



Solução de Consulta nº 16 - Cosit

Data 4 de abril de 2022

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. EXCLUSÕES. REVERSÃO DE PROVISÕES CONSTITUÍDAS NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO.

A pessoa jurídica pode excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, os valores correspondentes a reversões de provisões constituídas em período de apuração no qual ela tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, § 3º, alínea “b”, e 8º, inciso I, alínea “a”; Lei nº 9.430, de 1996, art. 53; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 261, inciso II, e 441, inciso II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 63, inciso II; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003, art. 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

RESULTADO AJUSTADO. EXCLUSÕES. REVERSÃO DE PROVISÕES CONSTITUÍDAS NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO.

A pessoa jurídica pode excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do resultado ajustado, os valores correspondentes a reversões de provisões constituídas em período de apuração no qual ela tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, § 3º, alínea “b”, e 8º, inciso I, alínea “a”; Lei nº 9.430, de 1996, art. 53; Lei nº 12.973, de 2014, art. 50, § 1º, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 63, inciso II; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003, art. 1º.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA SOBRE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta quanto à parte que versar sobre ato normativo, publicado antes de sua apresentação, sobre fato definido ou

declarado em disposição literal de lei ou sobre fato não concernente à interpretação da legislação tributária.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46, *caput*, e 52, incisos I, V e VI; Decreto nº 7.574, de 2011, arts. 88, *caput*, e 94, incisos I, V e VI; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, arts. 3º, § 2º, inciso IV, e 18, incisos I, II, VII e IX; Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, arts. 13, inciso II, e 27, incisos I, II, VII e IX.

Relatório

1. A pessoa jurídica acima identificada, sociedade empresária limitada, “dedicada à XXX”, “vem, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formular consulta” acerca da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).
2. Informa que, em razão de suas atividades, assumiu a construção de um projeto de XXX, responsabilizando-se “pela construção de todo o projeto, pela coordenação e controle da operação de XXX”. Esse projeto “entrou em operação em [mês] de [ano x], sendo esta a data de conclusão do projeto, todavia, em face de alguns atrasos no curso da obra, alguns itens ficaram para finalização após o prazo de conclusão do empreendimento”.
3. Por se tratar “de um empreendimento de grande complexidade, a CONSULENTE realizou a gestão de projeto em conformidade com as normas contábeis expedidas pelo comitê de pronunciamentos contábeis (CPC, especialmente observando o que determina o CPC 17 — Contratos de Construção e o CPC 47 — Reconhecimento de Receita, utilizando-se do Método PoC (*Percentage of Completion*), o qual determina a contabilização da receita e da correspondente despesa ao longo dos períodos da execução da obra (inclusive após sua conclusão) nas demonstrações contábeis em bases percentuais, partindo de estimativa concebida previamente”.
4. Aduz que, “no final de [ano X], com a posta em marcha do projeto” (cuja entrada em operação se deu em [mês]/[ano X]), “a CONSULENTE se viu obrigada a provisionar várias verbas para a conclusão do projeto, correspondentes a serviços e outros custos que tinham sido orçados no projeto, mas não tinham sido executados ou realizados no ano de [ano x] (e ainda estavam pendentes de realização em períodos seguintes)”.
5. “Na época do registro das provisões (31 de dezembro de [ano X])”, destaca, “a CONSULENTE estava submetida à sistemática de tributação do **LUCRO PRESUMIDO**, cuja base de cálculo para o IRPJ e a CSLL é a receita bruta” (em destaque no original).
6. Afirma que, “sendo tributada pelo lucro presumido no ano de [ano X], o lançamento das provisões não afetou o IRPJ e CSLL a pagar do ano, já que, por se tratar de expectativas de perdas ou de despesas futuras do Projeto”, “não afetaram a receita bruta

daquele ano de [ano X], base de cálculo do IRPJ e CSLL (no regime do lucro presumido) nos termos da legislação de regência”.

7. Argui a consultante que tais provisões, por força do art. 260, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, o qual transcreve, “são indedutíveis, de forma que, caso a empresa fosse optante pelo lucro real, a totalidade do valor lançado na sua contabilidade deveria ser adicionado ao lucro líquido”.

8. Pondera que, “embora tenha efetuado o lançamento contábil das referidas provisões, como ela era tributada pelo lucro presumido no ano de [ano X], não precisou efetuar o ajuste fiscal de adição do valor provisionado ao lucro líquido (o que seria imperioso se a empresa fosse tributada pelo lucro real), já que o lançamento da despesa não gerou, naquele ano-calendário de [ano X], nenhum efeito fiscal pra a CONSULENTE”.

9. Após informar que, em **janeiro de [ano X+1]**, optou pelo regime de tributação do **lucro real**, acrescenta que, nesse mesmo ano, no decorrer de suas atividades relacionadas ao projeto em pauta, “passou a efetivamente realizar parte das despesas e custos que foram provisionados no ano de [ano X], o que gerou a necessidade de efetuar os respectivos lançamentos contábeis como reversões de parte dos valores que haviam sido provisionados no ano-calendário anterior ([ano X])”.

10. No seu entendimento, “tais lançamentos, por se referirem a reversão de provisão não dedutível, necessariamente, devem ser excluídos do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, tendo sido este o procedimento adotado pela CONSULENTE”.

11. As suas razões para fundamentar esse entendimento podem ser assim sintetizadas:

a) as provisões, em regra, são indedutíveis na apuração do lucro real, devendo ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração (art. 260, inciso I, do RIR/2018), exceto as expressamente autorizadas no RIR/2018 (art. 339 do RIR/2018), a exemplo das “provisões de férias e décimo terceiro”;

b) as reversões dos saldos de provisões não dedutíveis podem ser excluídas do lucro líquido na determinação do lucro real (art. 261, parágrafo único, inciso V, do RIR/2018), e, assim, “pela regra fiscal, as provisões lançadas no ano de [ano X] seriam tratadas fiscalmente como indedutíveis do lucro real (se a empresa fosse optante pelo lucro real na época, nos termos do mencionado art. 260 do RIR/2018), já que não se enquadram nas hipóteses expressamente previstas na legislação como passíveis de dedução e, portanto, de exclusão do lucro líquido, nos termos do já citado art. 339 do RIR/2018”;

c) no ano-calendário de [ano X], a consultante estava “sob a sistemática de recolhimento do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido”; contudo, o RIR/2018 não traz qualquer procedimento relativamente às provisões, limitando-se a estabelecer, no seu art. 594, que a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que, em período de apuração imediatamente posterior, passar a ser tributada pelo lucro real, deverá observar o disposto no art. 396, o qual trata apenas da tributação dos ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo;

d) dessa forma, não haveria “qualquer procedimento a ser adotado pela CONSULENTE relacionado às provisões quando da alteração da sistemática de recolhimento do IRPJ e da CSLL do lucro presumido para o lucro real, além do artigo supracitado (dispositivo legal que não abrange os custos e despesas provisionados), bem como não há nenhuma vedação legal à conduta de excluir do lucro líquido as reversões dos saldos das provisões, ainda que estas tenham sido realizadas quando a empresa estava sob a sistemática do Lucro Presumido”.

12. Argumenta a consultante, ainda, que:

a) “referidas provisões não correspondem a acréscimo patrimonial, mas sim a verdadeiros custos programados pelo Método PoC, concernentes à conclusão da obra do Projeto”;

b) “caso a empresa não tivesse provisionado no final do ano de [ano x] o valor das despesas que estariam por ocorrer em períodos seguintes para conclusão do projeto (o que fez em atendimento às regras contábeis e ao cumprimento do método POC), não teria havido nenhum impacto no recolhimento dos seus tributos, mesmo porque a base de cálculo do IRPJ e CSLL no regime do lucro presumido é a receita bruta”;

c) “da mesma forma, caso não tivesse havido o registro das provisões em [ano X], existiria no ano de [ano X+1] apenas o registro das respectivas despesas ou custos, todos eles dedutíveis do lucro real”.

13. Ao final, “requer seja confirmado seu entendimento exarado do longo da presente CONSULTA, e respondidas as seguintes indagações”:

1. *Está correto o entendimento da CONSULENTE de que as provisões registradas em 31/12/[ano X] relacionadas ao custo do projeto, por não se enquadrarem nas hipóteses expressas do RIR/2018, são de natureza indedutíveis, e, se a empresa fosse tributada pelo lucro real naquele ano, teria adicionado o respectivo valor ao lucro líquido?*
2. *Está correto o entendimento da CONSULENTE de que, no caso da empresa ser tributada pelo lucro presumido, a base de cálculo para pagamento do IRPJ e da CSLL é a receita bruta?*
3. *Está correto o entendimento da CONSULENTE de que as provisões contabilizadas no ano de [ano X], embora sejam consideradas despesas no resultado da empresa, não impactaram o IRPJ e CSLL a pagar da CONSULENTE no ano de [ano X], quando a empresa era tributada pelo lucro presumido?*
4. *Está correto o entendimento da CONSULENTE de que, sendo no ano de [ano X+1] tributada pelo lucro real, ao incorrer nos custos e despesas provisionados anteriormente, precisa efetuar a reversão da provisão, devendo excluir do lucro líquido o efeito fiscal dos referidos lançamentos?*
5. *Está correto o entendimento adotado pela CONSULENTE, no sentido de que pode efetuar o cálculo do IRPJ e da CSLL com a exclusão das parcelas*

correspondentes às reversões das provisões realizadas no ano anterior (ainda que pela sistemática do lucro presumido), por expressa permissão legal (artigo 261, parágrafo único, inciso V, do RIR/2018)?

14. Cumpre registrar que a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, vigente na época em que protocolada a consulta, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual passou a regular o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), a partir de 1º de janeiro de 2022, em substituição àquela Instrução Normativa.

Fundamentos

15. Preliminarmente, convém anotar que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (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 RFB confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

16. A consulta tem por objeto examinar se “está correto o entendimento adotado pela CONSULENTE, no sentido de que pode efetuar o cálculo do IRPJ e da CSLL com a exclusão das parcelas correspondentes às reversões das provisões realizadas no ano anterior (ainda que pela sistemática do lucro presumido), por expressa permissão legal (artigo 261, parágrafo único, inciso V, do RIR/2018)” – o que está consignado no **questionamento nº 5**.

17. Antes de proceder à sua análise, no entanto, impõe-se a declaração de ineficácia da consulta quanto aos outros quatro questionamentos, pelas razões a seguir explicitadas.

18. 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 RFB nº 2.058, de 2021.

19. Essa espécie de processo configura uma via de orientação administrativa assaz específica, se comparada aos demais instrumentos de assistência que a RFB oferece ao contribuinte, no intuito de orientá-lo no cumprimento de suas obrigações. Isso porque peculiares efeitos legais decorrem da consulta – entre eles a suspensão do prazo previsto para o pagamento do tributo e a proibição de se instaurar procedimento fiscal em face do seu autor. Em razão dessas particularidades, a legislação antes referida estabelece rigorosos

requisitos para a apresentação da consulta, os quais, se não cumpridos, implicam a declaração da sua ineficácia, nos termos dos arts. 29, inciso II, e 32 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (arts. 7º, §§ 1º e 2º, e 24, inciso III, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

20. Dentre as hipóteses que acarretam a declaração de ineficácia da consulta, cabe destacar as abaixo transcritas (sublinhou-se):

Decreto nº 70.235, de 1972

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

(...)

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

(...)

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

VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

.....
Decreto nº 7.574, de 2011

Art. 88. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira aplicável a fato determinado e sobre a classificação fiscal de mercadorias e a classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio, com base na Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio.

(...)

Art. 94. Não produzirá qualquer efeito a consulta formulada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52):

I - em desacordo com o disposto nos arts. 88 e 91;

(...)

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

VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

.....
Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021

CAPÍTULO I
DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º Esta Instrução Normativa regulamenta o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

(...)

**CAPÍTULO III
DA FORMALIZAÇÃO DA CONSULTA**

(...)

**Seção III
Dos Requisitos**

(...)

Art. 13. A consulta deverá, em relação à matéria consultada:

(...)

II - indicar os dispositivos da legislação tributária e aduaneira que motivaram sua apresentação e os fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada.

(...)

**CAPÍTULO IV
DOS EFEITOS DA CONSULTA E DA CONSULTA INEFICAZ**

(...)

**Seção II
Da Consulta Ineficaz**

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - em desacordo com os procedimentos e requisitos estabelecidos nos Capítulos II e III;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

VII - sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)

IX - sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

21. Na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2021, as disposições correspondentes àquelas da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, supratranscritas, constavam nos arts. 1º, 3º, § 2º, inciso IV, e 18, incisos I, II, VII e IX.

22. O **primeiro questionamento** assim está posto:

1. Está correto o entendimento da CONSULENTE de que as provisões registradas em 31/12/[ano X] relacionadas ao custo do projeto, por não se

enquadrarem nas hipóteses expressas do RIR/2018, são de natureza indedutíveis, e, se a empresa fosse tributada pelo lucro real naquele ano, teria adicionado o respectivo valor ao lucro líquido?

22.1. De início, cumpre recordar que as provisões dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL (resultado ajustado) estão arroladas no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, nos arts. 339 a 343 do RIR/2018 e no art. 70 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017. Por sua vez, a adição ao lucro líquido de provisões nele computadas, que não sejam dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado, de acordo com a legislação tributária, é determinada pelo art. 6º, § 2º, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; pelo art. 2º, § 1º, alínea “c”, item 3, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; pelo art. 260, inciso I, do RIR/2018; e pelo art. 62, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

22.2. Ora, esse primeiro questionamento descumpre um dos requisitos fundamentais para que a consulta surta seus efeitos legais: **versar sobre interpretação de dispositivos da legislação tributária** – exigência expressa nos supratranscritos arts. 46, *caput*, e 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 88, *caput*, e 94, inciso I, do Decreto nº 7.574, de 2011, e nos arts. 13, inciso II, e 27, incisos I e II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (arts. 3º, § 2º, inciso IV, e 18, incisos I e II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

22.3. Com efeito, a consulente demonstra ter pleno conhecimento das disposições da legislação tributária a ele pertinentes e da sua inerente aplicação, não suscitando, contudo, nenhuma dúvida concreta a seu respeito. Em verdade, o que ela almeja por meio de sua indagação é o **reconhecimento pela RFB** de que “as provisões registradas em 31/12/[ano X] relacionadas ao custo do projeto” “são de natureza indedutíveis”, de modo de que “se a empresa fosse tributada pelo lucro real naquele ano”, isso a forçaria a adicionar “o respectivo valor ao lucro líquido” – **o que sequer tem a ver diretamente com qualquer obrigação tributária da consulente relativamente ao período de apuração em pauta** (ano-calendário de [ano X]), e serve apenas como subsídio argumentativo.

22.4. Além disso, é imperioso assinalar que o processo administrativo de consulta não se presta como instrumento para homologar procedimentos adotados pelo contribuinte ou para expedir qualquer entendimento sobre sua regularidade – mormente no presente caso, em que esses procedimentos são atinentes à apuração do lucro real, relativamente a período de apuração em que a consulente adotou regime diverso, o do lucro presumido. Aliás, tais ações requerem a apreciação de provas (de maneira a identificar, por exemplo, a existência, no montante das provisões em pauta, de parcelas dedutíveis a par de parcelas indedutíveis), tarefa que se desenvolve no curso de procedimentos de fiscalização, no exame de processos relativos a restituição ou declaração de compensação ou, ainda, no julgamento de processos administrativos para exigência de crédito tributário, mas se mostra incompatível com os pressupostos do instituto da consulta.

23. O **segundo questionamento** tem esta redação:

2. *Está correto o entendimento da CONSULENTE de que, no caso da empresa ser tributada pelo lucro presumido, a base de cálculo para pagamento do IRPJ e da CSLL é a receita bruta?*

23.1. O fato versado nesse questionamento é tratado em disposições literais de leis e está disciplinado em atos normativos, abaixo identificados:

a) **IRPJ**: art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 591 e 592 do RIR/2018; arts. 33 e 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017;

b) **CSLL**: art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 34 e 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

23.2. Em síntese, a **base de cálculo do IRPJ** devido pelas empresas optantes pelo lucro presumido é determinada pela **soma das seguintes parcelas** (art. 25, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 1996):

a) o valor resultante da **aplicação dos percentuais** de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, **sobre a receita bruta** definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, auferida no período de apuração (trimestre);

b) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo item anterior e demais valores determinados na legislação, auferidos nesse mesmo período.

23.3. A **base de cálculo da CSLL** devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, estabelecida pelo art. 29, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, **corresponde à soma**, no período de apuração (trimestre):

a) do valor resultante da **aplicação dos percentuais** de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, **sobre a receita bruta** definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; e

b) dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo item anterior e demais valores determinados na Lei nº 9.430, de 1996, auferidos no período.

23.4. Nesta parte, portanto, a consulta igualmente se sujeita à declaração de ineficácia, nos termos do art. 52, incisos V e VI, do Decreto nº 70.235, de 1972; do art. 94, incisos V e VI, do Decreto nº 7.574, de 2011; e do art. 27, incisos VII e IX, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (art. 18, incisos VII e IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), em razão de versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei e disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação.

24. Esse mesmo motivo conduz à ineficácia da consulta quanto ao **terceiro questionamento**, a seguir reproduzido:

3. *Está correto o entendimento da CONSULENTE de que as provisões contabilizadas no ano de [ano X], embora sejam consideradas despesas no resultado da empresa, não impactaram o IRPJ e CSLL a pagar da CONSULENTE no ano de [ano X], quando a empresa era tributada pelo lucro presumido?*

24.1. Deveras, diretamente da leitura dos dispositivos pertinentes à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, acima listados, deflui a resposta dessa questão: se a base de cálculo, nesse caso, é determinada pela soma (1) do valor resultante de percentuais aplicados sobre a receita bruta com (2) as demais receitas e rendimentos, por evidente, nela não causam impacto algum as provisões “consideradas despesas no resultado da empresa” – o que só ocorrerá na hipótese de pessoa jurídica submetida ao regime do lucro real, situação em que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é precedida da apuração do lucro líquido (resultado) de cada período de apuração, com observância das disposições das leis comerciais (arts. 6º, § 1º, 7º, *caput*, e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988).

25. **O quarto questionamento** é formulado nestes termos:

4. *Está correto o entendimento da CONSULENTE de que, sendo no ano de [ano X+1] tributada pelo lucro real, ao incorrer nos custos e despesas provisionados anteriormente, precisa efetuar a reversão da provisão, devendo excluir do lucro líquido o efeito fiscal dos referidos lançamentos?*

25.1. Esse tópico da consulta versa sobre questão de natureza contábil, qual seja, se, “ao incorrer nos custos e despesas provisionados anteriormente”, a consulente “precisa efetuar a reversão da provisão”. Não se está diante de dispositivo da legislação tributária que careça de interpretação; cabe apenas comentar que o trecho final de sua indagação (“devendo [sic] excluir do lucro líquido o efeito fiscal dos referidos lançamentos”), de cunho incidental, é objeto central de seu quinto e último questionamento, o qual será analisado e solucionado adiante.

25.2. Portanto, tal como sucede em relação ao primeiro questionamento, este em exame descumprir um dos requisitos fundamentais para que a consulta surta seus efeitos legais: **versar sobre interpretação de dispositivos da legislação tributária** – exigência expressa nos supratranscritos arts. 46, *caput*, e 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972; arts. 88, *caput*, e 94, inciso I, do Decreto nº 7.574, de 2011; e nos arts. 13, inciso II, e 27, incisos I e II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (arts. 3º, § 2º, inciso IV, e 18, incisos I e II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

25.3. Consabidamente, a escrituração da empresa deve obedecer aos princípios contábeis (art. 177, *caput*, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 7º e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; arts. 1.179 e 1.183 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), os quais cabe ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) regular (art. 6º, alínea “f”, do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946). No entanto, conforme reiterada orientação da RFB, oriunda do vetusto Parecer Normativo nº 347, de 8 de outubro de 1970 (publicado no Diário Oficial da União - DOU de 29 de outubro de 1970), “às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte”; “tais processos só estarão sujeitos a impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo” – a impugnação a que alude esse Parecer, convém frisar, dá-se por meio de procedimento de fiscalização.

26. Resta examinar o **quinto questionamento** da consulente, o qual atende aos requisitos previstos na legislação do processo administrativo de consulta para que esta produza seus efeitos legais.

27. Trata-se de definir se as “reversões dos saldos das provisões não dedutíveis”, lançadas contabilmente no ano-calendário de [ano X+1], período em que submetida ao regime de tributação do lucro real, podem ser excluídas do lucro líquido para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que as respectivas provisões tenham sido constituídas no ano-calendário anterior, no qual a consulente adotou o regime do lucro presumido – com fundamento no art. 261, parágrafo único, inciso V, do RIR/2018.

28. Primeiramente, importa recordar que as reversões de provisões constituem receita (operacional) da pessoa jurídica e sujeitam-se à incidência do IRPJ e da CSLL, de conformidade com o art. 44, inciso III, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, o art. 441, inciso II, do RIR/2018, e os arts. 40, inciso III, e 70 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

29. Contudo, consoante indica a consulente, na hipótese de provisões indedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado, as reversões dos saldos a elas correspondentes são passíveis de exclusão do lucro líquido para determinação do lucro real e do resultado ajustado do período de apuração em que tenham sido lançadas contabilmente como receita, segundo a autorização do art. 6º, § 3º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, do art. 2º, § 1º, alínea “c”, item 6, da Lei nº 7.689, de 1989, do art. 261, parágrafo único, inciso V, do RIR/2018, e dos arts. 40, inciso III, e 70 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

30. Essas disposições, todavia, não se aplicam à situação apresentada pela consulente, pois elas têm por pressuposto a constituição das provisões em período de apuração em que a pessoa jurídica se submeteu ao regime de tributação do lucro real (e do resultado ajustado) – no presente caso as provisões foram constituídas em período de apuração no qual a consulente adotou o regime de tributação do lucro presumido. Apesar disso, embora não sirvam de fundamento para a exclusão pretendida pela consulente, as referidas disposições indicam a lógica tributária que possibilitará tal exclusão, como se verá a seguir, a qual está manifesta igualmente no art. 441, inciso II, do RIR/2018, acima citado (em negrito no original, sublinhas acrescentadas):

*Art. 441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, **caput**, incisos III e IV; e Lei nº 8.036, de 1990, art. 29):*

(...)

II - as recuperações ou as devoluções de custos, as deduções ou as provisões, quando dedutíveis; e

(...)

31. Esse dispositivo tem por matriz legal o art. 44, inciso III, da Lei nº 4.506, de 1964 (sublinhou-se):

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

(...)

32. A indigitada lógica tributária está inserta no art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito (sublinhou-se):

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

33. Em síntese, de acordo com esse dispositivo, os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, em princípio, sujeitam-se ao imposto sobre a renda, **exceto** quando o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que **se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido** ou arbitrado.

34. Por certo, no art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, compreendem-se as reversões de provisões, pois “os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas”, nele mencionados, e igualmente mencionados no inciso III do art. 44 da Lei nº 4.506, de 1964, e no inciso II do art. 441 do RIR/2018, têm evidentemente a mesma natureza das **recuperações ou devoluções de provisões** constantes também nesses dois últimos dispositivos, terminologia equivalente a **reversões de provisões**, algures ainda empregada.

35. Conquanto o art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, faça alusão à adição de valores recuperados ao lucro presumido ou arbitrado, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), já há tempo, fixou o entendimento de que suas disposições se estendem à pessoa jurídica tributada segundo o regime do lucro real, no período de apuração em que ocorre a recuperação de valores referentes a custos e despesas.

36. Com efeito, por ocasião da análise da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores restituídos a **pessoa jurídica tributada com base no lucro real**, atinentes a tributos pagos indevidamente, na Solução de Divergência Cosit nº 19, de 12 de novembro de 2003 (que deu origem ao Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003), esse artigo serviu de esteio para fundar a conclusão de que, se os valores recuperados **se referirem a despesas de período em que o contribuinte houver sido tributado pelo lucro presumido** ou arbitrado, eles em nada terão impactado a base tributável, razão pela qual não comporão a base tributável do IRPJ (e da CSLL), **seja qual for qual for a modalidade de tributação** (lucro real, presumido ou arbitrado) **do período em que ocorrer a disponibilidade jurídica ou econômica da renda** (sublinhou-se):

9. No tocante ao imposto sobre a renda, os valores recuperados só comporão a base tributável do exercício em que ocorreu a disponibilidade

jurídica ou econômica da renda, se, no exercício em que a despesa foi incorrida, o contribuinte tiver sido tributado pelo lucro real e a despesa com o pagamento do tributo indevido tiver reduzido a base tributável daquele período. Por outro lado, se o contribuinte tiver sido tributado pelo lucro presumido ou arbitrado, a despesa com o pagamento de tributo indevido em nada impactou a base tributável, razão pela qual não comporá a base tributável do IRPJ, seja qual for a modalidade de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), do período em que ocorrer a disponibilidade jurídica ou econômica da renda. Nesse sentido é o comando do art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, in verbis:

(...)

10. O mesmo entendimento se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), ou seja, a recuperação de valores pagos indevidamente a título de tributo só serão tributados pela CSLL se anteriormente foram computados como despesas dedutíveis da base tributável da CSLL.

37. Essa manifestação está consolidada no art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003 (publicado no Diário Oficial da União – DOU de 29.12.2003):

Art. 1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

38. Portanto, é lícito concluir que a pessoa jurídica pode excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e do resultado ajustado, os valores correspondentes a reversões de provisões constituídas em período de apuração no qual ela tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido, em razão de tais valores não terem impactado a base de cálculo do IRPJ e da CSLL nesse período – na forma prevista nos arts. 6º, § 3º, alínea “b”, e 8º, inciso I, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e no art. 50, § 1º, inciso I, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, consolidados no art. 261, inciso II, do RIR/2018, e no art. 63, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, e observado o disposto no art. 310 dessa Instrução Normativa (Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur).

38.1. Esta a redação do art. 63, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017:

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

(...)

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.

(...)

Conclusão

39. Ante o exposto, conclui-se que a pessoa jurídica pode excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e do resultado ajustado, os valores correspondentes a reversões de provisões constituídas em período de apuração no qual ela tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido.

40. É ineficaz a consulta quanto aos questionamentos nº 1 a nº 4, em razão de não atenderem às normas do processo administrativo de consulta, anteriormente explicitadas.

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

Assinatura digital
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinatura digital
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

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

Assinatura digital
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit