

## IRPJ/CSLL e exceções ao regime de competência para o Carf

Na coluna *Direto do Carf* desta semana, iremos analisar precedentes administrativos que reconheceram a possibilidade de empresas computarem receitas e despesas, para fins do cálculo do lucro tributável pelo IRPJ/CSLL, sem a observância do regime de competência.



**Carlos Augusto Daniel Neto**  
Advogado

Todos aqueles que lidam com o IRPJ e a CSLL sabem que o ponto de

partida para a sua apuração é o *lucro líquido*, apurando conforme *os preceitos da legislação comercial e os princípios de contabilidade geralmente aceitos* (artigo 177 da Lei das S.A.), entre os quais tem especial relevo o *regime de competência*. De maneira sintética, ele determina que os efeitos das transações sejam reconhecidos contabilmente nos períodos a que se referem, *independentemente do recebimento ou pagamento em dinheiro*.

Numa primeira aproximação, a apuração da renda tributável de uma empresa com base no regime de competência pode causar surpresa pela possível ausência de liquidez (disponibilidade financeira) para pagar os tributos. Entretanto, conceitualmente a compatibilidade entre o regime de competência e a noção de renda tributável é admitida em razão da alta probabilidade de que as receitas e as despesas que devem ser reconhecidas na contabilidade venham a ser efetivamente convertidas em entradas e saída de caixa. No entanto, há situações em que a adoção estrita desse regime contábil cria distorções relevantes, pelo que *a própria a legislação tributária procura neutralizar os seus efeitos*, a fim de que a base de cálculo do IRPJ/CSLL possa refletir, ainda que por aproximação, o acréscimo patrimonial efetivamente verificado ao longo de determinado período.



Para empresas sujeitas ao *regime do lucro real*, esses ajustes estão presentes em regras simples, como aquelas que tratam da não dedutibilidade das provisões, mas também em normas mais sofisticadas, a exemplo das regras especiais de diferimento na tributação dos contratos com prazo de execução superior a um ano e nas vendas a prazo, comuns no ramo da construção civil, assim como nos contratos com entes públicos (e.g. contratos de concessão). Isso se dá também com as normas de neutralização dos efeitos da avaliação de ativos e passivos por valor justo [\[1\]](#).

Na grande maioria dos casos, a separação entre o lucro contábil e o tributável *tem efeito meramente temporal*, ou seja, está menos ligada à efetividade do acréscimo patrimonial, e mais voltada *ao momento em que ele deve ser reconhecido para fins fiscais*.

A questão que pode suscitar controvérsia — e que será objeto de análise neste artigo — diz respeito à hipótese em que a empresa pretenda *postergar* ou *antecipar* o reconhecimento de receitas e despesas, *mesmo na ausência de uma regra tributária específica*. Poderia uma empresa, ao calcular o seu IRPJ/CSLL, computar receitas e despesas em anos-calendários diferentes daqueles exigidos pela norma contábil, "violando", assim, o regime de competência?

Trata-se de uma questão eminentemente prática, apesar de o reconhecimento extemporâneo de receitas e despesas não ser algo corriqueiro. Porém, é comum que empresas alterem suas políticas contábeis ou mesmo cometam erros quanto à forma de reconhecimento de determinadas operações — inclusive quanto à metodologia de cálculo de tributos —, com repercussão em períodos passados. Tais mudanças de política contábil podem impactar a base de cálculo do IRPJ/CSLL.

Cite-se, por exemplo, o litígio em torno do *conceito de "insumo" para fins de apropriação de créditos de PIS/Cofins*, em que o STJ afastou a posição mais restritiva até então defendida pela Receita Federal (RFB), permitindo que empresas revissem as suas apurações de anos anteriores a fim de contemplar gastos que até então não eram considerados como tal (REsp 1.221.170). Com o reconhecimento de créditos extemporâneos, surgiu uma discussão em torno dos efeitos dessa revisão na alocação de despesas de PIS/Cofins e seus impactos nas apurações de IRPJ/CSLL.

Outro tema que tem gerado discussões em razão do impacto contábil é a classificação de *incentivos fiscais de ICMS como receitas de subvenção para investimento*. Essa equiparação foi fixada pela LC 160/17, permitindo que as empresas excluíssem essas receitas das bases de cálculo do IRPJ/CSLL, desde que registradas como reserva de incentivo fiscal e, com base nisso, muitas empresas passaram a realizar ajustes contábeis retrospectivos. Nessa hipótese, diante da constatação de que houve um reconhecimento antecipado (e indevido) [\[2\]](#) da receita de subvenção, nas apurações passadas do IRPJ/CSLL, seria possível realizar ajustes, no ano corrente, para fazer jus aos efeitos da exclusão prevista em lei?



Sob a ótica contábil, a implementação de uma revisão de procedimentos que tenha impacto em períodos anteriores pode ser implementada por meio da prerrogativa contida na Lei 6.404/76 (artigo 186, §1º), que permite o registro, em conta de patrimônio líquido, dos chamados "*ajustes de exercícios anteriores*". Já sob a perspectiva do IRPJ/CSLL, embora o contribuinte tenha liberdade para retificar as apurações de anos anteriores, tal caminho nem sempre se mostra adequado. Além do enorme volume de trabalho associado a esse tipo de retificação, *tal procedimento reabre o prazo decadencial para que a RFB possa examinar as apurações*, como vem sendo reconhecido pelo Carf [3].

Tais circunstâncias podem levar uma empresa a optar pelo reconhecimento extemporâneo de receitas e despesas para fins de cálculo do IRPJ/CSLL, o que nos remete novamente ao questionamento acima: é possível que uma empresa, ao calcular o seu IRPJ/CSLL, compute receitas e despesas em anos-calendários diferentes daqueles que seriam exigidos pela norma contábil, sem observar o regime de competência?

A resposta a essa questão nos parece ser *afirmativa*, e encontra respaldo na própria legislação do IRPJ/CSLL. De fato, em determinadas circunstâncias a legislação tributária permite a não observância do regime de competência no cômputo de receitas e despesas. É o que prevê o artigo 285 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/18), com respaldo no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77:

*"Artigo 285 — A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto ou multa, se dela resultar:*

*I – a postergação do pagamento do imposto sobre a renda para período de apuração posterior àquele em que seria devido; ou*

*II – a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração".*

Disso resulta que a empresa está legalmente autorizada a alocar receitas e despesas em períodos diferentes daquele em que deveriam ser escrituradas para fins contábeis, contanto que isso não altere o montante do imposto devido ou postergue o seu pagamento. Na terminologia utilizada pela RFB, *o importante é que essa alocação não resulte em "efeito diverso" daquele que seria esperado na apuração do IRPJ/CSLL caso se observasse o regime de competência* [4].

O desafio dessa questão é que a existência de "*efeito diverso*" não pode ser definida em tese. A postergação ou antecipação de receita ou despesa pode ou não alterar o montante do IRPJ/CSLL devido, a depender da situação específica da empresa. Além disso, por conta da "*trava dos 30%*" na compensação de prejuízos, deve-se também verificar se tal alocação não propiciou uma utilização indevida do saldo de prejuízos fiscais nos anos anteriores.

Por exemplo: se uma empresa está em posição lucrativa ao longo dos anos, a *postergação no reconhecimento de uma receita* certamente levará à postergação indevida no pagamento do IRPJ. Porém, esse efeito não ocorrerá se a empresa tiver apurado prejuízos em sequência, em montante superior à receita postergada. Nesse último caso a postergação da receita não irá alterar o valor do imposto devido, isto é, não irá gerar "*efeito diverso*".

Da mesma forma, uma empresa que tenha posição de lucro ou de prejuízo, em anos sucessivos, terá a



prerrogativa de *postergar o reconhecimento de despesas*, sem que gere qualquer prejuízo ao Fisco. Se a empresa tem posição lucrativa, a postergação da despesa representará antecipação de IRPJ; para a empresa deficitária, tal postergação afetará apenas o saldo de prejuízos fiscais, sem efeito no montante do imposto devido.

A possibilidade de não observância do regime de competência, na apuração do IRPJ/CSLL, tem sido admitida pelo Carf. Esse foi um dos temas centrais do *Acórdão nº 1401-001.732, de outubro de 2016*, em que se discutiu a possibilidade de postergação no reconhecimento de despesas relativas a períodos anteriores.

Em 2009, uma empresa do ramo de energia apropriou encargos financeiros decorrentes de um acordo societário firmado com terceiros para a instalação de usina hidrelétrica, mas tais encargos eram relativos ao período de 2001 a 2008. As despesas teriam sido lançadas diretamente em contas de patrimônio líquido, tendo a empresa realizado uma exclusão na apuração do IRPJ/CSLL em 2009.

A RFB questionou o procedimento adotado e glosou a dedução das despesas sob a alegação de que representaria violação ao regime de competência, já que as despesas deveriam ser apropriadas em cada um dos exercícios. Na acertada decisão, destacou-se que houve a comprovação nos autos de que o *"reconhecimento das despesas no ano-calendário de 2009 não gerou efeito diverso daquele que seria gerado se as despesas fossem reconhecidas no ano de competência"*.

Ainda segundo a decisão, *"a inobservância do regime de competência não autoriza a exigência de IRPJ e CSLL, caso não sejam apurados tributos pela Fiscalização, após a recomposição das bases de cálculo correspondentes aos anos calendários em que se verificou inexatidão quanto ao período-base de escrituração"*. A única ressalva ficou por conta do período atingido pela decadência.

Outro ponto importante a ser destacado é que, de acordo com o referido acórdão, a ausência de registro das despesas em dado exercício não afastaria a possibilidade de sua dedução fiscal. Nesse sentido, sustentou o tribunal que *"não há norma que obrigue o contribuinte a registrar a despesa contabilmente para excluí-la da apuração do lucro real no LALUR, no ano da sua exclusão"*.

Outro caso em que o tema foi discutido é o recente *Acórdão 1302-004.990, de novembro de 2020*. A discussão girou em torno da dedutibilidade de despesas diversas incorridas por escritório de advocacia, a exemplo de gastos de hospedagem, taxa associativas etc. Embora no mérito a questão tenha sido decidida de forma desfavorável ao contribuinte, a decisão destacou a possibilidade de não observância do regime de competência, à luz do artigo 273 do RIR/99 (atual artigo 285 do RIR/18).

Nesse sentido, a ementa do acórdão esclareceu que *"(n)a apuração do imposto de renda, o desrespeito ao regime de competência na escrituração de despesa não afasta a sua dedutibilidade quando não verificadas as hipóteses do artigo 273 do RIR/99, quais sejam, redução ou postergação de pagamento do imposto. Assim, as despesas comprovadas incorridas e não apropriadas ao resultado em períodos anteriores, podem ser deduzidas mesmo após o período de competência"*.



É digno de menção também o *Acórdão 1201-003.566, de janeiro de 2020*, em que se discutiu a dedutibilidade de despesas associadas ao programa de milhagem gerenciado por uma operadora de cartão de crédito. Na visão da RFB, as despesas deduzidas pela empresa tinham natureza de provisão e não de passivo, de modo que não seria possível deduzi-las na apuração do IRPJ/CSLL.

O Carf reconheceu que poderia ter havido antecipação de despesas e receitas vinculadas ao programa de milhagem, *quando os referidos resultados fossem reconhecidos antes do resgate de pontos pelo cliente*. Porém, admitiu-se que a questão estava relacionada ao efeito temporal na dedução das despesas (e não à sua efetividade), já que havia comprovação documental de que as despesas tinham sido incorridas.

Por tais razões, o Carf cancelou a autuação, concluindo que deveriam ter sido aplicadas as regras sobre a inobservância do regime de competência, a fim de se determinar se havia ou não prejuízo ao Fisco. Nesse sentido, o voto vencedor conclui que *"(h)ouve, dessa forma, equívoco por parte da Autoridade Fiscal ao se tratar como glosa de despesas (que seriam decorrentes de provisões), quando o que foi observado se relaciona à antecipação de despesas. Dessa forma, seria necessária a adoção do procedimento relativo à inobservância do regime de competência (artigo 6º, §5º, do Decreto Lei nº 1.598/77), no intuito de se confirmar se houve postergação de imposto ou redução indevida do lucro real"*.

Esses precedentes sinalizam que o Carf considera corretamente a possibilidade de se aplicar o artigo 285 do RIR/18, afastando a rigidez do regime de competência no reconhecimento de receitas e despesas, independentemente da metodologia utilizada para fins contábeis [5]. A única ressalva para a aplicação dessa regra é a necessidade de examinar, no caso concreto, se o procedimento não resultará em vantagem indevida para o contribuinte ou em prejuízo para o Fisco (efeito diverso [6]).

[1] O tema já foi tratado, anteriormente, na coluna: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-13/direto-Carf-Carf-diverge-tributacao-ganho-avj-nao-controlado>.

[2] É possível falar em "antecipação" nesse caso porque a não tributação das receitas de subvenção pelo IRPJ/CSLL fica condicionada à constituição de reserva de incentivo e à não distribuição dos valores aos sócios. Caso a empresa venha a distribuir a referida reserva, deverá tributar a receita.

[3] Essa posição, embora questionável, é a que prevalece atualmente no Carf. Nesse sentido, vide Acórdãos 101-96.037/2007 e 9101-004.264/2019.

[4] Vide item 45 da Edição 2020 do Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica da RFB.

[5] Para outro exemplo de situação na qual o Carf flexibiliza a aplicação do regime de competência para fins de reconhecimento do momento de tributação dos acréscimos patrimoniais, v. <https://www.conjur.com.br/2019-jun-26/direto-Carf-Carf-firma-posicao-reconhece-receita-decorrente-decisao-judicial>



[6] Os mecanismos para se determinar os efeitos da não observância do regime de competência estão refletidos nos PNs CST nº 57/79 e nº 2/96. Sobre a possibilidade de postergação de despesas associadas à depreciação acelerada de ativos, vide PN CST nº 79/76.

**Date Created**

07/04/2021