

## Sumário

Este parecer foi elaborado pelo autor com base em estrutura simplificada, limitando-se às seções “Exposição da Consulta” ou “Consulta” (ou semelhante) e “Parecer”, sem subdivisões internas, em função da natureza da matéria e da consulta formulada, deixando-se, por essa razão, de apresentar sumário.

## **PARECER JURÍDICO**

Base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica. Dedução de créditos não recebidos. Interpretação dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96.

## **EXPOSIÇÃO E CONSULTA**

ALPHA COMÉRCIO E CONSTRUÇÕES S.A. ("Consulente") formula a seguinte consulta:

A Consulente tem créditos contra entidades governamentais originários de empreitadas de construção cujo resultado foi diferido, com fundamento no artigo 360 do RIR/94, até o recebimento das respectivas receitas.

Segundo a legislação que vigorou até 31.12.1996, as pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda podiam deduzir provisão para devedores duvidosos determinada mediante aplicação, sobre os créditos oriundos da exploração da sua atividade econômica, de percentual obtido pela relação entre a soma das perdas efetivamente ocorridas nos últimos três anos-calendário e a soma dos créditos da mesma espécie existentes no início do ano-calendário correspondente, observado o disposto no artigo 43 e seus parágrafos da Lei nº 8.981, de 20. 01.1995. A alínea b do § 3º do artigo 43 dessa Lei excluía dentre os créditos que serviam de base para o cálculo da provisão os contra "pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária", e o parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 9. 065, de 20.06.1995, prescreveu

também a exclusão da "parcela de crédito correspondente ao lucro diferido nos termos do artigo 10 do Decreto-lei nº 1. 598, de 26 .12 77".

A Lei nº 9.430, de 27.12.1996, revogou, a partir do ano calendário de 1997, essas disposições legais que autorizavam a dedução de provisão para devedores duvidosos (art. 14), e:

a) criou, nos arts. 9º a 12, novo regime para a dedução como despesa, na determinação do lucro real, das perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica, estabelecendo diferentes condições de dedução conforme a situação de insolvência do devedor, as garantias e o valor do crédito, o prazo decorrido desde o vencimento e a existência de procedimento judicial para cobrança e outros requisitos (art. 9º, §§ 1º a 6º), mas não exclui desse regime os créditos contra entidades governamentais nem os créditos de receitas formadoras de lucro diferido nos termos do artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77;

b) prescreveu a reversão das provisões para créditos duvidosos no primeiro balanço de 1997 (art. 14);

c) admitiu que a pessoa jurídica optasse, no balanço de 31.12.1996, pela constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa na forma da legislação anterior ou pela dedução das perdas nos termos dos artigos 9º a 12.

A Consulente formula os seguintes quesitos:

1º) Os créditos contra entidades governamentais decorrentes das atividades da pessoa jurídica podem ser deduzidos como despesas, para determinação do lucro real, observadas as normas dos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96?

2º) Os créditos contra entidades governamentais originários de receitas correspondentes a lucros diferidos nos termos do artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 podem ser reconhecidos como perdidos, desde que observadas as normas dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96?

3º) As perdas dos créditos referidos nos quesitos anteriores podem ser registradas no balanço de 31.12.1996, desde **que no mesmo balanço sejam**

**revertidos os saldos de provisões** contra devedores duvidosos constituídas nos termos da legislação anterior?

4º) Se as respostas aos quesitos anteriores forem afirmativas, tanto as perdas registradas quanto a reversão de provisão deduzida em exercício anterior serão computadas na determinação do lucro real e da contribuição social sobre o lucro?

5º) Registrada a perda dos créditos referidos no terceiro quesito, deverá ser efetuado -- em razão desse reconhecimento de perda -- algum lançamento no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, com relação aos lucros cuja tributação foi diferida?

6º) O registro da perda de créditos contra entidades governamentais que se encontrem em cobrança judicial deverá ser mantido em conta redutora do crédito nos termos do artigo 10 e seus parágrafos da Lei nº 9.430/96?

7º) O saldo da conta do imposto de renda diferido, correspondente ao lucro de empreitadas cuja tributação esteja diferida nos termos do artigo IO do Decreto-lei nº 1.598/77, deve ser transferido para o resultado do exercício?

### **PARECER**

1. O artigo 9º da Lei nº 9.430/96 autoriza a dedução como despesa, para determinação do lucro real, das perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica, desde que observado o disposto naquele artigo.

As normas dos parágrafos do artigo 9º aplicáveis a créditos contra entidades governamentais autorizam o registro como perda dos créditos:

I - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5. 000 por operação, vencidos há mais de 6 meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 e até R\$ 30.000,00, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente do início de procedimento judicial para seu recebimento, porém mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para seu recebimento;

II - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para seu recebimento ou arresto das garantias.

Essas normas não preveem, como requisito da dedutibilidade da perda, qualquer característica do devedor do crédito. A dedução autorizada compreende, portanto, créditos contra qualquer tipo de pessoa -- natural ou jurídica --, inclusive pessoa jurídica de direito público e demais entidades do setor estatal, desde que observados os limites de valor e prazo decorrido após o vencimento do crédito delas constantes.

A leitura dos citados dispositivos legais fundamenta essa conclusão, e não há nem na própria Lei nº 9.430/96 nem na legislação do imposto de renda em vigor qualquer norma que infirme essa conclusão.

Essa interpretação apoia-se no brocardo "onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir", assim explicado por CARLOS MAXIMILIANO (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*" Forense, Rio de Janeiro, 16ª ed., 1996, p. 247):

"Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas."

2. O artigo 43 da Lei nº 8.981/95, que excluía dentre os créditos que serviam de base para o cálculo da provisão para devedores duvidosos os contra "pessoas jurídicas de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária", foi expressamente revogado pela Lei nº 9.430/96; e ainda que não tivesse sido revogado, não seria aplicável à hipótese de registro de perda do crédito, pois

era norma especial sobre base de cálculo da provisão para créditos duvidosos, e não sobre perda dedutível. A razão de ser o preceito era a proposição de que as pessoas jurídicas do setor público não estão sujeitas a falência, o que exclui a necessidade de formação de provisão para a hipótese de que jamais venham a ser recebidos. A Lei nº 9.430/96 substituiu a dedução da provisão para créditos duvidosos pela de perdas do crédito, admitida em função do valor e do prazo decorrido após o vencimento, que varia segundo o crédito tenha ou não garantias. Não existe, portanto, na dedutibilidade das perdas, a razão que fundamentava a norma que vedava a constituição de provisão para créditos contra o setor público.

3. As mesmas observações se aplicam aos créditos de empreitada contra o setor público, cujo lucro é -- de acordo com o artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 -- reconhecido, para efeitos tributários pelo regime de caixa: o lucro somente é submetido à tributação à medida em que há efetivo recebimento da receita formadora do lucro. Segundo o artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, somente o lucro de contrato com entidades governamentais pode ser diferido, e os créditos resultantes dessas empreitadas já se achavam compreendidos entre os excluídos da base de cálculo da provisão para devedores duvidosos por força do artigo 43 da Lei nº 8.981/95. A exclusão se justificava, além disso, por se tratar de créditos formadores de lucro ainda não integralmente submetido ao imposto, não se justificando, portanto, que servissem de base para a formação de provisão dedutível na determinação do lucro real.

Parece-nos, portanto, inquestionável que as normas sobre dedutibilidade das perdas constantes do artigo 9º da Lei nº 9.430/96 aplicam-se a todos os créditos, independentemente da natureza do devedor.

4. Cabe destacar, além disso, que na aplicação das normas sobre provisão para créditos de liquidação duvidosa o Conselho de Contribuintes adotava o entendimento de que não cabia à Secretaria da Receita Federal estabelecer distinções, não previstas em lei, quanto à origem ou causa dos créditos.

É o que comprovam os acórdãos a seguir transcritos:

"Não cabe à Fiscalização, para efeito de aplicação do disposto no artigo 221 do regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, estabelecer distinções a respeito da origem e da causa dos créditos

José Luiz Bulhões Pedreira  
*Advogado*

cujos valores devem servir de base para cálculo da provisão, ressalvado aqueles expressamente fixados pela norma legal. "

(CC-IR - AC. Nº 101-88.328 - 17. 05. 95)

"Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa

Na interpretação do art. 221 do RIR/80, não cabe distinções, a respeito da causa ou origem dos créditos que servem de base de cálculo da provisão, não previstas expressa ou implicitamente no texto legal.

(CC-IR - AC. Nº 101-79.573 - DOU - 25.05.90)

"Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (RIR/ 80, art. 221) - Não pode a autoridade fiscal, via interpretação, considerar alcançados pela restrição créditos não elencados pelo dispositivo regulamentar. "

(CC-IR - AC. Nº 101-86.601 - 16. 08.94)

5. O artigo 13 da Lei nº 9.430/96 dispõe que:

"No balanço levantado para determinação do lucro real em 31.12.96 a pessoa jurídica poderá optar pela constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa na forma do art. 43 da Lei nº 8.981/95, de 20.01.95, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20.06.95, ou pelos critérios de perdas a que se referem os art. 9º a 12."

A Consulente podia, portanto, registrar no balanço de 31.12.1996, as perdas de créditos contra entidades governamentais, correspondentes ou não a lucro com tributação diferida nos termos do artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, desde que no mesmo balanço revertisse os saldos de provisões contra devedores duvidosos constituídas nos termos da legislação anterior.

6. As despesas registradas no balanço de 31.12.1996 com fundamento nos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96 podem ser deduzidas do lucro real, que é a base de cálculo do imposto de renda, como autoriza expressamente o artigo 9º dessa lei. A reversão de provisão deduzida em exercício anterior também deve ser computada na determinação do lucro real, caso tenha sido deduzida na determinação da base de cálculo do imposto em exercício anterior. No caso de provisão formada na escrituração comercial, porém não deduzida

para efeito do lucro real, a dedução deverá ser excluída do lucro líquido do exercício na determinação da base de cálculo do imposto.

A conclusão é a mesma em relação à contribuição social, cuja base de cálculo, embora determinada a partir do lucro líquido do exercício, estabelecia o ajuste do lucro líquido para eliminar a dedução de provisões não dedutíveis para efeito de determinar o lucro real.

Vale ressaltar que o artigo 2º da Lei nº 8.034, de 12.04.90, que deu nova redação ao parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15.12.88, sobre base de cálculo da contribuição social, prevê expressamente a exclusão, no curso de período base, do valor, corrigido monetariamente, das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real.

7. Conforme exposto em parecer que elaboramos a pedido da Consulente, datado de 06.09.1996, o artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598, ao permitir o diferimento do lucro de contratos de empreitada com entidades do setor público correspondente a receita não recebida, adota no reconhecimento do lucro desse tipo de contrato o regime de caixa, segundo o qual o resultado somente é reconhecido quando a receita formadora do lucro é efetivamente recebida. Essa interpretação da lei é adotada pelo Conselho de Contribuintes, conforme comprova o trecho da ementa do seguinte acórdão, publicado no Diário Oficial de 16.01.1997:

Acórdão da 1ª Câmara do 10º Conselho de Contribuintes, de nº 101-90.379, em sessão de 11.11.96.

"POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. OBRAS CONTRATADAS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. PREÇOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. RESULTADOS NÃO REALIZADOS. EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO. A apropriação dos resultados apurados na execução de obras contratadas com entidades governamentais com prazos superiores a um ano devem observar o regime de caixa, ou seja, a tributação ocorre no período em que a receita restar realizada. A parcela correspondente à atualização monetária do preço contratado ou faturado, por significar mera reposição do valor de compra da moeda, não pode ser tributada segundo o denominado regime de competência, sob pena de desvirtuar e comprometer o instituto da postergação do pagamento do tributo, como também de ser frustrado o objeto visado pela norma legal. "

Segundo concluimos no parecer acima citado:

a) a norma do § 3º do artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 que autoriza o diferimento da tributação do lucro de empreitada com entidades do setor público cria uma condição suspensiva da incidência do imposto: enquanto a receita não é recebida o imposto não incide a incidência somente ocorre com o implemento da condição;

b) para efeito da incidência do imposto de renda o reconhecimento da existência do lucro diferido pressupõe, por definição, a realização da receita não recebida;

c) se no final da execução do contrato não ocorrer o efetivo recebimento de receitas que serviram de base para o diferimento do lucro registrado no LALUR, não haverá incidência do imposto, e os registros do LALUR não terão nenhum efeito prático;

d) se o lucro diferido registrado no LALUR não for inteiramente baixado pelas adições ao lucro líquido calculadas com base na receita efetivamente recebida por caixa, o saldo deverá ser mantido no LALUR até que ocorra a decadência do direito de lançar o imposto relativo ao período base em que tiver sido recebida a última parcela de receita da empreitada, e o saldo excedente, que continuar registrado no LALUR, não terá consequências fiscais, uma vez de que trata de valor cujo reconhecimento como lucro depende da realização da receita.

8. Confirmando essa interpretação, parece-nos que:

a) o registro da perda de crédito correspondente a lucro de empreitada diferido não implica qualquer lançamento no LALUR;

b) a tributação do lucro diferido no LALUR somente ocorre em razão do recebimento de receita, e o reconhecimento da perda do crédito não é realização de receita;

c) consequentemente, nenhum lançamento deve ser feito no LALUR em razão do reconhecimento da perda, tal como ocorreu em qualquer outro exercício em que a receita não foi recebida.



9. O lucro diferido registrado no LALUR não deve ser baixado, outrossim, porque a Lei nº 9.430/96 dispõe, no artigo 12:

"Artigo 12 - Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real.

Parágrafo único - Os bens recebidos a título de quitação do débito serão escriturados pelo valor do crédito ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado sua incorporação ao patrimônio credor. "

O registro da perda do crédito pela ocorrência dos requisitos previstos no artigo 9º da Lei nº 9.430/96 não implica, portanto, dispensa definitiva de tributação do lucro diferido registrado no LALUR: se o crédito considerado perdido vier a ser recuperado, no todo ou em parte, realiza-se a condição suspensiva a que está sujeito o diferimento da tributação do lucro e deverá ser submetida à tributação a parcela desse lucro correspondente ao valor do crédito recuperado, observada a proporcionalidade prevista no artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77.

10. Quanto ao registro contábil das perdas com fundamento nos artigos 9º ao 12 da Lei nº 9.430/96, há que observar o disposto no artigo 10, que prescreve o registro da perda em conta redutora do crédito, e a baixa definitiva, em contrapartida a registro na conta do crédito, somente a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor.

11. O registro da perda do crédito nos termos dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96 significa o reconhecimento de que a receita não será recebida e, consequentemente, de que o lucro diferido registrado no LALUR não integrará a base de cálculo do imposto de renda, o que fundamenta a reversão da provisão do imposto de renda correspondente ao lucro escriturado no LALUR. O reconhecimento da não tributação está sujeito, todavia, à condição resolutiva, se o crédito considerado perdido vier a ser recuperado, no todo ou em parte. Parece-nos que as circunstâncias recomendam a baixa da provisão para o imposto de renda, voltando a ser criada somente no caso de ocorrência da condição resolutiva da baixa do crédito.

A reversão da provisão para o imposto de renda calculada sobre créditos contra entidades governamentais deverá ser computada no resultado do exercício na escrituração comercial, mas não na determinação do lucro real, uma vez que essa provisão não foi computada na determinação do lucro real quando da sua constituição.

### **RESPOSTAS AOS QUESITOS**

Com esses fundamentos, assim respondemos aos quesitos:

1º) Os créditos contra entidades governamentais decorrentes das atividades da pessoa jurídica podem ser deduzidos como despesas, para determinação do lucro real, observadas as normas dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96.

2º) Os créditos contra entidades governamentais originários de receitas correspondentes a lucro diferidos nos termos do artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 podem ser reconhecidos como perdidos desde que observadas as normas dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96.

3º) As perdas dos créditos referidos nas respostas anteriores podiam ser registradas no balanço de 31.12.1996, desde que no mesmo balanço fossem revertidos os saldos de provisões contra devedores duvidosos constituídas nos termos da legislação anterior.

4º) As perdas referidas nos quesitos anteriores serão computadas na determinação do lucro real e da contribuição social sobre o lucro; a reversão da provisão para devedores duvidosos deduzida em exercício anterior será igualmente computada, desde que tenha sido deduzida, quando constituída, na determinação do lucro real e da contribuição social sobre o lucro.

5º) O registro da perda dos créditos referidos no terceiro quesito não implicará lançamento no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

6º) O registro da perda de crédito baixado deverá ser mantido em conta redutora do crédito nos termos do artigo 10 e seus parágrafos da Lei nº 9.430/96.

José Luiz Bulhões Pedreira  
*Advogado*

7º) O saldo da conta do imposto de renda diferido, correspondente ao lucro de empreitada cuja tributação esteja suspensa nos termos do artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, deve ser computado no resultado apurado na escrituração comercial, mas não na determinação do lucro real.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 14 de abril de 1997