



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

<b>PROCESSO</b>	00000.000000/0000-00
<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA</b>	86 – COSIT
<b>DATA</b>	13 de abril de 2023
<b>INTERESSADO</b>	CLICAR PARA INSERIR O NOME
<b>CNPJ/CPF</b>	00.000-00000/0000-00

## **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

MUDANÇA DE LUCRO PRESUMIDO PARA LUCRO REAL. MUDANÇA DE REGIME DE CAIXA PARA COMPETÊNCIA. CONTRATOS A LONGO PRAZO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. DIFERIMENTO DO LUCRO.

A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido com base no regime de caixa que passar a ser tributada pelo lucro real deverá apurar os resultados com base na legislação comercial e fiscal, observado o regime de competência para reconhecimento das receitas, para fins de incidência do IRPJ.

A pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, a parcela do lucro correspondente às receitas provenientes dos contratos a longo prazo firmados com entidades governamentais para o fornecimento de bens e serviços, devendo essa parcela ser adicionada ao resultado do período de apuração em que a receita for recebida. O controle do diferimento do lucro deverá ser efetuado no e-Lalur.

A tributação do lucro adicionado ao resultado do período de apuração do recebimento da respectiva receita deverá ocorrer com base no regime de apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, ainda que ocorrido diferimento de receita auferida antes da mudança do regime por conta da adoção do regime de caixa.

## **SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 673, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017.**

**Dispositivos legais:** Lei nº 9.718, de 1998, arts. 7º, 13 e 14; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 20; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 258, 478, 479 e 480; Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 37, 62, 63, 214, 215, 223, 223-A e 310.

## **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

MUDANÇA DE LUCRO PRESUMIDO PARA LUCRO REAL. MUDANÇA DE REGIME DE CAIXA PARA COMPETÊNCIA. CONTRATOS A LONGO PRAZO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. DIFERIMENTO DO LUCRO.

A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido com base no regime de caixa que passar a ser tributada pelo lucro real deverá apurar os resultados com base na legislação comercial e fiscal, observado o regime de competência para reconhecimento das receitas, para fins de incidência da CSLL.

A pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do resultado ajustado, a parcela do lucro correspondente às receitas provenientes dos contratos a longo prazo firmados com entidades governamentais para o fornecimento de bens e serviços, devendo essa parcela ser adicionada ao resultado do período de apuração em que a receita for recebida. O controle do diferimento do lucro deverá ser efetuado no e-Lacs.

A tributação do lucro adicionado ao resultado do período de apuração do recebimento da respectiva receita deverá ocorrer com base no regime de apuração do resultado ajustado, base de cálculo da CSLL, ainda que ocorrido diferimento de receita auferida antes da mudança do regime por conta da adoção do regime de caixa.

#### **SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 673, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017.**

**Dispositivos legais:** Lei nº 9.718, de 1998, arts. 7º, 13 e 14; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 20; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 258, 478, 479 e 480; Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 3º, 37, 62, 63, 214, 215, 223, 223-A e 310.

#### **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

MUDANÇA DE LUCRO PRESUMIDO PARA LUCRO REAL. MUDANÇA DE REGIME DE CAIXA PARA COMPETÊNCIA. CONTRATOS A LONGO PRAZO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. DIFERIMENTO DA RECEITA.

A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido com base no regime de caixa que passar a ser tributada pelo lucro real deverá apurar os resultados, com base na legislação comercial e fiscal, observado o regime de competência para reconhecimento das receitas, para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep.

As pessoas jurídicas de direito privado contratadas por entidades governamentais poderão diferir, nos contratos a longo prazo, o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep até a data do recebimento do preço, por meio da exclusão da base de cálculo do mês do auferimento da receita do valor da

parcela ainda não recebida para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento.

A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as respectivas receitas, quando do seu efetivo recebimento, deverá se dar pela sistemática de apuração, cumulativa ou não cumulativa, a que se sujeita a pessoa jurídica nesse momento.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 673, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017.**

**Dispositivos legais:** Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º, 7º, 13 e 14; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 20; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 7º e 15, inciso IV; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 258, 478, 479 e 480; Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 37, 223 e 223-A; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 768 e 769.

#### **Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

MUDANÇA DE LUCRO PRESUMIDO PARA LUCRO REAL. MUDANÇA DE REGIME DE CAIXA PARA COMPETÊNCIA. CONTRATOS A LONGO PRAZO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. DIFERIMENTO DA RECEITA.

A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido com base no regime de caixa que passar a ser tributada pelo lucro real deverá apurar os resultados, com base na legislação comercial e fiscal, observado o regime de competência para reconhecimento das receitas, para fins de incidência da Cofins.

As pessoas jurídicas de direito privado contratadas por entidades governamentais poderão diferir, nos contratos a longo prazo, o pagamento da Cofins até a data do recebimento do preço, por meio da exclusão da base de cálculo do mês do auferimento da receita do valor da parcela ainda não recebida para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento.

A incidência da Cofins sobre as respectivas receitas, quando do seu efetivo recebimento, deverá se dar pela sistemática de apuração, cumulativa ou não cumulativa, a que se sujeita a pessoa jurídica nesse momento.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 673, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017.**

**Dispositivos legais:** Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º, 7º, 13 e 14; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 20; Lei nº 10.833, de 2003, art. 7º; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 258, 478, 479 e 480; Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 37, 223 e 223-A; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 768 e 769.

## RELATÓRIO

1. A pessoa jurídica, acima identificada, formula consulta a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da tributação das receitas decorrentes de contratos de longo prazo firmados com a Administração Pública para o fornecimento de equipamentos e serviços quando ocorrer a mudança do regime de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) do lucro presumido para o lucro real.
2. Informa a consulente que sua atividade principal é o desenvolvimento de operações para monitoramento de sistemas de segurança eletrônico, destacadamente fornecimento de [XXX XXX] e demais serviços correlatos à manutenção desses equipamentos.
3. Em síntese, expõe o seguinte:
  - 3.1 em razão da especificidade de seu ramo de atuação, obtém preponderantemente receitas derivadas de contratos de longo prazo de fornecimento de equipamentos e serviços firmados com a Administração Pública;
  - 3.2 diz ter sido optante pelo regime de apuração do IRPJ com base no lucro presumido em 2020; no entanto, por conta da projeção de seu faturamento, ao final desse exercício, exceder o limite para tributação por esse regime, passará a ser tributada pela sistemática do lucro real em 2021;
  - 3.3 afirma estar escriturando, até o momento da apresentação da consulta, suas receitas pelo regime de caixa, com base no art. 223 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017;
  - 3.4 menciona que suas receitas advêm, preponderantemente, de contratos de longo prazo de fornecimento a preço determinado de bens e serviços firmados com a Administração Pública e que, com base no regime de caixa, apropria e submete essas receitas à tributação no momento do recebimento, nos termos do art. 37 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, da Instrução Normativa SRF nº 21, de 13 de março de 1979, e dos arts. 478 e 480 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018;
  - 3.5 por estar em vias de exceder os limites de faturamento do lucro presumido, conforme dispõe o art. 587 do RIR/2018, deverá passar a apurar seus tributos pela sistemática do lucro real. Fato que diz ter suscitado sua dúvida, uma vez que não há opção para a utilização do regime de caixa no período de transição para o novo regime;
  - 3.6 alega que as previsões normativas sugerem que, no momento da transição, os valores ainda não recebidos devem ser oferecidos à tributação, consoante o art. 1º, *caput*, e § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 345, de 28 de julho de 2003, e o art. 223-A da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017. No entanto, esses dispositivos são omissos quanto ao tratamento das receitas sujeitas a diferimento do momento do reconhecimento, que correspondem quase à totalidade das suas receitas;
  - 3.7 acrescenta que não há também qualquer disposição sobre as receitas de difícil recuperação, as quais, por conta do inadimplemento dos contratantes, encontram-se, em maioria, em discussão administrativa ou judicial de cobrança;

3.8. entende que o tratamento das receitas recebidas dos contratos de longo prazo com a administração pode seguir o regime do diferimento, tal como autorizam o § 3º do art. 10 do Decreto nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e o art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1979;

3.9. e que se aplica o mesmo entendimento à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, que autoriza o diferimento de tributação das receitas desde que sejam aplicáveis as regras dos contratos a longo prazo, ainda que no regime não cumulativo; entendimento esse corroborado pela Solução de Consulta Cosit nº 673, de 27 de dezembro de 2017;

3.10. explica, em seguida, que sua consulta visa a esclarecer a aplicação da regra de transição entre o regime do lucro presumido e o do lucro real, especialmente quanto às receitas pendentes de recebimento com origem nos contratos de longo prazo com a Administração Pública, em que ocorre diferimento da tributação do lucro até a sua realização (regime de caixa).

4. Relaciona, então, os dispositivos da legislação tributária que fundamentam a sua consulta e apresenta seus questionamentos:

*1) Considerando que as receitas auferidas e não recebidas do período da transição entre o regime do Lucro Presumido para o Lucro Real têm origem em contratos de longo prazo com o Poder Público na forma preconizada no art. 37 da Instrução Normativa 1.700/2017 cujo adimplemento está sendo discutido em via administrativa e/ou judicial, com recuperação classificada como remota, questiona-se: o disposto nos art. 1º, §3º e §4º da Instrução Normativa 345/2003 e art. 223 e 223-A, deve ser aplicado mediante a tributação de tais receitas no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação?*

*2) Como se operacionaliza, para fins de tributação, a regra de transição (art. 1º, § 3º IN 345 e art. 223-A IN 1.700) do regime de caixa para o de competência com diferimento de tributação do lucro previsto no art. 10, §3º, a do Decreto 1.598/77 e do art. 10 Instrução Normativa nº 21/1979 da Receita Federal? O entendimento pode ser estendido às contribuições PIS e COFINS, ou seja, mesmo no regime não cumulativo, é facultado ao Contribuinte o diferimento de tributação da receita/faturamento desde que aplicáveis as regras dos contratos de longo prazo (baseado no entendimento na Solução de consulta 673 de 2017)?*

*3) Considerando que os valores dos tributos incidentes sobre as receitas diferidas encontram-se integralmente provisionados, questiona-se se no momento do recebimento dos valores, estes devem compor a base para apuração no Lucro Real, ou devem ser oferecidas à tributação no formato da apuração do Lucro Presumido uma vez que tiveram origem de contratos firmados anteriormente à migração de regime.*

## FUNDAMENTOS

5. Preliminarmente, importa destacar que 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 deu-se por meio do Decreto nº 7.574,

de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

6. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021 (a qual revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, vigente à época do protocolo desta consulta), inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressaltado, claro, na hipótese de situação ainda não ocorrida – nesse caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre ele.

7. Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consultante, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito, caso necessário, de averiguar no caso concreto a realidade do que foi relatado (art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021).

7.1. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legais exigidos para seu conhecimento.

#### **A consulta**

8. Por meio da presente consulta, a interessada pretende esclarecer como tributar, na mudança de regime do lucro presumido para o lucro real, as receitas provenientes de contratos de longo prazo firmados com a Administração Pública para fornecimento de bens e serviços a preço determinado no caso de optar pelo regime de caixa para reconhecimento dessas receitas.

#### **Lucro presumido – limite e opção pelo regime de caixa**

9. Inicialmente, importa mencionar que a possibilidade de opção pelo lucro presumido limita-se às pessoas jurídicas que auferiram, no ano-calendário anterior, receita bruta total igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), sendo obrigatória a apuração pelo lucro real quando a receita bruta for superior a esse limite, conforme determinam os arts. 13 e 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

##### **Lei nº 9.718, de 1998:**

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

*§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.*

*§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa,*

*observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.*

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

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

10. Por sua vez, a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, disciplina sobre o lucro presumido que (destacou-se):

#### *DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO E NO RESULTADO PRESUMIDO*

##### *CAPÍTULO I*

##### *DA OPÇÃO*

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

*§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 236, a opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.*

*(...)*

*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.*

*(...)*

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

*(...)*

##### *CAPÍTULO VIII*

##### *DO REGIME DE CAIXA*

*Art. 223. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa deverá indicar, nesse livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.*

*§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma prevista na legislação comercial deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.*

*§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.*

*§ 3º Na hipótese prevista neste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.*

*§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao previsto neste artigo sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do IRPJ e da CSLL com o acréscimo de juros de mora e de multa de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação específica.*

11. Da reprodução acima, cabe destacar que a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido pode escolher entre o regime de caixa e o regime de competência, conforme § 9º do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017. Relativamente ao regime de caixa, opção adotada pela consultante, a regra é o reconhecimento das receitas e resultados à medida do seu recebimento.

12. Uma vez adotado o regime de caixa para apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o sujeito passivo deve empregar o mesmo critério para a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme estabelece o art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

*Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.*

### **Obrigatoriedade de apuração pelo lucro real e mudança de regime de caixa para o de competência**

13. A pessoa jurídica que auferir, no ano anterior, receita superior ao limite estabelecido em lei para a opção pelo lucro presumido deverá adotar o lucro real como forma de tributação. Esse fato fez surgir a dúvida da consultante, uma vez que adotava o regime de caixa para apurar o lucro presumido e passará a ser obrigada a apurar o lucro real, cujo regime de reconhecimento de receitas é o da competência, nos termos do art. 258 do RIR/2018:

#### **RIR/2018**

*Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, caput).*

*§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).*

*§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).*

14. A Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, disciplina o tratamento tributário aplicável na hipótese de mudança do regime de reconhecimento das receitas em função do recebimento para o regime de competência, sendo relevante para a presente análise reproduzir os seguintes dispositivos (grifou-se):

***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.***

(...)

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

*§ 4º Na hipótese do § 3º, as receitas auferidas e ainda não recebidas serão adicionadas às receitas do período de apuração anterior à mudança do regime de tributação para fins de recalcular o imposto e as contribuições do período, sendo que a diferença apurada, após compensação do tributo pago, deverá ser recolhida, sem multa e juros moratórios, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que incorreu na situação de obrigatoriedade à apuração do lucro real.*

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

15. No mesmo sentido, encontra-se a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017 (negritou-se):

***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(a) pelo(a) 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(a) pelo(a) 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 recalcular o 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(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)*

16. Assim, de acordo com o disciplinado no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, e no art. 223-A da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, no caso de a pessoa jurídica ter adotado o regime de caixa para a apuração do lucro presumido e passar a ser tributada com base no regime de competência, adotado pelo lucro real, deverá oferecer à tributação do IRPJ, da CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas auferidas e ainda não recebidas, no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação.

### **Contratos de longo prazo firmados com entidades governamentais**

17. Por outro lado, sobre os contratos de longo prazo firmados com pessoa jurídica de direito público, caso concreto aqui em análise, o RIR/2018, dispõe (destacou-se):

#### **Seção IX**

#### **Dos contratos a longo prazo**

#### **Produção em longo prazo**

*Art. 478. Na apuração do resultado de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, **caput**, incisos I e II):*

*I - o custo de construção ou de produção dos bens ou dos serviços incorridos durante o período de apuração; e II - a parte do preço total da empreitada ou dos bens ou dos serviços a serem fornecidos, determinada por meio da aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.*

*§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º, alíneas "a" e "b"):*

*I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, de acordo com a natureza da empreitada ou dos*

*bens ou dos serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou da produção.*

*§ 2º Na hipótese de a pessoa jurídica utilizar critério para determinação da percentagem do contrato ou da produção executada distinto daqueles previstos no § 1º, que implique resultado do período diferente daquele que seria apurado com base nesses critérios, a diferença verificada deverá ser adicionada ou excluída, conforme o caso, por ocasião da apuração do lucro real (Lei nº 12.973, de 2014, art. 29).*

#### **Produção em curto prazo**

*Art. 479. O disposto no art. 478 não se aplica às construções ou aos fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 2º).*

#### **Contratos com entidades governamentais**

*Art. 480. Na hipótese de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições estabelecidas no art. 478 ou no art. 479, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá **diferir a tributação do lucro até sua realização**, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º):*

*I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para fins de determinar o lucro real, a parcela do lucro da empreitada ou do fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração; e II - deverá ser computada a parcela excluída nos termos estabelecidos no inciso I para fins de determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.*

*§ 1º Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou do fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 4º).*

*§ 2º Considera-se como subsidiária da sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a sociedade de economia mista única e com esta tenha atividade integrada ou complementar.*

*§ 3º A pessoa jurídica cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com certificados de securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro correspondente a esses créditos que houver sido diferida na forma estabelecida neste artigo, para fins de determinação do lucro real do período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma (Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 1º).*

18. Cabe mencionar que a Solução de Consulta Cosit nº 673, de 27 de dezembro de 2017<sup>1</sup>, teceu comentários acerca dos contratos a longo prazo pertinentes ao caso em exame, sobre os arts. 407, 408 e 409 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999 (antigo Regulamento do Imposto sobre a Renda) –, artigos semelhantes aos arts. 478, 479 e 480 do vigente RIR/2018, respectivamente. Não obstante a dúvida a que se refere a citada Solução de Consulta ser relativa ao prazo de execução do contrato, sua fundamentação permite clarear as dúvidas apresentadas pela consultante (destaques conforme o original):

**SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 673, DE 2017**

5.1. *Nos contratos a longo prazo de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens e serviços a serem produzidos, quando o prazo de execução for superior a um ano, o resultado do período será apurado considerando-se o custo de construção ou de produção de bens ou serviços incorridos durante o período-base (RIR/1999, art. 407, I), bem como parte do preço da empreitada ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre o preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período-base (RIR/1999, art. 407, II).*

5.2. *Quando, embora o contrato seja de longo prazo, as construções ou os fornecimentos forem contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, ou seja, quando as construções ou os bens e serviços forem divisíveis e o contrato estabelecer o preço por unidade e o período de produção de cada unidade for inferior a um ano, o resultado do período deve ser apurado à medida em que forem executadas as unidades (RIR/1999, art. 408).*

5.3. *Os artigos 407 e 408 do RIR/1999 tratam da apuração do resultado de contratos a longo prazo, com a execução ou produção em longo ou em curto prazo. Não se trata de opção do contribuinte: os resultados e, conseqüentemente, os lançamentos contábeis devem ser efetuados em conformidade com as determinações neles contidas.*

5.4. *O art. 409 do RIR/1999, por seu turno, prevê que independentemente do prazo de execução do contrato, quando o mesmo é firmado com entidades governamentais o contribuinte poderá optar pelo diferimento da tributação do lucro líquido do período*

---

<sup>1</sup> Vinculante no âmbito desta RFB, nos termos dos arts. 31 e 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021:

Art. 30. Compete à Cosit proferir a solução de consulta, da qual deverá constar:

(...)

Art. 31. Para fins do disposto no art. 30, serão observados os atos normativos, as soluções de consulta e de divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as soluções de consulta interna da Cosit e os demais atos e decisões aos quais a legislação atribua efeito vinculante.

(...)

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

*de apuração, proporcionalmente à receita contabilizada e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período.*

6. *Assim, a pessoa jurídica que presta serviços a entidades governamentais em contratos a longo prazo, cuja execução se dê em longo ou curto prazo, por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos ou de construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos (condições dos artigos 407 e 408), poderá diferir a tributação do lucro relativamente à parcela da receita não recebida.*

7. *Para tanto, deverá levantar os resultados com base na legislação comercial ou fiscal, observado o regime de competência na apropriação das receitas. A parcela do lucro da empreitada ou do fornecimento, no entanto, correspondente à receita não recebida, poderá ser excluída do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e do resultado ajustado, devendo ser adicionada ao resultado do período-base em que a receita for recebida. O controle do diferimento do lucro deverá ser efetuado no e-LALUR e no e-LACS.*

8. *Este entendimento se mostra em harmonia com os itens 4, 4.1 e 4.2 do Parecer Normativo CST nº 72, de 21 de agosto de 1978, que, embora se referindo à matriz legal do art. 409 do RIR/1999 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º), assim dispuseram:*

Parecer Normativo CST nº 72, de 1978

(...)

4. No caso em que a empreitada ou fornecimento:

I) está apoiada em contrato de longo prazo, seja o período de produção maior ou menor que um ano; e, além disso,

II) é contratada com pessoa jurídica de direito público, empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou subsidiária desta, a tributação do resultado pode ser diferida (§ 3º) até que se dê sua realização, pelo pagamento do preço ou qualquer outra forma de extinção da obrigação. O diferimento não altera o montante do lucro líquido do exercício, (...); constitui ajuste intertemporal respeitante tão somente à determinação do lucro real.

4.1. Assim é que, apurado o lucro líquido do exercício, a parte dele que corresponda a empreitada ou fornecimentos nas condições mencionadas neste item, que não tiver sido realizada até a data do balanço de encerramento do exercício, é excluída na apuração do lucro real, mediante lançamento na parte A do livro de apuração do lucro real e inscrição em conta própria na parte B do mesmo livro. É dizer, dos resultados reconhecidos exclui-se a parte da receita e dos custos que geraram resultados sem liquidez dentro do exercício.

4.2. Ao mandar excluir a receita não recebida, a letra "a" do citado § 3º impõe o simultâneo diferimento dos custos correspondentes. Isso decorre da adoção generalizada do paralelismo no tratamento de receitas e custos, consagrado na letra "b" do § 1º do art. 187 da lei nº 6.404/76; este princípio desconhece exceção, sendo neste particular mais rigoroso que o próprio regime de

competência (cf. letra "a" ibidem), do qual o diferimento ora tratado constitui autorizado desvio.

9. *A Instrução Normativa nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispôs sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplinou o tratamento tributário da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, manteve o mesmo tratamento tributário em relação aos contratos a longo prazo constante do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos seguintes termos:*

Instrução Normativa nº 1.700, de 14 de março de 2017

(...)

Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

(...)

Art. 37. Nos casos de contratos com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços a serem produzidos, será computada na receita bruta parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante a aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada em cada mês, nos termos da Instrução Normativa SRF nº21, de 13 de março de 1979, observado o disposto no § 2º.

§ 1º No caso de construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a 1 (um) ano, a receita deverá ser incluída nas bases de cálculo no mês em que for completada cada unidade.

§ 2º A receita decorrente de fornecimento de bens e serviços para pessoa jurídica de direito público ou empresas sob seu controle, empresas públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias, nos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições previstas no caput e no § 1º será computada no mês do recebimento.

§ 3º O disposto no § 2º aplica-se também aos créditos quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com certificados de securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, quando a receita será computada por ocasião do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma.

(...)

CAPÍTULO III

DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO

Seção I

Das Adições

Art. 62. Na determinação do lucro real e do resultado ajustado serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I - os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do IRPJ ou da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real ou do resultado ajustado; e

II - os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, devam ser computados na determinação do lucro real ou do resultado ajustado.

Parágrafo único. O Anexo I apresenta uma lista não exaustiva das adições ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado.

#### Seção II

#### Das Exclusões

Art. 63. Na determinação do lucro real e do resultado ajustado poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do IRPJ ou da CSLL e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; e

II - os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, não sejam computados no lucro real ou no resultado ajustado.

Parágrafo único. O Anexo II apresenta uma lista não exaustiva das exclusões do lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado.

(...)

#### ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN
34	Contratos de Longo Prazo - Pessoa Jurídica de Direito Público	A parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, contratado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, anteriormente excluída nos termos da alínea "a" do § 3º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, cuja respectiva receita tenha sido recebida.	Sim	Sim	-

## ANEXO II - TABELA DE EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN
24	Contratos de Longo Prazo - Pessoa Jurídica de Direito Público	A parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, contratado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações considerada nesse resultado e não recebida até a data de encerramento do mesmo período de apuração, conforme disposto na alínea "a" do § 3º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.	Sim	Sim	-

(...)

19. Pode-se inferir que, por ocasião da mudança da forma de tributação pelo lucro presumido apurado sob o regime de caixa para a forma de tributação pelo lucro real, apurado obrigatoriamente pelo regime de competência (art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, e art. 223-A da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017), não existem conflitos entre as normas que determinam a adoção do regime de competência e as normas que permitem o diferimento do lucro para contratos de longo prazo firmados com entidades governamentais (art. 37 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, e art. 480 do RIR/2018):

19.1. as primeiras normas estabelecem que a pessoa jurídica 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;

19.2. as últimas, por sua vez, permitem o diferimento do lucro, correspondente à parcela das receitas, auferidas com os citados contratos, até o seu recebimento;

19.3. observar que, para haver o diferimento, os valores devem ser controlados no e-Lalur e no e-Lacs (art. 310 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017).

20. De toda a exposição feita até aqui, destaca-se:

20.1. os arts. 478 e 479 do RIR/2018 tratam da apuração do resultado de contratos a longo prazo, com a execução ou produção em longo ou em curto prazo, respectivamente;

20.2. O art. 480 do RIR/2018, prevê que, independentemente do prazo de execução do contrato firmado com entidades governamentais, o contribuinte poderá optar pelo diferimento da

tributação do lucro líquido do período de apuração, proporcionalmente à receita contabilizada e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período;

20.3. O diferimento refere-se ao lucro líquido; ou seja, diz respeito à tributação pelo lucro real.

### **Diferimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**

21. Sobre o diferimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a Solução de Consulta Cosit nº 673, de 2017, apresenta o seguinte entendimento (destaques conforme o original):

13. *Transcreve-se, agora, os dispositivos citados pela Consulente relativos à Cofins e à contribuição para o PIS/Pasep:*

Lei 10.833, de 2003

Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, a pessoa jurídica optante pelo regime previsto no art. 7º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, somente poderá utilizar o crédito a ser descontado na forma do art. 3º, na proporção das receitas efetivamente recebidas.

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. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.

14. *A leitura apressada dos dispositivos transcritos pode levar a uma interpretação equivocada de que o diferimento do pagamento da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, pelo contratado, somente seria aplicável às empresas optantes pelo regime cumulativo, uma vez que o artigo que trata da construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por entidades governamentais, está inserido na Lei nº 9.718, que regula o regime cumulativo.*

15. *Esta não é, todavia, a melhor interpretação. É que embora o art. 7º da Lei nº 10.833, de 2003, trate de utilização de créditos no regime não cumulativo, a remissão por ele feita ao art. 7º da Lei nº 9.718, de 1998, é reveladora de que as empresas contratadas por entidades governamentais, tributadas no regime não cumulativo, também poderão diferir, nos contratos a longo prazo, o pagamento da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep até a data do recebimento do preço.*

16. *Esta interpretação está em perfeita sintonia com a norma do art. 7º da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista que se a contratada somente poderá utilizar o crédito a ser descontado na proporção das receitas efetivamente recebidas, não seria razoável vedar o diferimento do pagamento da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep até a sua realização, vale dizer, até o recebimento da receita correspondente, seja nos contratos a longo prazo com prazo de execução superior ou inferior a um ano, uma vez que se a norma não dispôs expressamente sobre este ponto, descabe ao intérprete fazê-lo.*

22. Observa-se que o diferimento da tributação das receitas decorrentes dos contratos a longo prazo firmados com entidades governamentais aplica-se também à Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tanto no regime cumulativo quanto no regime não cumulativo de apuração (entendimento vinculado à Solução de Consulta Cosit nº 673, de 2017).

23. Importa ainda, para melhor entender a forma do diferimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas decorrentes dos contratos realizados a longo prazo com entidades governamentais, reproduzir os arts. 768 e 769 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022 (grifou-se):

### TÍTULO III

#### DOS CONTRATOS COM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

*Art. 768. Na hipótese de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá ser diferido pelo contratado até a data do recebimento do preço (Lei nº 9.718, de 1998, art. 7º, caput).*

***§ 1º Para fins do disposto no caput, a pessoa jurídica contratada pode excluir da base de cálculo das contribuições do mês do auferimento da receita, o valor da parcela ainda não recebida, para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento.***

*§ 2º O diferimento previsto no caput poderá ser aplicado também ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento (Lei nº 9.718, de 1998, art. 7º, parágrafo único).*

*Art. 769. Na hipótese prevista no art. 768, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão ser utilizados somente na proporção das receitas reconhecidas nos termos do art. 766 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 8º, parágrafo único).*

24. Conforme afirmado supra, o diferimento da tributação das receitas decorrentes dos contratos a longo prazo firmados com entidades governamentais aplica-se tanto no regime de apuração não cumulativa quanto no regime de apuração cumulativa. Dessa forma, quando o diferimento ocorre no âmbito do regime de apuração não cumulativa, os créditos da não cumulatividade deverão ser utilizados na proporção do recebimento das receitas, conforme o art. 769 reproduzido acima.

25. Portanto, sobre a incidência dessas contribuições, cabe destacar que:
- 25.1. de acordo com o art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (reproduzido no item 12), a pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido pode adotar o regime de caixa, para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, caso adote o mesmo critério em relação ao IRPJ e à CSLL;
- 25.2. uma vez que ocorra mudança do regime de caixa para o de competência em relação ao IRPJ e à CSLL, como no caso da presente consulta, a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deverá se dar também pelo regime de competência;
- 25.3. não obstante, no caso das receitas decorrentes dos contratos a longo prazo firmados com entidades governamentais, a pessoa jurídica poderá excluir da base de cálculo do mês do auferimento da receita o valor da parcela ainda não recebida para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento (arts. 7º e 15, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 768 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022).
26. Passa-se, então, a responder os questionamentos formulados pela consulente.

#### **Primeiro e segundo questionamentos**

27. Em síntese, os dois primeiros questionamentos apresentados pela consulente são os seguintes:
- 27.1. no primeiro, a consulente relata que existem receitas com origem em contratos de longo prazo firmados com o poder público, cujos adimplementos estão sendo discutidos em via administrativa ou judicial, sendo classificadas como de recuperação remota e questiona se devem ser tributadas no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação;
- 27.2. no segundo, a consulente pretende esclarecer como deve ocorrer a transição do regime do lucro presumido para o lucro real no caso das receitas sujeitas ao diferimento de tributação do IRPJ, da CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estas duas últimas calculadas sob o regime não cumulativo.
28. Como resposta a esses questionamentos, pode-se afirmar que:
- 28.1 a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido com base no regime de caixa, ao passar a ser tributada pelo lucro real deverá apurar os resultados, com base na legislação comercial e fiscal, observado o regime de competência para reconhecimento das receitas, para fins de incidência do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;
- 28.2. não obstante, nos termos do art. 480 do RIR/2018, poderá ser excluída do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e do resultado ajustado, bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, a parcela do lucro correspondente às receitas provenientes dos contratos a longo prazo firmados com entidades governamentais para o fornecimento de bens e serviços, devendo essa parcela ser adicionada ao resultado do período de apuração em que a receita for recebida;
- 28.3. o controle do diferimento do lucro deverá ser efetuado no e-Lalur e no e-Lacs;

28.4. as pessoas jurídicas de direito privado contratadas por entidades governamentais poderão diferir, nos contratos a longo prazo, o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins até a data do recebimento do preço, por meio da exclusão da base de cálculo do mês do auferimento da receita do valor da parcela ainda não recebida para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento.

### **Terceiro questionamento**

29. No que se refere à terceira questão formulada pela consulente, por meio da qual ela pretende esclarecer se, por ocasião de seu recebimento, as receitas diferidas, auferidas anteriormente à migração de regime, “devem compor a base para apuração no Lucro Real, ou devem ser oferecidas à tributação no formato da apuração do Lucro Presumido”:

29.1. relativamente ao período anterior à mudança de regime do lucro presumido para o lucro real, a pessoa jurídica que manteve escrituração contábil deverá apurar o lucro da operação com o poder público, observado o regime de competência para o reconhecimento dos custos e das receitas, e calcular a parcela do lucro que poderia ter sido diferida com base nas receitas não recebidas no período, de forma a adicionar tal parcela ao lucro real, apurado após a mudança de regime, na medida do recebimento das receitas. Já a pessoa jurídica que não manteve escrituração contábil deverá elaborar demonstrativo para o lucro da operação com o poder público, observando-se o regime de competência para o reconhecimento dos custos e das receitas, a fim de calcular a parcela do lucro que poderia ter sido diferida com base nas receitas não recebidas no período. Assim, fica claro que o diferimento se refere à parcela do lucro, que teria sido excluída do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado;

29.2. dessa forma, no período de apuração em que a respectiva receita for recebida, o valor anteriormente passível de exclusão (lucro calculado com base no regime de competência) deverá ser adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado. Em outras palavras, a tributação deverá ocorrer com base no regime de apuração do lucro real e do resultado ajustado, bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, ainda que a respectiva receita (e não lucro) tenha sido diferida antes da migração de regime, uma vez que terá havido um novo cálculo para apurar os resultados com base no novo regime de tributação adotado;

30. Relativamente à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deve-se destacar que:

30.1. diferentemente do que ocorre com a apuração do IRPJ e da CSLL, em que o diferimento corresponde à parcela do lucro relacionada à receita decorrente dos contratos de longo prazo firmados com a administração pública; no caso da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o diferimento refere-se à receita proveniente dos mencionados contratos;

30.2. assim, no caso das receitas decorrentes dos contratos a longo prazo firmados com entidades governamentais, a consulente poderá excluir da base de cálculo do mês do auferimento da receita o valor da parcela ainda não recebida para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento;

30.3. por conseguinte, a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as respectivas receitas, quando do seu efetivo recebimento, deverá se dar pela sistemática de apuração, cumulativa ou não cumulativa, a que se sujeita a pessoa jurídica nesse momento;

30.4. em regra, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real, regime a que se submeterá a consulente, sujeita-se à sistemática não cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, salvo quando a atividade exercida ou a receita auferida pela pessoa jurídica estiver obrigada à sistemática cumulativa de apuração, nos termos da legislação em vigor;

30.5. dessa forma, após a mudança de regime de tributação do lucro presumido para o lucro real, a consulente deverá apurar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sob a sistemática não cumulativa e, portanto, apurar com base nessa sistemática as receitas diferidas antes da migração para o lucro real.

## CONCLUSÃO

31. Diante do exposto e com base na legislação citada, soluciona-se a presente consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 673, de 2017, e informa-se à consulente que:

31.1. a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido com base no regime de caixa que passar a ser tributada pelo lucro real deverá apurar os resultados, com base na legislação comercial e fiscal, observado o regime de competência para reconhecimento das receitas, para fins de incidência do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

31.2. não obstante, nos termos do art. 480 do RIR/2018, poderá ser excluída do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e do resultado ajustado, na apuração do IRPJ e da CSLL, respectivamente, a parcela do lucro correspondente às receitas provenientes dos contratos a longo prazo firmados com entidades governamentais para o fornecimento de bens e serviços, devendo essa parcela ser adicionada ao resultado do período de apuração em que a receita for recebida;

31.3. o controle do diferimento do lucro deverá ser efetuado no e-Lalur e no e-Lacs;

31.4. a tributação do lucro adicionado ao resultado do período de apuração do recebimento da receita deverá ocorrer com base no regime de apuração do lucro real e do resultado ajustado, bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, ainda que ocorrido diferimento de receita auferida antes da mudança do regime, por conta da adoção do regime de caixa;

31.5. as pessoas jurídicas de direito privado contratadas por entidades governamentais poderão diferir, nos contratos a longo prazo, o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins até a data do recebimento do preço, por meio da exclusão da base de cálculo do mês do auferimento da receita do valor da parcela ainda não recebida para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento;

31.6. a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as respectivas receitas, quando do seu efetivo recebimento, deverá se dar pela sistemática de apuração, cumulativa ou não cumulativa, a que se sujeita a pessoa jurídica nesse momento.

*Assinatura digital*

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

*Assinatura digital*

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit07

*Assinatura digital*

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

*Assinatura digital*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO A. L. ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Dirpj

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral da Cosit.

*Assinatura digital*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotri

*Assinatura digital*

FÁBIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

## **ORDEM DE INTIMAÇÃO**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 13 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinado digitalmente*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit