



Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 202 - Cosit

Data 7 de abril de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO. TRIBUTAÇÃO. MÉTODO DA PERCENTAGEM COMPLETADA. TRATAMENTO PARA AS ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS DE RECEITAS E CUSTOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). BASE DE CÁLCULO.

Relativamente a 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, a respectiva receita deverá ser reconhecida, para fins de determinação da base de cálculo da CPRB, de forma proporcional ao estágio de execução, conforme o chamado método da percentagem completada, também conhecido como método POC (“Percentage of Completion”), nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 17 (R1) – Contratos de Construção, levando-se em consideração, inclusive, se for o caso, os efeitos de mudança na estimativa da receita e dos custos do contrato.

VINCULAÇÃO PARCIAL À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 1, DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 10 e 12; Lei nº 12.546, de 2011, arts. 7º a 9º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 4º e 29; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), art. 407; Instrução Normativa SRF nº 21, de 1979; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 5º; Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, arts. 3º, 79 e 80; Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2012; Pronunciamento Técnico CPC 17 (R1); Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Relatório

Trata-se de consulta apresentada por um consórcio de sociedades, constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, cuja petição é subscrita

por seus causídicos, devidamente habilitados às fls. 70/77, respeitante à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), instituída pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e regulamentada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, incidente sobre as receitas decorrentes das atividades inerentes ao setor da construção civil e de obras de infraestrutura, em substituição àquelas previstas no art. 22, I e III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incidentes sobre a folha de pagamento.

2. Alegam os defensores que a dúvida do consórcio reside nos critérios de formação da base de cálculo da CPRB, especialmente no que diz respeito aos ajustes contábeis realizados na receita bruta, decorrentes do reconhecimento da receita proporcional nos contratos a longo prazo, de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, dos reflexos na base de cálculo da CPRB decorrentes de tais ajustes contábeis, ocorridos em razão de modificações nas estimativas do custo orçado e, consequentemente, nos respectivos percentuais utilizados para apropriação de receita, quando da realização da obra.

3. Os patronos aduzem que seu constituinte, usando da prerrogativa dada pelo art. 1º da Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011, regulamentada pela IN RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, promove a contratação direta de mão de obra. Ressaltam que o consórcio foi formado em razão de contrato de empreitada total, cujo objeto é a execução da elaboração do projeto executivo, fornecimento de equipamentos e materiais, construção civil, montagem eletromecânica, comissionamento, assistência técnica à pré-operação, partida e operação assistida necessários à implantação do empreendimento. Destacam o prazo para execução do contrato celebrado, que, a seu ver, se enquadra no conceito de contrato a longo prazo, ou contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução física superior a 12 (doze) meses, nos termos do art. 407 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), cuja matriz legal é o art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e da IN SRF nº 21, de 13 de março de 1979.

4. Explicam que, em razão da natureza do contrato, o consórcio vem apurando a CPRB sobre a receita bruta determinada por meio da aplicação, sobre o preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada em cada mês, mediante a aplicação do percentual apurado entre o custo incorrido e o custo total orçado estimado, em observância notadamente às regras dispostas no artigo 407 do Decreto nº 3.000, de 1999, na IN SRF nº 21, de 1979, de conformidade com a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 174, de 4 de dezembro de 2012, o que fora, no referente ao critério para reconhecimento de receitas, corroborado pela Solução de Divergência Cosit nº 1, de 10 de fevereiro de 2014.

5. Acentuam que, para fins contábeis, é preciso realizar o reconhecimento da receita e dos custos relativos a cada fase do contrato, ou seja, aquilo que é incorrido a cada medição, pelo método POC (*Percentage of Completion*) ou método da percentagem completada, o qual leva à identificação da parcela da receita total que deve ser reconhecida no resultado contábil do prestador de serviço em cada período, independentemente de o preço ter sido ou não recebido de seu cliente. Dizem que tal parcela de receita é obtida mediante a aplicação, sobre o preço total contratado, do percentual apurado entre os custos acumulados efetivamente incorridos em cada medição, desde o início das obras, até o período de apuração, e o custo total da obra estimado, inicialmente orçado (“custo incorrido X custo estimado orçado”), nos termos do art. 407 do Decreto nº 3.000, de 1999.

6. Lembram que, contudo, ao longo da execução de um contrato semelhante a esse, é comum que ocorram alterações nas variáveis iniciais que determinaram a fixação do custo orçado estimado da obra, pelo que a relação percentual entre o custo orçado estimado e os custos efetivamente incorridos pode mudar, para mais ou para menos, dependendo diretamente das alterações que ocorrerem entre aquilo que fora previsto e o efetivamente realizado, ou ainda a depender de variáveis que alterem para mais ou para menos a estimativa de custos a incorrer até o término da empreitada.

7. Ponderam que, uma vez que a receita deve ser reconhecida na mesma proporção existente entre o custo estimado orçado e o custo efetivamente incorrido, significa dizer que, na medida em que as variáveis que compõem o custo estimado orçado se alteram, isto é, na medida em que o custo estimado orçado sofra o seu obrigatório ajuste, haverá “novo” ou real custo estimado orçado, denominado custo estimado orçado ajustado. Acentuam que isso ocorre nos casos em que o custo orçado estimado reclama sua revisão, originando o custo estimado orçado ajustado, ou seja, no transcorrer das atividades inerentes ao contrato de longo prazo, diversos fatores, às vezes alheios à vontade do contribuinte, podem determinar a revisão do custo estimado orçado, para fins de apuração do real percentual para apropriação de custos e receitas.

8. Sublinham que, como os efeitos deste ajuste ou mudança, segundo os itens 36 e seguintes do CPC 23, são prospectivos, isto é, só serão refletidos nos resultados a partir da data da mudança, isso poderá ocasionar, como ocorre no caso do consórcio em apreço, a apuração de receita negativa, devendo os respectivos reflexos ser percebidos dali para frente (receita negativa “compensa-se” com receita positiva futura e assim sucessivamente).

9. Frisam que, no presente caso, por questões alheias à vontade do consórcio, mas normalmente verificadas em contratos de empreitada a longo prazo de grandes obras de infraestrutura, houve uma revisão orçamentária motivada principalmente pelo aumento dos custos estimados, o que justificou o registro de um ajuste ou mudança (cfr. item 38 do CPC 17), pelo método POC, na apuração dos meses de outubro, novembro/2014 e abril/2015.

10. Apontam que esse ajuste contábil mostra-se obrigatório, à luz do que dispõem notadamente os itens 36 e seguintes do CPC 23, e 38 do Pronunciamento Técnico CPC 17, segundo o qual as “... estimativas alteradas devem ser usadas na determinação do montante de receitas e despesas reconhecido na demonstração do resultado, no período em que a mudança for feita e em períodos subsequentes.”.

11. Assinalam que, diante da aplicação deste dispositivo, a relação entre custo estimado orçado e custo incorrido altera-se. No caso presente, o consórcio reviu sua estimativa de custos para o empreendimento, ampliando a previsão de gastos e alterando para menos a relação entre os custos incorridos e o novo custo orçado ajustado, pelo que, consequentemente, a norma contábil impõe a reversão proporcional de receitas, as quais tornarão a ser apropriadas futuramente em resultado com a progressão das atividades do empreendimento.

12. Articulam que, partindo-se da premissa de que a receita reconhecida é a receita bruta, utilizada como base de cálculo da CPRB, não há como negar que este ajuste se refletirá também na base de cálculo do tributo, já que afeta a dimensão econômica para a apuração da base tributável.

13. Referem que, no presente caso, relativamente aos meses de outubro, novembro/2014 e abril/2015, o ajuste promovido pelo consórcio com base na regra contábil prevista, em especial nos Pronunciamentos Técnicos CPC 17 e 23, resulta no reconhecimento de uma receita

negativa (reversão de receita), fato que, respeitados os efeitos prospectivos acima mencionados, influenciará diretamente na CPRB a ser paga no período em que a mudança for feita e em períodos subsequentes. Narram que esse ajuste em nada beneficiou o consórcio, visto que este acabou por oferecer à tributação uma base de receita tributável pela CPRB maior nos meses anteriores à mudança do que aquela que seria apurada, caso tivesse sido possível estimar, desde o início do trabalho, o valor do custo orçado estimado ajustado. Em abono de sua tese, apresentam exemplos numéricos.

14. Mostram que tal situação não é estranha à apuração do IRPJ, já que a própria legislação do imposto, a exemplo da IN SRF nº 21, de 1979, trata da matéria, permitindo ao sujeito passivo ajustar, até o final (e ao final) do contrato, a apuração do IRPJ à realidade deste, para evitar eventuais pagamentos a maior ou a menor desse tributo.

15. Sustentam que, relativamente à CPRB, tendo em vista que esta incide sobre a receita bruta e pode ser apurada segundo os critérios utilizados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para reconhecimento de receitas, a dúvida do consórcio reside na forma de apuração da base de cálculo — e do tributo “devido” — a partir da mudança. Asseveram ser de rigor o reconhecimento da possibilidade de compensar esta base negativa, resultante da reversão de receitas anteriormente abordada, com as receitas auferidas a partir da mudança, eis que, caso assim não se proceda, haverá inquestionavelmente a dupla incidência dessa contribuição sobre uma mesma base tributável.

16. Argumentam que caso tivesse o consórcio desconsiderado os efeitos do ajuste acima exemplificado, oferecendo à tributação receita bruta como se este não existisse, teria aquele promovido recolhimento sobre uma mesma receita, fazendo jus à restituição (ou compensação) dos valores então recolhidos indevidamente, os quais devem ser atualizados pela taxa de juros Selic.

17. Reproduzem os arts. 7º, VII, e 9º, § 12, da Lei nº 12.546, de 2011. Expõem que, em relação à legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o art. 3º, § 13, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, prevê expressamente que, nos contratos de longo prazo, a receita será apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do IRPJ, razão pela qual se aplica, para fins de reconhecimento de receitas e apuração da base de cálculo da CPRB, o art. 407 do Decreto nº 3.000, de 1999, ressaltando que, para fins de reconhecimento no tempo das receitas, o inciso I do § 1º desse artigo determina que este se dê com base na relação percentual entre custos incorridos e custo total estimado, exatamente na forma como o consórcio vem procedendo.

18. Assecuram que a legislação da CPRB remete à legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no tocante ao reconhecimento de receitas no tempo, e esta, por sua vez, determina que aquele deve ser realizado na forma da normatização do IRPJ.

19. Relatam que as normas da escrituração comercial aplicáveis ao IRPJ são, de igual forma, também extensíveis à CPRB no que se refere à escrituração do reconhecimento no tempo de receitas e do resultado, decorrentes dos contratos.

20. Comentam que, partindo-se do pressuposto de que a base de cálculo da CPRB, em relação às receitas decorrentes dos contratos de longo prazo, deve ser apurada nos termos dispostos no art. 407 do Decreto nº 3.000, de 1999, e na IN SRF nº 21, de 1979, conforme o Parecer Normativo Cosit nº 3, de 21 de novembro de 2012, e a Solução de Divergência Cosit nº 1, de 2014, o consórcio está adotando o entendimento de que a apuração da base de cálculo da CPRB, em relação às receitas decorrentes da execução do contrato acima indicado, deve

receber o mesmo tratamento que é dado para apuração do IRPJ, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a teor do art. 9º, §12, da Lei nº 12.546, de 2011, do art. 2º da IN RFB nº 1.436, de 2013, e da IN SRF nº 21, de 1979.

21. Averbam que a receita reconhecida no resultado antes da mudança era, de fato, a receita bruta a ser apropriada pelo consórcio naquele momento, sobre a qual houve a incidência dos tributos, mas que, entretanto, na hipótese de haver ajustes — como ocorre no caso presente — e, conseqüentemente, modificação dessas variáveis (por exemplo, aumento do custo estimado orçado), a receita tributável a ser reconhecida, a partir da mudança, demonstrará a realidade atualizada do contrato, ou seja, as receitas reconhecidas no tempo conforme o custo estimado orçado são superiores àquelas apuradas conforme o custo estimado orçado ajustado.

22. Arrazoam que, na hipótese da apuração de uma receita negativa (reversão de receitas) em determinado período — como aconteceu com o consórcio nos meses de outubro, novembro/2014 e abril/2015 — realizada de acordo com o que disciplina a legislação que trata dos critérios contábeis correspondentes e respectivos procedimentos para apuração do IRPJ, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o consórcio entende que não há saldo positivo de CPRB a pagar, no mês em que for verificada essa receita “negativa” e, conseqüentemente, há a confirmação de que a soma dos recolhimentos efetuados antes do referido período supera o montante devido quando da apuração com base na nova realidade do contrato.

23. Discorrem que, quando a revisão do orçamento do empreendimento indicar a estimativa de um custo orçado ajustado superior ao inicial, as regras contábeis determinam seja efetuada uma reversão de receitas. Por sua vez, a progressão das atividades inerentes ao contrato determinará o reconhecimento de custos à medida que sejam incorridos e, conseqüentemente, as receitas anteriormente estornadas tornarão a ser reconhecidas em resultado, como decorrência do método POC.

24. Arguem que, caso a referida reversão de receitas não constitua uma “base negativa” na apuração da base de cálculo da CPRB, ao final da execução do contrato o total da base de cálculo tributada pela CPRB superará a receita total do contrato exatamente no montante da receita revertida por ocasião da citada revisão do orçamento do empreendimento — verdadeira dupla tributação de uma mesma receita.

25. Aventam que, na hipótese de mudança que venha a reduzir o custo estimado orçado (situação inversa), haverá certamente o reconhecimento de uma receita positiva e superior àquela que vinha sendo apurada até então, sendo a mesma oferecida à tributação para fins de CPRB no momento em que o ajuste na estimativa de custos for produzido. Esses ajustes, necessários na apuração segundo o método POC e para dar cumprimento às normas contábeis e legais, funcionam como uma espécie de instrumento para correção das distorções causadas pela mudança das variáveis nos contratos em análise.

26. De seguida, os postulantes formulam estes quesitos:

27. É correto o entendimento do consórcio de que a base de cálculo da CPRB deve ser apurada segundo as mesmas regras adotadas para apuração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e do IRPJ, a exemplo do art. 407 do Decreto nº 3.000, de 1999, e da IN SRF nº 21, de 1979, especificamente neste caso, em que as receitas auferidas decorrem da execução de contrato de construção por empreitada, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução física superior a doze meses?

28. Na hipótese de reconhecimento de uma receita negativa (reversão de receitas) em determinado período, em razão de ajuste (ou mudança) decorrente do aumento do custo estimado orçado — como aconteceu com o consórcio nos meses de outubro, novembro/2014 e abril/2015 — é correto concluir que não há, no mês em que for verificada receita negativa, saldo a pagar de CPRB até o montante apurado sobre a receita bruta auferida antes da mudança?

29. Considerando que a reversão de receitas registrada pelo consórcio nos meses de outubro, novembro/2014 e abril/2015 — feita segundo a aplicação do método POC para apuração da base de cálculo da CPRB e as regras do art. 407 do Decreto nº 3.000, de 1999, e da IN SRF nº 21, de 1979 — acaba por refletir o fato de que a receita bruta acumulada tributada até o momento do ajuste supera a receita acumulada calculada conforme a nova realidade de custos do contrato, é correto concluir que o consórcio, para evitar a tributação em duplicidade de uma mesma receita (cuja expressão econômica já fora reconhecida no passado) deve deixar de recolher a CPRB até que o valor de receita reconhecida, mês a mês, a partir da mudança, alcance o valor de receita reconhecida, acumulada e tributada até o mês anterior ao referido ajuste? Caso contrário, qual o método que o consórcio deve adotar para garantir o seu direito de não tributar novamente receitas reconhecidas antes da mudança e já oferecidas à tributação?

30. Caso tenha o consórcio promovido o recolhimento de CPRB após a data da mudança, em montante superior àquele que deveria ter recolhido, segundo as regras fiscais e contábeis acima mencionadas, terá o direito de repetir os valores pagos indevidamente, seja por meio de restituição seja por meio de compensação, atualizados pela taxa de juros Selic desde a data do recolhimento até a data da efetiva restituição ou compensação?

31. Nesta esteira, os advogados prestam as declarações de que trata o art. 3º, § 2º, inciso II, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, e requerem sejam as intimações e notificações feitas exclusivamente em nome do defensor que mencionam.

32. É o relatório, com supressões decorrentes da apertada síntese.

Fundamentos

33. De início, assinale-se que este feito preenche os requisitos de admissibilidade estampados na legislação de regência pertinente, motivo pelo qual esta Autoridade Tributária deve dele conhecer.

34. Outrossim, nada obstante, cumpre ressaltar que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, **tampouco convalida informações apresentadas pelo consulente**, tendo em vista o disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

35. De outra banda, cabe indeferir liminarmente o pedido dos causídicos da pleiteante no sentido de que as intimações e notificações sejam efetuadas, exclusivamente, em nome e no domicílio profissional de um daqueles defensores, porquanto tal solicitação não encontra respaldo na IN RFB nº 1.396, de 2013, como demonstra o item 18 da Solução de Consulta Cosit nº 384, de 26 de dezembro de 2014 ¹. Tal tese — da necessidade de intimação do consulente através de seus advogados — implicaria utilizar a mesma disciplina que rege o ato

¹ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59931&visao=anotado>

de citação judicial ao ato de mera intimação de decisão em processo administrativo. A intimação de atos de comunicação em processo administrativo não se reveste das mesmas exigências previstas em lei para efetivação da citação judicial, não estando a Autoridade Tributária obrigada a intimar o contribuinte-consultante na pessoa do seu patrono e no domicílio deste.

36. Ora bem. Lado outro, já adentrando no mérito da questão, recorde-se, com efeito, ser assente o entendimento desta Coordenação-Geral, firmado na dita Solução de Divergência Cosit nº 1, de 10 de fevereiro de 2014 ², com ementa publicada no Diário Oficial da União do dia 18 subsequente, e cujo inteiro teor está disponível na página da Receita Federal na internet, dotada de efeito vinculante no âmbito deste Órgão — para a qual se remete leitura e aqui considerada integralmente reproduzida para os devidos e legais efeitos — *brevitatis causa* — no sentido de que, para fins de determinação da base de cálculo da CPRB, no caso de contrato de fornecimento de bens, a preço predeterminado, com prazo de produção superior a um ano, aplicam-se as normas do art. 407 do Decreto nº 3.000, de 1999, de modo que será computada na receita bruta mensal a parte do preço total da empreitada dos bens a serem fornecidos correspondente à percentagem da produção executada em cada mês, segundo um dos critérios do § 1º desse artigo.

37. Acentue-se que a Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, ao incluir o inciso IX no art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, equiparou com empresa o consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, para fins de sujeição à CPRB.

38. Consoante o item 4 do Pronunciamento Técnico CPC 30, as receitas de contratos de construção não são por ele regidas, mas sim pelo aludido Pronunciamento Técnico CPC 17:

4. A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho da entidade em face da tarefa estabelecida contratualmente a ser executada ao longo de um período estabelecido entre as partes. Tais serviços podem ser prestados dentro de um ou mais períodos. Alguns contratos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados a contratos de construção, como, por exemplo, os contratos para gestão de projetos e de arquitetura. As receitas provenientes de contratos dessa natureza não são tratadas no âmbito deste Pronunciamento, e sim de acordo com os requisitos para os contratos de construção, conforme especificados no Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção.

39. O Pronunciamento Técnico CPC 17 (R1) estatui o seguinte nestes excertos:

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção. Por força da natureza da atividade subjacente aos contratos de construção, as datas de início e término do contrato caem, geralmente, em períodos contábeis diferentes. Por isso, o assunto primordial referente à contabilização dos contratos de construção é a alocação da receita e das despesas correspondentes ao longo dos períodos de execução da obra nos quais o trabalho de construção é levado a efeito. Este

² <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50028>

Pronunciamento utiliza os critérios de reconhecimento estabelecidos no Pronunciamento Conceitual Básico deste Comitê de Pronunciamentos Contábeis denominado Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro para determinar o momento em que as receitas do contrato e as despesas a elas relacionadas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado. Também proporciona indicação prática sobre a aplicação desses critérios. [...] Definições 3. São usados neste Pronunciamento alguns termos cujos significados encontram-se especificados a seguir: Contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam diretamente interrelacionados ou interdependentes em função da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.. [...] 11. A receita do contrato deve compreender: (a) a quantia inicial da receita estabelecida no contrato; e (b) as variações no trabalho contratado, reivindicações e pagamentos por incentivos: (i) até a extensão em que seja provável que resultem em receita; e (ii) que estejam em condições de serem mensurados com confiabilidade. 12. A receita do contrato deve ser mensurada ao valor justo da contraprestação recebida ou a receber. A mensuração da receita do contrato pode ser afetada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de eventos futuros. [...]. Custos do contrato 16. Os custos do contrato devem compreender: (a) os custos que estejam relacionados diretamente com um contrato específico; (b) os custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato de modo geral e possam ser alocados ao contrato; e (c) outros custos que sejam especificamente imputáveis ao contratante (cliente), de acordo com os termos do contrato. [...] 22. **Quando a conclusão de um contrato de construção puder ser estimada com confiabilidade, as receitas e os custos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como receitas e despesas, respectivamente, tomando como referência o estágio de execução (*stage of completion*) da atividade contratual ao término do período de reporte.** [...] 25. **O reconhecimento da receita e das despesas tendo como referência o estágio de execução (*stage of completion*) do contrato é usualmente denominado como método da percentagem completada. Por esse método, a receita contratual é confrontada com os custos contratuais incorridos à medida que cada estágio de execução do trabalho é alcançado, fato que resulta na divulgação de receitas, despesas e lucro que podem ser atribuídos à proporção do trabalho realizado.** Esse método proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e do desempenho contratuais, ao longo do período. 26. Pelo método da percentagem completada, a receita do contrato deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos contábeis em que o trabalho for executado. Os custos do contrato devem ser usualmente reconhecidos como despesa na demonstração do resultado nos períodos contábeis em que o trabalho a eles relacionado for executado. Entretanto, qualquer excedente esperado dos custos contratuais totais sobre o total das receitas contratuais para o contrato deve ser reconhecido imediatamente como despesa, de acordo com o

item 36. 27. A entidade contratada (fornecedora dos serviços) pode ter incorrido em custos que estejam relacionados com uma atividade futura do contrato. Referidos custos contratuais devem ser reconhecidos como ativo, caso seja provável que venham a ser recuperados. Esses custos representam uma quantia devida pelo contratante (cliente) e muitas vezes são classificados como trabalho em andamento. 28. A conclusão de um contrato de construção só pode ser estimada com confiabilidade quando for provável que os benefícios econômicos a ele associados fluirão para a entidade. Entretanto, quando houver incerteza acerca da realização de quantia incluída na receita do contrato e já reconhecida como receita na demonstração do resultado, o montante não realizável ou cuja recuperação deixou de ser provável deve ser reconhecido como despesa e não como ajuste às receitas do contrato. [...] 30. **O estágio de execução (*stage of completion*) de um contrato pode ser determinado de várias maneiras. A entidade deve usar o método que mensure com confiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem contemplar: (a) a proporção dos custos incorridos com o trabalho executado até a data, *vis-à-vis* os custos totais estimados do contrato; (b) medição do trabalho executado; ou (c) evolução física do trabalho contratado.**[...] 32. Quando a conclusão de um contrato de construção não puder ser estimada com confiabilidade: (a) a receita deve ser reconhecida somente na extensão em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperados; e (b) os custos do contrato devem ser reconhecidos como despesa no período em que forem incorridos. A perda esperada em um contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como despesa de acordo com o item 36. [...]. Reconhecimento de perda esperada 36. Quando for provável que os custos totais do contrato excederão a receita total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como despesa. [...] 38. O método da percentagem completada deve ser aplicado em base cumulativa, em cada período contábil, às estimativas correntes de receita e de custos do contrato. Por essa razão, os efeitos de mudança na estimativa da receita e dos custos do contrato, ou os efeitos de mudança de estimativa na conclusão de um contrato, devem ser contabilizados como uma mudança de estimativa contábil (ver o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro). As estimativas alteradas devem ser usadas na determinação do montante de receitas e despesas reconhecido na demonstração do resultado, no período em que a mudança for feita e em períodos subsequentes.
(grifos nossos).

40. Consta-se que, para contratos cuja conclusão possa ser estimada com confiabilidade, o item 22 do CPC 17 prevê que as receitas sejam reconhecidas pelo Método POC.

41. De feito, o método da percentagem completada leva em consideração o estágio de execução do contrato (*stage of completion*) para o reconhecimento de receitas e custos do

contrato ao longo de sua execução. O item 30 do CPC 17 permite a apuração do estágio de execução do contrato de três maneiras diversas.

42. O método POC requer que receitas, custos e resultado sejam estimados antes da execução do contrato e que essas estimativas sejam revisadas periodicamente, o que pode ocasionar alterações nas estimativas iniciais.

43. Neste caso, haverá modificação na margem estimada e, portanto, diferentes margens serão registradas ao longo do período de execução do contrato. De conformidade com o item 38 do CPC 17, o método POC deve ser aplicado em base cumulativa, e os efeitos de mudanças na estimativa de receita e custos devem ser reconhecidos prospectivamente como uma mudança de estimativa contábil (cf. Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro)³. Tais impactos é que explicam a preocupação da ora consultante, exposta na inicial.

44. O precitado Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, regulamentado pela SRF nº 21, de 1979, dispõe:

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:

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) poderá 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

³ Cfr. SOUSA, Edmilson Patrocínio de. Contabilidade de contratos de construção e de incorporação imobiliária. São Paulo: Atlas, 2015, pp. 29-78.

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.

§ 4º - Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata o § 3º caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber.

[...]

Receita de Vendas e Serviços

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

45. Preconiza a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014:

Art. 4º Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na

determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.
[...]

Art. 29. Na hipótese de a pessoa jurídica utilizar critério, para determinação da porcentagem do contrato ou da produção executada, distinto dos previstos no § 1º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, 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.

46. A IN RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, estabelece:

Art. 3º A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 3º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no caput deste artigo, observado o disposto no § 2º.

[...]

Dos Contratos a Longo Prazo

Art. 79. A pessoa jurídica que utilizar critério, para determinação da porcentagem do contrato ou da produção executada, distinto dos previstos no § 1º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que implique resultado do período diferente daquele que seria apurado com base nesses critérios, deverá:

- I - apurar a diferença entre o resultado obtido por meio do critério utilizado para fins da escrituração comercial e o resultado apurado conforme o disposto na Instrução Normativa SRF nº 21, de 13 de março de 1979; e
- II - ajustar, na Parte A do Lalur, o lucro líquido do período pela diferença de que trata o inciso I:
 - a) se positiva, a diferença poderá ser excluída;
 - b) se negativa, a diferença deverá ser adicionada.

Art. 80. A receita a ser computada na apuração do resultado 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, corresponderá à receita bruta definida no art. 3º.

47. De modo similar à legislação do IRPJ, a IN SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que versa sobre a incidência não cumulativa da Cofins, na forma da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, preceitua:

Art. 5º Na hipótese 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, a pessoa jurídica contratada ou subcontratada, deve computar em cada período de apuração parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante 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 do período de apuração pode ser determinada:

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se ao PIS/Pasep não cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

48. Com efeito, o art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, disciplinado pela IN SRF nº 21, de 1979, estabelece a tributação dos contratos de longo prazo de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços produzidos em prazo superior a um ano. De conformidade com tais disposições legais, em relação a esses contratos, serão computados na apuração do lucro real a cada período: a) o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período; b) 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.

49. Portanto, a receita do contrato a ser reconhecida para fins de tributação deve ser proporcional ao estágio de execução deste; por outra, trata-se do citado método POC (método da percentagem completada), como, a propósito, assinala festejada doutrina⁴. A percentagem de execução, por seu turno, consoante o § 1º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, pode

⁴ Cfr. SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos. Contabilidade tributária: um enfoque nos IFRS e na legislação do IRPJ. São Paulo: Atlas, 2015. p. 323, e FERNANDES, Edison Carlos. Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015. (Série direito tributário. Hugo de Brito Machado Segundo, Fábio Pallaretti Calcini, coordenadores). p. 146.

ser baseada: a) na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou b) 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.

50. Verifica-se que a regra do CPC 17 é semelhante à do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, mas esta última restringe a porcentagem de execução às duas hipóteses acima referidas, ao passo que o CPC 17 não é exaustivo com relação a isso, já que se limita a exigir que o método empregado mensure com confiabilidade o trabalho executado. Destarte, em observância às normas contábeis, é possível que a entidade adote um método diferente do eleito pela legislação tributária. Neste contexto, nos termos do art. 29 da Lei nº 12.973, de 2014, a diferença verificada deverá ser ajustada quando da apuração do lucro real do período de apuração correspondente, na forma do art. 79 da IN RFB nº 1.515, de 2014.

Conclusão

51. Neste diapasão, é forçoso concluir que, relativamente ao quesito constante do item 27 acima, com respeito a 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, a respectiva receita deverá ser reconhecida, para fins de determinação da base de cálculo da CPRB, de forma proporcional ao estágio de execução, conforme o chamado método da porcentagem completada (método POC), nos termos do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, incorporado ao art. 407 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), da IN SRF nº 21, de 1979, e do art. 5º da IN SRF nº 404, de 2004. De par com o quanto decidido, outrossim, pela Solução de Divergência Cosit nº 1, de 10 de fevereiro de 2014, pelo que a presente decisão fica a ela parcialmente vinculada, forte nos arts. 8º, 9º, 22, 24, IV, e 27, § 2º, todos da IN RFB nº 1.396, de 2013.

52. Nesta conformidade, conclui-se serem corretas as conclusões apresentadas pela peticionante, reproduzidas nos itens 28 a 30 supra, visto que são decorrentes das revisões periódicas das estimativas iniciais de receitas e custos, em face do emprego do método POC, cabendo, por último, neste sentido, lembrar que a IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, estabelece normas sobre restituição e compensação.

53. É o entendimento. Encaminhe-se ao Auditor-Fiscal Coordenador-Geral de Tributação, para prosseguimento.

(datado e assinado digitalmente)
ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

54. De acordo. Remeta-se às Coordenações de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação – Copen, de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior – Cotex e de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras - Cotir.

(datado e assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

55. De acordo. Ao Senhor Auditor-Fiscal Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(datado e assinado digitalmente)
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da
Copen

(datado e assinado digitalmente)
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JR.
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

(datado e assinado digitalmente)
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

56. Aprovo a solução acima proposta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência ao consórcio interessado.

(datado e assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit