
Solução de Consulta nº 109 - Cosit

Data 28 de setembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECUPERAÇÃO DE DESPESA OU CUSTO. ADIÇÃO CONDICIONADA.

Os valores correspondentes a custos e despesas, sejam de variação cambial, sejam de baixa de estoque, recuperados em função de perdão parcial de saldo de dívida devem ser adicionados à base de cálculo do lucro presumido para fins de apuração do IRPJ no montante em que foram recuperados (perdoados), exceto se:

- 1) o contribuinte não tiver deduzido tais valores em período anterior no qual tenha se submetido à sistemática do lucro real; ou
- 2) esses valores se refiram a período no qual tenha se submetido ao lucro presumido ou arbitrado.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, I e II, e art. 53; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 215, § 3º, IV.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECUPERAÇÃO DE DESPESA/CUSTO. ADIÇÃO CONDICIONADA.

Os valores correspondentes a custos e despesas, sejam de variação cambial, sejam de baixa de estoque, recuperados em função de perdão parcial de saldo de dívida devem ser adicionados à base de cálculo do resultado presumido para fins de apuração da CSLL no montante em que foram recuperados (perdoados), exceto se:

- 1) o contribuinte não tiver deduzido tais valores em período anterior no qual tenha se submetido à sistemática do lucro real; ou
- 2) esses valores se refiram a período no qual tenha se submetido ao lucro presumido ou arbitrado.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 29, I e II, e art. 53; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 215, § 3º, IV.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOBRE O PIS/PASEP

REGIME CUMULATIVO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECUPERAÇÃO DE DESPESA/CUSTO.

Em se tratando de pessoa jurídica que industrializa, comercializa, importa e exporta produtos farmacêuticos e produtos de uso animal para uso na indústria farmacêutica, exploração agrícola e pecuária, dentre outros, os valores relativos à recuperação de custos e despesas relacionados a maus resultados de testes de produtos de uso animal devem ser incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, em seu regime de apuração cumulativa. A recuperação de variação cambial passiva configura-se em receita financeira vinculada à recuperação dos custos e despesas dos testes e, portanto, não deve ser incluída na base de cálculo da aludida contribuição em seu regime cumulativo.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º; Lei nº 9.718, de 27 de 1998, arts. 2º e 3º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL- COFINS

REGIME CUMULATIVO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECUPERAÇÃO DE DESPESA/CUSTO.

Em se tratando de pessoa jurídica que industrializa, comercializa, importa e exporta produtos farmacêuticos e produtos de uso animal para uso na indústria farmacêutica, exploração agrícola e pecuária, dentre outros, os valores relativos à recuperação de custos e despesas relacionados a maus resultados de testes de produtos de uso animal devem ser incluídos na base de cálculo da Cofins, em seu regime de apuração cumulativa. A recuperação de variação cambial passiva configura-se em receita financeira vinculada à recuperação dos custos e despesas dos testes e, portanto, não deve ser incluída na base de cálculo da aludida contribuição em seu regime cumulativo.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

Relatório

O Interessado formulou consulta acerca da interpretação da legislação tributária, referente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a seguir resumida:

- 1.1. O Consulente informa que atua no ramo de industrialização, comercialização, importação e exportação de produtos farmacêuticos e

produtos animais para a indústria farmacêutica, exploração agrícola e pecuária;

- 1.2. Acrescenta que, em dezembro de 2013, celebrou, com empresa estrangeira, contrato de transferência de tecnologia e licenciamento de patente de um determinado produto de uso animal, o qual seria testado pelo Consulente e, caso apresentasse resultado satisfatório, haveria o pagamento de uma soma de recursos em moeda estrangeira à empresa fornecedora sediada no Chile;
- 1.3. Aduz que registrou em sua contabilidade o produto adquirido através de lançamento a débito em seu estoque e creditando “contas a pagar” referente ao compromisso assumido com o fornecedor de realizar o pagamento em parcelas, conforme demonstrativo juntado à sua petição inicial;
- 1.4. Registra que pagou algumas das parcelas dessa dívida em 2014, 2015 e 2016;
- 1.5. Informa que, posteriormente, considerando a utilização do produto ele deixou de constar no estoque, afetando o resultado da empresa em 30/04/2014;
- 1.6. Relata que durante a realização dos testes do produto adquirido, o Consulente constatou que os resultados foram abaixo das expectativas e que, por isso, e de comum acordo com a empresa fornecedora, resolveram em 23/10/2018 extinguir o contrato e todas as obrigações decorrentes;
- 1.7. Declara que dessa operação resultou uma variação patrimonial positiva para a interessada, decorrente da obrigação com a empresa fornecedora que deixou de existir;
- 1.8. Afirma que é optante do regime de recolhimento do imposto sobre a renda na sistemática do lucro presumido e, diante do fato ocorrido, tem dúvida acerca da implicação fiscal da rescisão do contrato na apuração de seus tributos.

2. Depois da narrativa do caso, formula os questionamentos abaixo reproduzidos com alterações:

- 2.1. Considerando a extinção da obrigação do pagamento do saldo existente na contabilidade da empresa consulente em razão da dissolução do contrato firmado pelas partes por não ter a tecnologia apresentada êxito satisfatório, o saldo cancelado deve ser considerado receita bruta e, portanto, levado à tributação do IRPJ, CSLL?
- 2.2. Em caso positivo, o saldo cancelado também deverá ser tributado pelo Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins?
- 2.3. Além do mais, em caso de incidência desses tributos, a variação cambial existente no ato de cancelamento do saldo igualmente deverá ser incluída na base de cálculo desses tributos?

3. Ao final declara que atende aos requisitos previstos no art. 3º, §2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

4. O processo de consulta tem seu regramento básico estatuído 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. Sua regulamentação ocorreu por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

5. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria está normatizada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 2013.

6. Destaca-se que o processo de consulta se destina à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à sua aplicação a fato concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados, nem de quaisquer das afirmativas do Consulente, pois isso implicaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

7. Verifico que a consulta ora apreciada atende às condições de admissibilidade previstas nos arts. 2º a 6º da IN RFB nº 1.396, de 2013. Por essa razão, ela deve ser solucionada.

Fatos contábeis ocorridos conforme a narrativa do Consulente

8. Inicialmente, enumeram-se os fatos contábeis ocorridos conforme a narrativa do Consulente, e indica-se, de forma resumida, os respectivos lançamentos contábeis:

8.1. Entrada do produto no estoque e assunção da dívida:

D – Estoque

C – Conta a pagar

8.2. Reconhecimento de despesa/custo decorrente da utilização do produto:

D – Despesa/Custo decorrente da utilização do produto

C – Estoque

8.3. Saída de recursos do caixa/bancos para pagamento de parcelas da dívida:

D – Conta a pagar

C – Caixa/bancos

8.4. Reconhecimento da despesa decorrente da variação cambial da dívida, pois ela foi contratada em dólares americanos e nossa moeda nacional desvalorizou-se em relação a eles no período entre 2013 e 2018:

D – Despesa com variação cambial

C – Conta a pagar

8.5. Reconhecimento da receita decorrente do perdão do saldo não pago da dívida e que corresponde a uma recuperação proporcional de despesa/custo decorrido da utilização do produto:

D – Conta a pagar

C – Recuperação de despesa/custo que havia decorrido da utilização do produto, proporcional ao saldo não pago da dívida e que foi perdoado

8.6. Reconhecimento da receita decorrente da recuperação da despesa de variação cambial da dívida, proporcional ao saldo não pago da dívida:

D – Conta a pagar

C – Recuperação de despesa de variação cambial da dívida, proporcional ao saldo não pago da dívida e que foi perdoado

Base de cálculo do IRPJ e da CSLL

9. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina o seguinte quanto ao lucro presumido, para fins do IRPJ e quanto ao resultado presumido, para fins da CSLL, sistemáticas adotadas pelo Consultente:

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 pela 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)*

(...)

Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

*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 do caput**, 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)

(...)

Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

(Sem destaques no original)

10. Em nível infralegal, a adição dos valores recuperados correspondentes a custos e despesas ao lucro presumido e ao resultado presumido para apuração do IRPJ e da CSLL, respectivamente, está prevista no art. 215, § 3º, IV, da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, a seguir reproduzido:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:

I - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo caput e pelo § 1º, auferidos no mesmo período, inclusive:

(...)

IV - os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real e no resultado ajustado, ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado;

(...)

11. De acordo com os dispositivos mencionados, a totalidade das receitas deve ser considerada para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, inclusive valores obtidos com recuperação de custos e despesas. Porém, os mesmos dispositivos trazem duas exceções que dispensam a adição desses valores recuperados:

11.1. na hipótese de o contribuinte não ter deduzido tais valores em período anterior no qual tenha se submetido à sistemática do lucro real;

11.2. ou que esses valores se refiram a período no qual tenha se submetido ao lucro presumido ou arbitrado.

12. Conforme consta nos itens 1.5 e 8.2, o Consulente usou o produto em discussão e isso afetou seu resultado em 30/04/2014. Assim, o perdão do saldo da dívida concedido em 2018 (vide item 1.6) configura recuperação de despesa/custo proporcional a esse saldo. Da mesma forma, o perdão do saldo da dívida acarreta a recuperação da despesa com variação cambial proporcional a esse saldo.

13. Para fins de apuração do lucro presumido e do resultado presumido, reputo importante enfatizar que o perdão do saldo da dívida não acarretou a recuperação total da referida despesa/custo que havia decorrido da utilização do produto nem a recuperação total da despesa de variação cambial da dívida. Uma vez que o Consulente pagou várias parcelas da dívida e uma vez que o perdão atingiu apenas o seu saldo, as aludidas recuperações são apenas aquelas relativas a esse saldo perdoado. Caso, em relação a essa dívida, o Consulente queira reconhecer como recuperados valores que excedam esse cálculo proporcional, tais valores excedentes, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, devem ser acrescidos às bases de cálculo desses tributos, sem nenhuma exceção, como determinam o art. 25, II, o art. 29, II, da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 215, § 3º, I, da IN RFB nº 1.700, de 2017, todos já acima citados.

14. O Consulente limitou-se a informar que adotava o regime de apuração pelo lucro presumido no momento da protocolização da consulta ora examinada. Contudo, a falta de informação sobre qual regime de apuração ele adotava no momento de reconhecimento da despesa ou custo em que ocorreu a utilização do produto ou sobre os períodos de reconhecimento da despesa de variação cambial não impede a solução da consulta. A razão é que basta ele verificar se os valores recuperados se enquadram nas exceções contidas nos itens 11.1 e 11.2 acima.

15. Em suma, os valores recuperados de custos e/ou despesas proporcionais e decorrentes de perdão de saldo de dívida devem ser adicionados à base de cálculo do lucro presumido e do resultado presumido para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, exceto se:

15.1. o contribuinte não tiver deduzido tais valores em período anterior no qual tenha se submetido à sistemática do lucro real;

15.2. ou esses valores se refiram a período no qual tenha se submetido ao lucro presumido ou arbitrado.

Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

16. No que tange à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, cabe indicar que os art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabelecem que as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto sobre a renda com base no lucro presumido, como o Consulente alegou ser quando da protocolização da consulta, permanecem sujeitas às normas da legislação (denominado de regime cumulativo) dessas duas contribuições vigentes anteriormente às duas mencionadas leis:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

(...)

17. A base de cálculo no regime cumulativo das duas contribuições está definida nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, abaixo mencionados:

Lei nº 9.718, de 1998

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 art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

(...)

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído Lei nº 12.973, de 2014)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

18. O perdão do saldo da dívida ocasionou a recuperação proporcional de despesa/custo que havia decorrido da utilização do produto em questão e a recuperação proporcional da despesa com variação cambial dessa dívida.

19. No que tange à recuperação de custos e despesas pelo insucesso dos testes do produto, essa recuperação não se enquadra nos incisos I a III do art. 12 do Decreto-lei acima citado. Porém, tais valores são receita da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendida nos aludidos incisos anteriores, dado que eles foram recuperados em razão de um teste de produto de uso animal que não foi bem sucedido. Essa constatação é comprovada pelo exame do objeto social contido na cláusula oitava da quadragésima primeira alteração contratual juntada pelo Consulente ao presente processo, na sequência transcrita:

*“A sociedade tem por objetivo social a (...) **industrialização**, comercialização, importação e exportação de produtos farmacêuticos e **produtos animais** para indústria farmacêutica, exploração agrícola e pecuária, industrialização para terceiros, fabricação de embalagens, pesquisa e desenvolvimento nas áreas biológicas e afins, podendo ainda participar de outras empresas, como acionista ou quotista.”*

20. O fato de testes para produtos de uso animal da indústria farmacêutica, exploração agrícola e pecuária não terem tido sucesso e sua consequente recuperação de valores contratuais configura-se, dado o objeto da pessoa jurídica em comento, no fato gerador das contribuições em seus regimes cumulativos. Vale lembrar que testes de produtos são etapa normal na industrialização de produtos farmacêuticos e em produtos animais de origem farmacêutica.

21. Desse modo, na sistemática cumulativa, os valores correspondentes a custos e despesas recuperados em razão de insucesso em testes de produtos de uso animal para seu uso pela indústria farmacêutica, exploração agrícola e pecuária configura-se em fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em seus regimes de apuração cumulativa, dado o objeto da pessoa jurídica em tela.

22. Em relação à recuperação da variação cambial decorrente do pagamento, por sua origem ser uma despesa financeira nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718, de 1998, sua recuperação configura-se como uma receita financeira vinculada à recuperação dos custos e despesas dos testes. Dessa forma, tal receita não compõe a base de cálculo das contribuições em lume em seus regimes de apuração cumulativa, por não ser receita bruta de acordo com o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Conclusão

23. Diante do exposto, soluciono a consulta respondendo ao Consulente que:

23.1. os valores correspondentes a custos e despesas, sejam de variação cambial, sejam de baixa de estoque, recuperados em função de perdão parcial de saldo de dívida devem ser adicionados à base de cálculo do lucro e resultado presumidos para fins de apuração do IRPJ e da CSLL no montante em que foram recuperados (perdoados), exceto se:

- 23.1.1. o contribuinte não tiver deduzido tais valores em período anterior no qual tenha se submetido à sistemática do lucro real; ou
- 23.1.2. esses valores se refiram a período no qual tenha se submetido ao lucro presumido ou arbitrado.
- 23.2. em se tratando de pessoa jurídica que industrializa, comercializa, importa e exporta produtos farmacêuticos e produtos de uso animal para uso na indústria farmacêutica, exploração agrícola e pecuária, dentre outros, os valores relativos à recuperação de custos e despesas relacionados a maus resultados de testes de produtos de uso animal devem ser incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em seus regimes de apuração cumulativa. A recuperação de variação cambial passiva configura-se em receita financeira vinculada à recuperação dos custos e despesas dos testes e, portanto, não deve ser incluída na base de cálculo das aludidas contribuições em seus regimes cumulativos.

Assinado digitalmente

GUSTAVO S. ROTUNNO A. LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

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