale destacar que, até 31 de dezembro de 1995, as pessoas jurídicas incorporadas, fusionadas ou cindidas estavam obrigadas à tributação dos seus respectivos resultados de acordo com a sistemática de lucro real, de modo que a apuração de IRPJ e CSLL efetuada até a data do evento de encerramento deveria, obrigatoriamente, ocorrer como se o contribuinte tivesse adotado o regime de lucro real para aquele período de apuração. Porém, o artigo 36, inciso V, da Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, revogou em 1º de janeiro de 1996, o parágrafo único do artigo 36 da Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que previa essa obrigatoriedade. Essa interpretação da legislação também é confirmada no caderno de Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2019, capítulo IV - Responsabilidade na Sucessão 2019, pergunta 026, disponibilizado no sítio da Receita Federal do Brasil, abaixo transcrito. (...) Portanto, na apuração de IRPJ e CSLL, referente ao período de 1º de janeiro de 2019 até 1º de julho de 2019 (data do evento incorporação), a [Empresa B] não tributou as receitas financeiras cuja tributação havia sido diferida desde 2017 pela aplicação do regime de caixa, mantendo a consistência com o procedimento que vinha sendo adotado até então, até mesmo em virtude da inexistência de previsão legal que

dispusesse em sentido diverso. Já a Consulente, sucessora por incorporação de [Empresa B], adotou para o ano calendário de 2019, a sistemática de lucro real anual para apuração de IRPJ e CSLL, no qual a tributação pelo regime de competência é obrigatória. Dessa forma, a Consulente entende que as receitas financeiras da [Empresa B] cuja tributação havia sido diferida até o momento da incorporação devem ser incluídas na base de cálculo de IRPJ e CSLL da Consulente na mesma data em que ocorreu a sucessão da [Empresa B] pela Consulente em virtude do evento de incorporação (1º de julho de 2019). Nos termos do artigo 227 da Lei nº. 6.404/1976, a incorporação é "uma operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que sucederá as incorporadas em todos os direitos e obrigações".

Na incorporação, ocorre aumento do capital social da incorporadora, que é subscrito e integralizado pela incorporada mediante versão de seus próprios ativos e passivos, de seu acervo líquido como um todo. A sociedade incorporada deixa de existir, conforme reforçado pelo artigo 219, II, da Lei nº. 6.404/76 e artigo 1.118 do Código Civil. A incorporadora continua existindo, agora com seu patrimônio incrementado pela versão da totalidade dos ativos e passivos da incorporada. As relações jurídicas preexistente da incorporada, no entanto, não se extinguem ou sofrem qualquer interrupção. Conforme o artigo 227, caput, da Lei nº. 6.404/76 e artigo 1.116 do Código Civil, a incorporadora sucede a incorporada em todos os seus direitos e obrigações, assumindo de pleno direito as relações jurídicas da sociedade extinta. Esse entendimento está de acordo com o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº. 3, de 31 de julho de 1985, em que autoridades fiscais se posicionaram no sentido de que eventos de incorporação, fusão e cisão não representam a "baixa de bens e direitos de um patrimônio e ingresso em outro, mas, sim, a transposição de patrimônio de uma para outra pessoa jurídica que sucede a primeira nos direitos e obrigações". Nesse sentido, no momento da incorporação da [Empresa B] pela [Empresa A] não houve a extinção da [Empresa B], mas, apenas a sucessão dos seus direitos e obrigações pela (Empresa A), inclusive em relação ao direito ao recebimento dos juros e rendimentos de aplicações financeiras. Assim, na apuração de IRPJ e CSLL da [Empresa B], referente ao período de 1º de janeiro de 2019 até 1º de julho de 2019 (data do evento incorporação), não devem ser incluídos os valores cuja tributação foi diferida desde 2017, visto que tais valores não foram recebidos pela [Empresa B] (regime de caixa). Assim, a Consulente entende que deveria efetuar a tributação dos valores cuja tributação foi diferida pela [Empresa B] desde 2017 logo após a incorporação desta sociedade, incluindo tais valores em sua apuração de IRPJ e CSLL com data-base de 1º de julho de 2019. Vem a Consulente, por meio deste Processo de Consulta buscar a confirmação deste entendimento."

7. Por fim, apontando como fundamentação legal os artigos 223 e 224 da Instrução Normativa RFB nº. 1.700/2017; artigo 47, inciso II e artigo 70, parágrafo 9º da Instrução Normativa RFB nº. 1.585/2015 bem como o artigo 1º, §§ 1º e 2º da Lei nº. 9.430/1996, apresentou as seguintes indagações:

"1) Tendo em vista a opção pela [Empresa B] (sucédida pela Consulente) pelo regime de caixa na forma dos artigos 223 e 224 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/17 e o disposto no artigo 47, inciso II e artigo 70, parágrafo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.585/15, está correto o entendimento de não incluir as receitas decorrentes de mútuo e de aplicações financeiras que não tinham sido recebidas no balanço de apuração de IRPJ e CSLL previsto no artigo 1º, §§ 1º e 2º da Lei 9.430/96?"

2) Tendo em vista a opção pelo regime de lucro real pela Consulente, no qual não é permitido manter o diferimento da tributação das receitas que não foram recebidas (regime de caixa), está correto o entendimento de efetuar a tributação dos valores cuja tributação foi diferida pela [Empresa B] desde 2017, logo após a incorporação desta sociedade na Consulente, incluindo tais valores na apuração de IRPJ e CSLL da Consulente com data-base de 1 de julho de 2019?"

8. É o relatório.

Fundamentos

9. As normas básicas que regem o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal estão previstas nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Tais disposições foram consolidadas em Regulamento, baixado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e disciplinadas na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

10. Importa ressaltar que o processo de consulta destina-se, exclusivamente, a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal. Sob esse enfoque, a Solução de Consulta não se presta à função de instrumento declaratório para confirmação de entendimentos ou de procedimentos relatados pela interessada, tampouco para verificar a exatidão dos fatos apresentados pela consulente.

11. Feitas estas explicações iniciais, passa-se ao exame das indagações da Consulente.

Do levantamento de balanço específico

12. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao dispor sobre a apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, assim estatuiu, em seu art.1º:

Lei nº. 9.430, de 1996

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento." (grifos não são do original)

(...)”

13. Por sua vez, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 21, assim estabelece:

Lei nº. 9.249, de 1995

“Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, observada a legislação comercial. (Redação dada pela Lei nº. 12.973, de 2014)

§ 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

~~§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido. (Revogado pela Lei nº. 12.973, de 2014)~~

~~§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente. (Revogado pela Lei nº. 12.973, de 2014)~~

§ 4º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.” (grifos não são do original)

14. Assim sendo, conforme a legislação acima mencionada, a pessoa jurídica, ao ser incorporada, possui um período de apuração específico. Assim, ela deverá fazer a apuração da base de cálculo do Imposto sobre Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e levantar balanço específico para esse fim, de acordo com a legislação comercial. Esse balanço deve ser levantado até trinta dias antes do evento; já o momento de apuração da base de cálculo e do imposto de renda e da contribuição devidos será a data do evento.

Da não obrigação da incorporada ao lucro real

15. A consulente (pessoa jurídica incorporadora) informa que a empresa que a ela foi incorporada adotou nos anos-calendários de 2017, 2018 e 2019 a apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) segundo a sistemática de lucro presumido pelo regime de caixa e que, em razão disso, não teria como incluir as receitas decorrentes de mútuo e de aplicações financeiras que não tinham sido recebidas no balanço de apuração de IRPJ e CSLL previsto no art. 1º, § 1º, da Lei 9.430/96.

16. A este respeito, devemos inicialmente nos ater às disposições do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB). Pois bem, tal efeméride jurídica assim assinala:

LINDB

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

17. De acordo com o § 1º do art. 2º supra, uma lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare ou quando uma lei regular inteiramente uma matéria de que tratava lei anterior. Por sua vez o § 3º estabelece que, salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência. Pois bem, reservemos tais relevantes informações e passemos adiante à análise.

18. Resgatemos agora o antes estabelecido no art. 33 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, a saber, que a pessoa jurídica ao ser incorporada deveria apurar o IRPJ e a CSLL sob o regime do lucro real.

Lei nº. 7.450, de 1985

*“Art. 33. A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deve levantar balanço e demonstração de resultados e **determinar o lucro real na data da incorporação**, fusão ou cisão, observado o seguinte: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº. 2.323, de 1987).*

(...)”(grifos não são do original)

19. Todavia, alguns anos após o caput do art. 33 acima haver estabelecido a obrigatoriedade de apuração do lucro real nos casos de incorporação societária, o parágrafo único do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, dispôs inteiramente sobre mesma obrigatoriedade, in verbis:

Lei nº 8.981, de 1995

Art. 36. Estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas:

[...]

Parágrafo único. As pessoas jurídicas incorporadas, fusionadas ou cindidas submetem-se também ao regime de tributação com base no lucro real, devendo determinar, na data do balanço que serviu de base para o evento, a diferença de imposto a pagar ou a ser compensado. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

20. Forçoso - concluir, portanto, à luz do referido § 1º do art. 2º da LINDB, que o parágrafo único do art. 36 da Lei nº 8981, de 1995, revogou tacitamente o art. 33 da Lei nº 7.450, 1995.

21. Ao influxo febril das atualizações normativas, o inciso V do art. 36 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de sua vez, revogou, em 1º de janeiro de 1996, de forma expressa, o anunciado parágrafo único do art. 36 da Lei nº 8.981, de 1995. E já sabemos que o § 3º, do art. 2º, da LINDB, estabelece que, salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência; valendo dizer então que o fato do inciso V do art. 36 da Lei nº 9.249, de 1995, ter revogado

expressamente o parágrafo único do art. 36 da Lei nº 8.981, de 1995, não teve por consequência a reprimenda do art. 33 da Lei nº 7.450, de 1985.

22. Desse modo, na presente data, em caso de incorporação, fusão e cisão, a apuração final dos tributos pode se dar pelo lucro presumido, desde que, obviamente, sejam preenchidos os requisitos para adoção desse regime.

Do oferecimento à tributação das parcelas diferidas

23. Do ponto de vista da incorporadora, o art. 5º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, reza que aplica-se à pessoa jurídica incorporadora o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 1995, e no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, ambos estes preceptivos já destacados nesta decisão, salvo nos casos em que as pessoas jurídicas incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento. Isso vale tanto para o IRPJ quanto para a CSLL nos termos do art. 239 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

24. Dessas regras se aduz que a incorporadora também deverá levantar balanço específico para esse fim, observada a legislação comercial, e que a apuração da base de cálculo e do IRPJ e da CSLL devidos será efetuada na data do evento. Ademais, sabe-se que a incorporadora não poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro ou resultado presumidos caso se enquadre nas disposições contidas no art. 59 da IN RFB nº 1.700, de 2017, ainda que qualquer incorporada ou fusionada fizesse jus ao referido regime antes da ocorrência do evento. Confirma-se o § 4º do art. 214 da IN RFB nº 1.700, de 2017:

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017

Art. 214. [...]

§ 4º Não poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas resultantes de evento de incorporação ou fusão enquadradas nas disposições contidas no art. 59, ainda que qualquer incorporada ou fusionada fizesse jus ao referido regime antes da ocorrência do evento, não se lhes aplicando o disposto no art. 4º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000.

25. Convém ainda esclarecer que, conforme prevê o art. 70 da Instrução Normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015, mencionada pela consultante ao expor suas dúvidas, os rendimentos decorrentes das operações de renda fixa e de renda variável terão que integrar o lucro real, presumido ou arbitrado.

Instrução Normativa RFB nº. 1.585, de 2015

“Seção III

Das Disposições Comuns às Operações de Renda Fixa e de Renda Variável

Art. 70. O imposto sobre a renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será:

I - deduzido do devido no encerramento de cada período de apuração ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

(...)

§ 1º Os rendimentos e os ganhos líquidos de que trata este artigo integrarão o lucro real, presumido ou arbitrado.

(...)

§ 9º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado:

I - o imposto de que trata o art. 56 será pago em separado nos 2 (dois) meses anteriores ao do encerramento do período de apuração;

II - os rendimentos auferidos em aplicações financeiras serão adicionados ao lucro presumido ou arbitrado somente por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação (regime de caixa);

III - as perdas apuradas nas operações de que tratam os arts. 58 e 60 a 62 somente podem ser compensadas com os ganhos auferidos nas mesmas operações, observado o disposto no art. 64.

§ 9º-A Para fins do disposto no inciso II do § 9º deste artigo, considera-se resgate, no caso de aplicações em fundos de investimento por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a incidência semestral do imposto sobre a renda nos meses de maio e novembro de cada ano nos termos do inciso I do art. 9º. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1720, de 20 de julho de 2017)

§ 10. A compensação do imposto sobre a renda retido em aplicações financeiras da pessoa jurídica deverá ser feita de acordo com o comprovante de rendimentos, mensal ou trimestral, fornecido pela instituição financeira. (grifos não são do original)

26. Observe-se portanto que, pelo dispositivo supra, no regime de apuração do lucro presumido os rendimentos auferidos em aplicações financeiras serão adicionados ao lucro presumido ou arbitrado somente por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação (regime de caixa), sendo que há uma exceção a esta regra, que acontece para aplicações em fundos de investimentos, casos em que a tributação ocorre obrigatoriamente nos trimestres relativos aos meses de maio ou novembro, ou no respectivo resgate caso ocorra antes.

27. Além disso, conforme prevê o art. 223-A da Instrução Normativa RFB nº. 1.700, de 2017, a pessoa jurídica que durante o ano-calendário incorrer na obrigação de apurar o IRPJ e a CSLL pelo 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.

Instrução Normativa RFB nº. 1.700, de 2017

“DO REGIME DE CAIXA

Art. 223-A. 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 passar a adotar o critério de reconhecimento 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. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº. 1881, de 03 de abril de 2019)

§ 1º A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que durante o ano-calendário incorrer na obrigação de apurar o imposto pelo 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. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº. 1881, de 03 de abril de 2019)

§ 2º Na hipótese prevista no § 1º, as receitas auferidas e ainda não recebidas deverão ser adicionadas às receitas do período de apuração anterior à mudança do regime de tributação, para fins de recalculação do IRPJ e a CSLL do período, e a diferença apurada, após compensação do tributo pago, deverá ser recolhida, sem multa ou juros moratórios, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que incorreu na obrigação de apurar o imposto pelo lucro real. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº. 1881, de 03 de abril de 2019)

(...)”(grifos não são do original)

28. Trata-se de norma aplicável quando a própria pessoa jurídica altera o regime de caixa para o regime de competência. No caso em tela, não há lei expressa incidente para o caso em que uma entidade que tributa seus resultados na forma do regime de caixa seja absorvida por outra, obrigada ao lucro real, em que somente há o regime de competência.

29. Contudo, o contexto normativo apenas possibilita uma saída para esse caso.

30. Em primeiro lugar, já se afirmou que não há a obrigação da incorporada fazer o ajuste de caixa para competência (inteligência do parágrafo 22 desta Solução). Também se sabe que a incorporada deverá levantar balanço específico para fins de determinação do IRPJ e da CSLL relativo ao momento da incorporação (inteligência do parágrafo 15 desta Solução). Assim, resta claro que ela deverá levantar esse balanço e oferecer suas rendas em conformidade com as regras geralmente aplicáveis ao lucro presumido, regime de caixa.

31. Em segundo lugar, já se afirmou que a incorporadora é obrigada ao lucro real e ao resultado do exercício (art. 214, §4º, art. 239, §8º da IN RFB nº 1.700, de 2017, e parágrafo 23 desta Solução), que somente admitem o regime de competência, e que ela deverá levantar balanço específico no qual será reconhecido os bens, direitos e obrigações em que ela está sucedendo a incorporada. Nesse momento e nesse balanço específico deve haver o ajuste do regime de caixa para o regime de competência, nos termos do art. 223-A da IN RFB nº 1.700, de 2017. Isso ocorre dessa forma porque o regime obrigatório para ela é incompatível com o reconhecimento de receitas pelo regime de caixa.

Conclusão

32. Diante do exposto, soluciona-se a consulta, informando-se à consulente que:
- a) A pessoa jurídica optante pelo lucro e resultado presumidos, regime de caixa, se incorporada, deverá levantar balanço específico para esse fim, de acordo com a legislação comercial, em até trinta dias antes do evento, assim como deverá proceder à apuração do IRPJ e da CSLL na data do evento de acordo

com as regras aplicáveis à sistemática do lucro e resultado presumidos e de acordo com o regime de reconhecimento das receitas já adotado;

- b) A pessoa jurídica incorporadora que é obrigada ao lucro real, ao resultado do exercício e ao regime de competência deverá levantar balanço específico para fins da incorporação de acordo com a legislação comercial e deverá proceder à apuração do IRPJ e da CSLL na data do evento de acordo com as regras aplicáveis à sistemática do lucro real, do resultado do exercício e do regime de competência; e
- c) As parcelas diferidas pelo regime de caixa da incorporada deverão ser oferecidas à tributação pela incorporadora, na data do evento de acordo com as regras previstas no art. 223-A da IN RFB nº 1.700, de 2017.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação da SRRF/07.

(assinado digitalmente)

AGUEDA CAROLO QUINTAS ALVES

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Matrícula nº 00018130

(assinado digitalmente)

MÁRIO JORGE RENTE DA SILVA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Matrícula nº 13.862

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

(assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – mat. 20.241
Chefe da Disit07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para aprovação.

(assinado digitalmente)

FÁBIO 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