



Solução de Consulta nº 164 - Cosit

Data 28 de dezembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. BALANÇO OU BALANCETE DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO. VALOR DO IMPOSTO DEVIDO POR ESTIMATIVA EM MESES ANTERIORES DO ANO-CALENDÁRIO.

O “valor do IRPJ devido por estimativa em meses anteriores” a ser deduzido do IRPJ devido no período em curso, nos termos do inciso I do § 5º do art. 47 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, deve ser entendido como sendo aquele resultante da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, no caso de balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto, ou sobre o lucro estimado, no caso de apuração do imposto com base na receita bruta e acréscimos, acrescido do adicional e diminuído, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução (como, por exemplo, o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT) e de isenção ou redução.

Na dedução dos incentivos fiscais (como o PAT), no caso de balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto, o valor a ser considerado é o correspondente a todo o período em curso (e não apenas o correspondente ao mês em questão, como no caso do cálculo do imposto apurado com base na receita bruta e acréscimos). Caso fosse considerado como IRPJ devido dos meses anteriores o valor resultante da aplicação das alíquotas do IRPJ sem o desconto dos incentivos fiscais, estar-se-iam deduzindo os incentivos dos meses anteriores em duplicidade.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, arts. 34 e 35; Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 43, 44, 47, 49 e 66.

CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA.

É ineficaz a consulta na parte em que não preencher os requisitos para sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, inciso V; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inciso VII.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, protocolizada em 13.03.2019, acerca da forma de utilização do “benefício do PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador)” para fins de apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração das referidas exações na forma de estimativa mensal, através de balanço ou balancete de suspensão ou redução.

2. Transcrevem-se trechos da petição de consulta da interessada (destaques no original):

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

A Consulente é pessoa jurídica que tem como objetivo social a Fabricação de cabines, carrocerias e reboques para caminhões, conforme sua alteração/consolidação contratual anexa.

A Consulente é optante pelo Regime de apuração do Lucro Real Anual utilizando a metodologia do Balancete de Suspensão ou Redução e utiliza o benefício do PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador) disposto na Lei nº 6.321/1976, regulamentada pelo Decreto 5/1991 artigos 641 a 647 do Decreto 9.580/2018, e normatizada pela IN SRF 11/1996 e seguintes, que em resumo trata da limitação 4% (quatro por cento) do imposto devido em cada período de apuração, em função do fornecimento de refeições a todos os seus funcionários, estando regularmente inscrita junto ao Ministério do Trabalho e Emprego e portanto apta à fruição do benefício.

Ocorre que atualmente as empresas optantes pelo regime do Lucro Real que apuram o IRPJ/CSLL mensal por Balanço de Suspensão ou Redução não podem considerar os benefícios fiscais como impostos ou contribuições pagas por estimativa, ou seja, o benefício deve ser aplicado posteriormente a apuração do IRPJ/CSLL, assim dispõe o § 4º do artigo 47 da IN 1700/2017.

A consulente efetuou os lançamentos considerando as disposições da legislação, porém ao preparar os arquivos no layout do SPED ECF observou que, ao contrário do que dispõe a legislação, o programa considera o benefício antes do cálculo gerando assim uma inconsistência no cálculo mensal.

II- FUNDAMENTAÇÃO LEGAL (Dispositivos da legislação que ensejaram a consulta)

A Consulente parte da premissa do disposto no § 4º do artigo 47 da IN 1700/2017, os valores dos benefícios fiscais deduzidos do IRPJ e da CSLL devidos com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução não serão considerados imposto ou contribuição pagos por estimativa. Em leitura à

legislação mencionada, a contribuinte compreende que na apuração do IRPJ/CSLL por meio de balancete de suspensão ou redução, os benefícios fiscais não são considerados impostos ou contribuições pagas por estimativa, porém quando o programa ECF efetua automaticamente a acomodação dos lançamentos e valores, o valor da apuração fica maior que o apurado mensalmente, se considerado a interpretação da legislação.

[...]

III - QUESTIONAMENTOS:

1) Está correto o entendimento - a partir do art. 47, § 4º da IN-RFB 1.700/17 - de que os valores dos benefícios fiscais deduzidos do IRPJ e da CSLL devidos com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução não podem ser considerados imposto ou contribuição pagos por estimativa?

2) Em qual momento deve ser considerado o incentivo fiscal do PAT na apuração do IRPJ?

3) No valor do Imposto de Renda devido em meses anteriores deve ser considerado a dedução do PAT?

[...]

Fundamentos

3. Preliminarmente, convém anotar que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, “as Soluções de Consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade.

4. A consulta da consulente tem origem, pelo que se extrai de sua petição, na dúvida de como devem ser deduzidas as despesas de custeio do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), a título de benefício fiscal de dedução do imposto devido, na apuração do IRPJ calculado por estimativa na sistemática de balanço ou balancete de suspensão ou redução.

5. Verifica-se que os questionamentos 1 e 2 da consulente devem ser declarados ineficazes, como se irá demonstrar.

6. O processo administrativo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, no âmbito da RFB, está disciplinado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 e

49, na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 25, inciso II, e § 3º, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 102, e na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 2013.

7. Em razão dos peculiares efeitos legais da consulta (entre eles a suspensão do prazo previsto para o pagamento do tributo e a proibição de se instaurar procedimento fiscal contra o seu autor), rígidos requisitos para sua apresentação são estipulados por essas normas. Se não cumpridos esses requisitos, a consulta estará sujeita a “declaração de ineficácia”, nos termos dos arts. 7º, § 1º, e 24, inciso III, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

8. Dentre as hipóteses que acarretam a declaração de ineficácia da consulta, podem-se elencar as abaixo transcritas, conforme disposições da legislação que regula a matéria (destacou-se):

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

[...]

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

[...]

Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013

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;

[...]

9. Quanto ao questionamento 1, verifica-se que o texto da indagação é a exata expressão do § 4º do art. 47 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017: “§ 4º Os valores dos benefícios fiscais deduzidos do IRPJ e da CSLL devidos com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução não serão considerados imposto ou contribuição pagos por estimativa”.

10. Melhor sorte não tem o questionamento 2 (“Em qual momento deve ser considerado o incentivo fiscal do PAT na apuração do IRPJ?”). Tal questão encontra-se elucidada pela simples leitura dos arts. 43, inciso I, 49, inciso II, e 66, § 1º, inciso I, da IN RFB 1.700, de 2017 (todos transcritos no item 14 desta solução de consulta).

11. Assim, os questionamentos 1 e 2 devem ser declarados ineficazes, por enquadrarem-se no art. 52, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972, e no art. 18, inciso VII, da

IN RFB nº 1.396, de 2013, por se referirem a fatos já disciplinados em ato normativo, publicado antes da apresentação da consulta.

12. Passa-se a analisar o questionamento 3: “No valor do Imposto de Renda devido em meses anteriores deve ser considerado a dedução do PAT?”

13. Para elucidar a questão, pode-se citar, no que se refere à apuração do IRPJ calculado por estimativa na sistemática de balanço ou balancete de suspensão ou redução, os seguintes dispositivos legais (destacou-se):

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a 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 mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32,34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 34. Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto apurado no mês, o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente (arts. 28 ou 29), bem como os incentivos de dedução do imposto, relativos ao Programa de Alimentação do

Trabalhador, Vale-Transporte, Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas e Atividade Audiovisual, observados os limites e prazos previstos na legislação vigente. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

14. Já a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, tem os seguintes dispositivos (destacou-se):

TÍTULO VI

DO PAGAMENTO POR ESTIMATIVA

[...]

CAPÍTULO V

DA DETERMINAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL A PAGAR

Art. 42. O IRPJ devido em cada mês será calculado mediante aplicação das alíquotas previstas no art. 29 sobre a base de cálculo de que tratam os arts. 33 e 39.

Art. 43. Do imposto apurado conforme o art. 42 a pessoa jurídica poderá, observados os limites e prazos previstos na legislação de regência, deduzir os valores dos benefícios fiscais de dedução do imposto, excluído o adicional, relativos:

I - às despesas de custeio do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);

[...]

Parágrafo único. A parcela excedente, em cada mês, dos incentivos a que se refere o caput, poderá ser utilizada nos meses subsequentes do mesmo ano-calendário, observados os limites legais específicos.

Art. 44. Para determinação do valor do IRPJ a pagar a pessoa jurídica poderá ainda deduzir do imposto devido, apurado conforme os arts. 42 e 43, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a respectiva base de cálculo.

§ 1º Excetuando-se o disposto no parágrafo único do art. 36, em nenhuma hipótese poderá ser deduzido o imposto sobre a renda retido na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos.

§ 2º Os valores dos incentivos fiscais de que trata o caput do art. 43 deduzidos do imposto devido com base no lucro estimado não serão considerados imposto pago por estimativa.

CAPÍTULO VI

DA SUSPENSÃO OU REDUÇÃO DO PAGAMENTO MENSAL

Art. 47. A pessoa jurídica poderá:

I - suspender o pagamento do IRPJ, desde que demonstre que o valor devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto sobre a renda devido por estimativa, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado, observado o disposto no art. 49;

II - reduzir o valor do IRPJ ao montante correspondente à diferença positiva entre o valor devido, calculado com base no lucro real do período em curso, e a soma do imposto sobre a renda devido por estimativa, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado, observado o disposto no art. 49;

[...]

§ 2º A diferença verificada, correspondente ao IRPJ ou à CSLL pago a maior no período abrangido pelo balanço de suspensão, não poderá ser utilizada para reduzir o montante do IRPJ ou da CSLL devido em meses subsequentes do mesmo ano-calendário, calculado com base nas regras previstas nos arts. 33, 34 e 39.

§ 3º Caso a pessoa jurídica pretenda suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ ou da CSLL em qualquer outro mês do mesmo ano-calendário deverá levantar novo balanço ou balancete.

§ 4º Os valores dos benefícios fiscais deduzidos do IRPJ e da CSLL devidos com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução não serão considerados imposto ou contribuição pagos por estimativa.

§ 5º Para determinação do valor do IRPJ a pagar no mês a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido no período em curso:

I - o valor do IRPJ devido por estimativa em meses anteriores do ano-calendário, seja com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de redução;

II - o IRPJ pago ou retido na fonte sobre as receitas auferidas no mês, que integraram a respectiva base de cálculo; e

III - o IRPJ pago ou retido na fonte sobre as receitas auferidas nos meses anteriores do período em curso, inclusive o pago separadamente sobre ganhos líquidos de renda variável, que não tenham sido deduzidos no pagamento por estimativa daqueles meses.

[...]

§ 7º O imposto e a contribuição devidos por estimativa, correspondentes aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado, não pagos no respectivo vencimento, deverão ser pagos com os devidos acréscimos legais de multa de mora e juros de mora.

Art. 48. O pagamento mensal relativo ao mês de janeiro do ano-calendário poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o valor do IRPJ ou da CSLL devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 33, 34 e 39.

Parágrafo único. Ocorrendo apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL a pessoa jurídica estará dispensada do pagamento do IRPJ ou da CSLL correspondente a esse mês.

Art. 49. Para efeitos do disposto no art. 47, considera-se:

I - período em curso aquele compreendido entre 1º de janeiro ou o dia de início de atividade e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete;

II - IRPJ devido no período em curso o resultado da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, acrescido do adicional e diminuído, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução e de isenção ou redução; e

[...]

§ 1º O lucro líquido do período em curso deverá ser ajustado por todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do IRPJ e da CSLL.

§ 2º Para fins de determinação do lucro líquido a pessoa jurídica deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantamento e avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, dispensada a escrituração do livro "Registro de Inventário".

§ 3º A pessoa jurídica que tiver registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, estará obrigada a ajustar os saldos contábeis pelo confronto com a contagem física somente ao final do ano-calendário ou no encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade.

§ 4º O balanço ou balancete, para efeito de determinação do lucro líquido do período em curso, será:

I - levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e fiscais; e

II - informado no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) de que trata o caput do art. 310.

§ 5º Os balanços ou balancetes produzirão efeitos somente para fins de determinação da parcela do IRPJ ou da CSLL devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 6º Na apuração do lucro real e do resultado ajustado do período em curso deverão ser observadas as determinações relativas à evidenciação por meio de subcontas de que trata esta Instrução Normativa.

[...]

CAPÍTULO V

DA APURAÇÃO ANUAL DO LUCRO REAL E DO RESULTADO AJUSTADO

Art. 66. O IRPJ devido sobre o lucro real de que trata o § 4º do art. 31 será calculado mediante aplicação das alíquotas previstas no art. 29 sobre o lucro real.

§ 1º Observado o disposto no § 2º do art. 29, para efeitos de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser restituído ou compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do IRPJ devido os valores referentes:

I - aos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente;

II - aos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - ao imposto sobre a renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; e

IV - ao imposto sobre a renda calculado na forma prevista nos arts. 33, 39 e 47, e efetivamente pago mensalmente.

§ 2º Para efeitos de determinação dos incentivos fiscais de dedução do imposto, serão considerados os valores efetivamente despendidos pela pessoa jurídica.

15. O § 2º do art. 44 e o § 4º do art. 47 da IN RFB nº 1.700, de 2017, ao estabelecerem que os valores dos benefícios fiscais deduzidos do IRPJ, seja o imposto apurado com base no lucro estimado ou por meio de balanço ou balancete de suspensão ou redução, não serão considerados imposto pago por estimativa, devem ser entendidos como regras a serem aplicadas na apuração anual do IRPJ, conforme o inciso IV do art. 66 da referida IN.

16. Proceder de forma distinta implicaria deduzir duplamente os “incentivos fiscais de dedução do imposto” (incisos I e IV do art. 66 da IN RFB nº 1.700, de 2017). Importante salientar que a dedução do inciso I do citado artigo deve abranger os incentivos fiscais de dedução de todo o período de apuração.

17. A apuração do IRPJ devido com base no balanço ou balancete de suspensão ou redução deve ter tratamento análogo à apuração do IRPJ anual, limitando-se o período a ser considerado (que, evidentemente, restringe-se até o mês em curso a que se refere o balanço ou balancete).

18. O § 5º do art. 47 da IN RFB nº 1.700, de 2017, estabelece que pode ser deduzido, na apuração do IRPJ a pagar, “o valor do IRPJ devido por estimativa em meses anteriores do ano-calendário”.

19. O art. 49 da IN RFB nº 1.700, de 2017, esclarece o que deve ser considerado como IRPJ devido no período em curso, no caso de balanço ou balancete levantado: “o resultado da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, acrescido do adicional e diminuído, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução e de isenção ou redução” (destacou-se).

20. Assim, o “valor do IRPJ devido por estimativa em meses anteriores” a ser deduzido do IRPJ devido no período em curso, nos termos do inciso I do § 5º do art. 47 da IN RFB nº 1.700, de 2017, deve ser entendido como sendo aquele resultante da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, no caso de balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto, ou sobre o lucro estimado, no caso de apuração do imposto com base na receita bruta e acréscimos, acrescido do adicional e diminuído, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução (como, por exemplo, o PAT) e de isenção ou redução.

21. Importante observar que na dedução dos incentivos fiscais (como o PAT), no caso de balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto, o valor a ser considerado é o correspondente a todo o período em curso (e não apenas o correspondente ao mês em questão, como no caso do cálculo do imposto apurado com base na receita bruta e acréscimos). Caso fosse considerado como IRPJ devido dos meses anteriores o valor resultante da aplicação das alíquotas do IRPJ sem o desconto dos incentivos fiscais, estar-se-iam deduzindo os incentivos dos meses anteriores em duplicidade.

22. Nesse sentido tem-se o “Manual de Orientação do Leiaute 5 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF)”, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 9, de 2019, e as correspondentes “Tabelas Dinâmicas e Planos de Contas Referenciais – Leiaute 5)” (disponível no sítio <http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1644>, acesso em 27.05.2019), especificamente na Tabela Dinâmica – N620 – IRPJ estimativa, que indica como “Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores” a soma do “Imposto de Renda Devido no Mês antes de Retenções e Pagamentos”, que corresponde ao imposto sobre a renda apurado (base de cálculo multiplicado pela alíquota do IRPJ e adicional), subtraído dos correspondentes incentivos fiscais de dedução e de isenção e redução.

23. Assim, ao contrário do que alega a consultante, não há equívoco no cálculo do IRPJ estimado pelo “SPED ECF”.

24. A guia “ajuda” do antigo programa gerador da DIPJ 2014 (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica), apresenta de forma mais explícita o que deve ser considerado como IRPJ devido em meses anteriores (negritos no original e sublinhas acrescidas):

Ficha 11 - Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa (LR – Anual)

Esta ficha é habilitada somente para a pessoa jurídica que apurou lucro real anual.

FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

Informar, em relação a cada mês do ano-calendário, a forma de determinação da base de cálculo do imposto de renda devido:

a) Com Base na Receita Bruta e Acréscimos; ou

b) Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução.

[...]

Linha 11/01 - Base de Cálculo do Imposto de Renda

A pessoa jurídica que tenha optado pela apuração do imposto de renda pela base de cálculo estimada deve informar, nesta linha, a base de cálculo do imposto de renda mensal. Para mais informações, ver instruções do subitem 15.1.5.1.

A pessoa jurídica que tenha optado pela faculdade de suspender ou reduzir o imposto, por meio do levantamento de balanço ou balancete (ver instruções do subitem 15.1.6.3) deve informar, nesta linha, o lucro ou prejuízo fiscal apurado com base nesse balanço ou balancete. Se prejuízo, o valor é indicado com sinal negativo.

IMPOSTO DE RENDA APURADO

Linha 11/02 - À Alíquota de 15%

Valor resultante da aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo positiva informada na Linha 11/01.

Linha 11/03 - Adicional

Adicional do imposto calculado à alíquota de 10% (dez por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite mensal de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

[...]

Linha 11/04 - Diferença de IR devida pela Mudança de Coeficiente sobre a Receita Bruta

[...]

DEDUÇÕES

Linha 11/05 - (-) Deduções de Incentivos Fiscais

As pessoas jurídicas que optaram pela apuração anual do imposto de renda podem deduzir do imposto devido mensalmente os valores correspondentes a Programa de Alimentação do Trabalhador, Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente e do Idoso, Atividades Culturais ou Artísticas, Atividade Audiovisual, incluindo as Aplicações nos Funcines, e Atividades de Caráter Desportivo, Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PRONON, Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - PRONAS/PCD, Aquisição do Vale-Cultura, observados os limites e prazos previstos na legislação, na hipótese de determinação do imposto devido mensalmente com base em estimativa sobre a receita bruta.

Na hipótese de determinação do imposto devido mensalmente com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, além dos valores citados, podem ser deduzidos os seguintes incentivos fiscais: Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial/Agropecuário, aprovados até 31 de dezembro de 2005, Regionais de Redução e/ou Isenção do Imposto, e de Redução por Reinvestimento, correspondentes a todo o período abrangido pelo balanço ou balancete, mesmo que tais valores já tenham sido informados nesta linha nos meses anteriores.

Outras informações, consultar as instruções contidas no subitem 15.1.6.4.

Linha 11/06 - (-) Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade

[...]

Linha 11/07 - (-) Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores

Esta linha deve ser utilizada somente nos meses em que a pessoa jurídica levantou balanço ou balancete de suspensão ou redução (ver subitem 15.1.6.3).

Informar o somatório do imposto de renda devido nos meses anteriores do mesmo ano-calendário, abrangidos pelo período em curso compreendido na demonstração.

O imposto devido em cada mês corresponde ao somatório, se positivo, dos valores informados nas Linhas 11/02 + 11/03 + 11/04 – Linha 11/05 – Linha 11/06 – Linha 11/07.

Linha 11/08 - (-) Imposto de Renda Retido na Fonte

[...]

Linha 11/09 - (-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital

[...]

Linha 11/10 - (-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei nº 9.430/1996, art. 64)

[...]

Linha 11/11 - (-) Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34)

[...]

Linha 11/12 - (-) Imposto de Renda Pago sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável

[...]

Linha 11/13 - IMPOSTO DE RENDA A PAGAR

Resultado aritmético dos valores informados nas Linhas 11/02 a 11/12.

Linha 11/14 - IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP

[...]

Conclusão

25. Ante o exposto, conclui-se que:

a) o “valor do IRPJ devido por estimativa em meses anteriores” a ser deduzido do IRPJ devido no período em curso, nos termos do inciso I do § 5º do art. 47 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, deve ser entendido como sendo aquele resultante da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, no caso de balanço ou balancete de suspensão ou redução imposto, ou sobre o lucro estimado, no caso de apuração do imposto com base na receita bruta e acréscimos, acrescido do adicional e diminuído, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução (como, por exemplo, o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT) e de isenção ou redução;

b) na dedução dos incentivos fiscais (como o PAT), no caso de balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto, o valor a ser considerado é o correspondente a todo o período em curso (e não apenas o correspondente ao mês em questão, como no caso do cálculo do imposto com base na receita bruta e acréscimos). Caso fosse considerado como IRPJ devido dos meses anteriores o valor resultante da aplicação das alíquotas do IRPJ sem o desconto dos incentivos fiscais, estar-se-iam deduzindo os incentivos dos meses anteriores em duplicidade;

c) os questionamentos 1 e 2 da consulente são ineficazes, conforme dispõem o art. 52, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972, e o art. 18, inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, por se referirem a fatos já disciplinados em ato normativo, publicado antes da apresentação da consulta.

Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABRE LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da RFB

Coordenador da Cotir-Substituto

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit