



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

| | |
|---------------------|----------------------------|
| PROCESSO | 00000.000000/0000-00 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA | 62 – COSIT |
| DATA | 26 de março de 2024 |
| INTERESSADO | CLICAR PARA INSERIR O NOME |
| CNPJ/CPF | 00.000-00000/0000-00 |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

PRODUÇÃO EM LONGO PRAZO. CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. LUCRO REAL. DIFERIMENTO. LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. OPÇÃO. MUDANÇA PARA REGIME DE COMPETÊNCIA.

O diferimento previsto no art. 480 do RIR/2018 aplica-se aos casos de contratos com prazo de execução superior a 1 (um) ano decorrentes do 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, na hipótese do IRPJ ser apurado pelo regime do lucro real.

A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido que adote o critério de reconhecimento de receitas na medida do recebimento, caso incorra na obrigatoriedade de apuração do imposto pelo lucro real por exceder o limite de receita total no ano-calendário 2020, deverá oferecer à tributação as receitas auferidas e ainda não recebidas em 2020 no mês de dezembro de 2020, conforme previsto no *caput* do art. 223-A da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 10; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 480; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 223-A.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta que não identificar o dispositivo da legislação sobre o qual há dúvida, e que tratar de procedimentos relativos a parcelamento de débitos.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, incisos II e XII.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica interessada protocolou a presente consulta para dirimir dúvidas a respeito do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). Informa que presta serviços para a administração pública, tendo a prerrogativa de diferir o oferecimento da tributação com o efetivo recebimento da receita bruta, e não com a ocorrência do fato gerador, assemelhando-se ao regime de caixa.

2. Alega que até dezembro de 2020 apurava os tributos pela sistemática do lucro presumido, adotando o regime de caixa, mas que a partir de 2021 passou a apurar com base no lucro real, em razão de ter extrapolado o limite legal do lucro presumido em 2020. Todavia, ressalta que apesar da necessidade de reconhecer as receitas, despesas e custos no regime de competência conforme determina o art. 273 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o qual aprovou o Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), tal regime seria *sui generis* por conta de as contratações serem oriundas apenas do setor público, podendo haver o diferimento previsto no art. 480 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que aprovou o RIR/2018.

3. Destaca que alguns contratos foram realizados em 2020, assim como a prestação do serviço, tendo recebido no primeiro semestre do ano corrente receitas relativas a esses contratos, oferecendo-as à tributação nos respectivos meses em que os valores foram recebidos. No entanto, afirma que o art. 223-A, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, geraram dúvidas em relação a duas situações distintas. A primeira referente à mudança na forma de reconhecimento de receita em virtude da alteração do regime do lucro presumido para o lucro real. A segunda, em relação a prerrogativa que possui de diferir a tributação de seu lucro até a sua realização.

4. Após apontar como fundamentação legal o art. 480 do RIR/2018, e os arts. 223 e 223-A da IN RFB nº 1.700, de 2017, formulou os seguintes questionamentos:

1) A empresa deve oferecer à tributação as notas fiscais de prestação de serviço a órgãos públicos em 2020 com os respectivos e efetivos recebimentos apenas em 2021, em razão do diferimento previsto no art. 480 do RIR/2018?

*2) Tomando em conta o regime de competência *sui generis*, a empresa deve oferecer à tributação todos os valores que não foram recebidos até 31/12/2020 na competência dezembro de 2020?*

*3) Tomando em conta o regime de competência *sui generis*, caso seja positiva a resposta do item “2”, a empresa deverá retificar a DCTF dezembro de 2020 informando todas as receitas ainda não recebidas? Em paralelo, deve a empresa excluir os referidos valores de 2020 das DCTFs competências janeiro à junho de 2021 oferecidos à tributação na competência dezembro de 2020?*

4) A partir da resposta afirmativa nos itens “2” e “3”, e estando os débitos oriundos da tributação dos referidos valores recebidos como lucro em 2021 parcelados, deverá o contribuinte solicitar revisão do parcelamento dos débitos excluídos?

5) A partir da resposta afirmativa nos itens “2” e “3”, e o sistema da RFB não processar a retificadora das DCTFs das competências janeiro a junho de 2021 em razão de seu parcelamento, deverá a consulente solicitar uma revisão de ofício para retificar os lançamentos?

FUNDAMENTOS

5. Preliminarmente, destaca-se que o processo de consulta se encontra atualmente disciplinado pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, que revogou a IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, não se constituindo como meio para confirmar a aplicação do direito ao caso concreto, pois se limita a interpretar a legislação tributária em relação aos fatos descritos. Assim, não valida nem invalida as afirmações prestadas, tampouco confirma a regularidade dos contratos mencionados.

6. A consulente relata a realização de contratos com a administração pública no ano de 2020, com o diferimento da tributação nos termos do art. 480 do RIR/2018. Sobre o tema, pertinente destacar também os arts. 478 e 479.

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.

(...)

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 - **podará 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. (grifou-se)*

7. Os dispositivos acima reproduzidos encontram-se disciplinados na IN RFB nº 1.700, de 2017, conforme segue:

TÍTULO VI

DO PAGAMENTO POR ESTIMATIVA

CAPÍTULO I

DAS BASES DE CÁLCULO

(...)

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 nº 21, 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.** (grifou-se)*

8. Da legislação transcrita acima, extrai-se que a prerrogativa de diferimento da tributação aplica-se aos contratos com entidades governamentais com prazo de execução superior

a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos. Todavia, tal faculdade está restrita ao regime de apuração com base no lucro real, conforme expresso nos incisos I e II do *caput* do art. 480 do RIR/2018. Por sua vez, o art. 37 da IN RFB nº 1.700, de 2017, encontra-se no Título VI, que trata dos pagamentos mensais por estimativa, hipótese de apuração pelo lucro real. A base legal dos dispositivos encontra-se no Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

CAPÍTULO II

LUCRO REAL

(...)

SEÇÃO I (SIC)

Determinação

(...)

Contratos a Longo Prazo

Art 10 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período: (Vide Lei nº 9.065, de 1995)

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorrido durante o período;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da porcentagem do contrato ou da produção executada no período.

§ 1º - A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:

a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica às construções ou 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.

*§ 3º - **No caso de empreitada ou fornecimento contratado**, nas condições deste artigo, ou do § 2º, **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:

*a) **podará ser excluída do lucro líquido** do exercício, **para efeito de determinar o lucro real**, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).*

*b) **a parcela excluída** nos termos da letra a **deverá ser computada na determinação do lucro real** do exercício social em que a receita for recebida. (grifou-se)*

9. Ocorre que a consultante também afirma que era optante pelo lucro presumido, não fazendo jus, portanto, à aplicação do diferimento de que trata o art. 480 do RIR/2018. Entretanto, lhe é facultada a adoção do critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento, conforme consta do art. 223 da IN RFB nº 1.700, de 2017, aplicando-se, por conseguinte, as determinações do art. 223-A da mesma IN.

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.

(...)

*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 recalculação 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)

10. Os trâmites previstos no art. 223-A, acima reproduzido, têm o intuito de evitar que receitas escapem da tributação por conta da mudança em seu critério de reconhecimento. As receitas a serem recebidas de forma parcelada, por exemplo, por serviço prestado no ano 1 com recebimentos parcelados durante o ano 1 e 2, na hipótese da mudança do regime de caixa para o regime de competência no ano 2, poderia acarretar que as receitas recebidas no decorrer do ano 2 não fossem oferecidas à tributação, por respeito ao regime de competência.

11. A hipótese prevista no *caput* do art. 223-A aplica-se quando a mudança do critério de reconhecimento de receita do regime de caixa para o regime de competência ocorre de um ano-calendário para outro. Assim, tendo incorrido na obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por exceder a receita total no ano-calendário anterior, as receitas auferidas e ainda não recebidas devem ser oferecidas à tributação no mês de dezembro do ano-calendário anterior à mudança do regime. Por sua vez, a aplicação do § 1º do art. 223-A se dá quando a obrigatoriedade pelo lucro real ocorrer durante o ano-calendário, isto é, quando o sujeito passivo incorrer em alguma das hipóteses previstas na legislação que obrigue a aplicação pelo lucro real, com mudança de regime no próximo período de apuração, ainda que no mesmo ano. Por exemplo, na ocorrência de lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior (art. 59, *caput*, inciso III, da IN RFB nº 1.700, de 2017) durante o terceiro trimestre, devendo ser oferecidas à tributação as receitas auferidas e não recebidas no período de apuração relativo ao segundo trimestre.

12. Logo, faz-se necessária a retificação das informações prestadas pela consultante. Entretanto, ressalte-se que a consulta não serve como meio para prestar esclarecimentos sobre procedimentos, como retificações de declarações, mas tão somente para interpretar a legislação tributária. Desse modo, nos termos dos incisos II e XII do *caput* do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021, devem ser considerados ineficazes os questionamentos 3 a 5 por não identificarem o dispositivo da legislação sobre o qual há dúvida, bem como por tratarem de procedimentos relativos a parcelamento de débitos.

CONCLUSÃO

13. Do exposto, responde-se à consultante que:

13.1. o diferimento previsto no art. 480 do RIR/2018 aplica-se aos casos de contratos com prazo de execução superior a 1 (um) ano decorrentes do 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, na hipótese do IRPJ ser apurado pelo lucro real;

13.2. a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido que adote o critério de reconhecimento de receitas na medida do recebimento, caso incorra na obrigatoriedade de

apuração do imposto pelo lucro real por exceder o limite de receita total no ano-calendário 2020, deverá oferecer à tributação as receitas auferidas e ainda não recebidas em 2020 no mês de dezembro de 2020, conforme previsto no *caput* do art. 223-A da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Assinatura digital

EDUARDO KIMURA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinatura digital

AMILSON MELO SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação/SRRF08 - Substituto

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

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 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit