



Solução de Consulta nº 71 - Cosit

Data 14 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: CONTRATO. LONGO PRAZO. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. PRAZO DE EXECUÇÃO. LUCRO. RECEITA BRUTA. DIFERIMENTO. DEMAIS RECEITAS.

O diferimento do lucro, tratado pelo art. 10, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, ou o diferimento da receita bruta, consoante o art. 30, parágrafo único, da Lei nº 8.981, de 1995, pertinentes aos contratados para empreitada ou fornecimento a pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, independem do prazo de execução de cada unidade a ser fornecida, desde que, no caso de execução a curto prazo, o faturamento seja realizado em valor por unidade e o contrato seja de longo prazo.

Para fins de apuração do IRPJ por pessoas jurídicas enquadradas na sistemática do lucro real, o valor integrante do lucro líquido do exercício, incluindo as variações monetárias e multas, que não tiver sido realizado e que seja decorrente de contratos a longo prazo com entidades governamentais, a preço predeterminado, poderá ser objeto de diferimento.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 9º; 10, § 3º; e 12; Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, parágrafo único; Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º. Dispositivos Infralegais: IN SRF nº 21, de 1979, IN RFB nº 658, de 2004, IN RFB nº 1700, de 2017, art. 37, Parecer Normativo CST nº 72, de 1978.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: CONTRATO. LONGO PRAZO. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. PRAZO DE EXECUÇÃO. LUCRO. RECEITA BRUTA. DIFERIMENTO. DEMAIS RECEITAS.

O diferimento do lucro, tratado pelo art. 10, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e o diferimento da receita bruta, consoante o art. 30,

parágrafo único, da Lei nº 8.981, de 1995, combinados com o art. 3º da Lei nº 8.003, de 1990, pertinentes aos contratados para empreitada ou fornecimento a pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, independem do prazo de execução de cada unidade a ser fornecida, desde que, no caso de execução a curto prazo, o faturamento seja realizado em valor por unidade e o contrato seja de longo prazo.

Para fins de apuração da CSLL por pessoas jurídicas enquadradas na sistemática do lucro real, o valor integrante do lucro líquido do exercício, incluindo as variações monetárias e multas, que não tiver sido realizado e que seja decorrente de contratos a longo prazo com entidades governamentais, a preço predeterminado, poderá ser objeto de diferimento.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 9º; 10, § 3º; e 12; Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, parágrafo único; Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º. Dispositivos Infralegais: IN SRF nº 21, de 1979, IN RFB nº 658, de 2004, IN RFB nº 1700, de 2017, art. 37, Parecer Normativo CST nº 72, de 1978.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: CONTRATO. LONGO PRAZO. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. PRAZO DE EXECUÇÃO. LUCRO. RECEITA BRUTA. DIFERIMENTO.

O diferimento da receita bruta, conforme o art. 8º da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com os art. 10, § 3º, e 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, pertinentes aos contratados para fornecimento a pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, independe do prazo de execução de cada unidade a ser fornecida, desde que, no caso de execução a curto prazo, o faturamento seja realizado em valor por unidade e o contrato seja de longo prazo.

Conforme a legislação incidente, o montante que poderá ser diferido inclui as variações monetárias e as multas.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 9º; 10, § 3º; e 12; Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, parágrafo único; Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 8º. Dispositivos Infralegais: IN SRF nº 21, de 1979, IN RFB nº 658, de 2004, IN RFB nº 1700, de 2017, art. 37.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: CONTRATO. LONGO PRAZO. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. PRAZO DE EXECUÇÃO. LUCRO. RECEITA BRUTA. DIFERIMENTO.

O diferimento da receita bruta, conforme o art. 8º da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com os art. 10, § 3º, e 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de

1977 pertinentes aos contratados para fornecimento a pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, independe do prazo de execução de cada unidade a ser fornecida, desde que, no caso de execução a curto prazo, o faturamento seja realizado em valor por unidade e o contrato seja de longo prazo.

Conforme a legislação incidente, o montante que poderá ser diferido inclui as variações monetárias e as multas.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 9º; 10, § 3º; e 12; Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, parágrafo único; Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 8º e 15, inciso V. Dispositivos Infralegais: IN SRF nº 21, de 1979, IN RFB nº 658, de 2004, IN RFB nº 1700, de 2017, art. 37.

Relatório

Devidamente qualificada e representada, a consulente interpõe consulta sobre legislação relativa a IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

2. Informa ter sido constituída com o propósito específico de construir, possuir, operar e manter usina geradora de energia, tendo por objetivo a produção e comercialização desse bem na condição de Produtora Independente de Energia (PIE), conforme reza seu estatuto.
3. Aduz ter sido cessionária de contrato de suprimento de energia elétrica firmado entre sociedade privada (cedente) e sociedade de economia mista controlada por outra sociedade de economia mista (cessionária de fornecimento de energia elétrica).
4. Afirma que, durante a execução do contrato, surgiram divergências entre a consulente e a sociedade de economia mista contratante, relativamente a cláusulas que dispunham sobre a forma de cálculo do valor devido à consulente.
5. Diante da impossibilidade de resolução da divergência pela via extrajudicial, a petionária relata ter optado pela judicialização da questão, tendo obtido decisão favorável transitada em julgado.
6. Alega que a inércia da demandada em satisfazer a obrigação contida no título judicial determinou a cominação da multa processual estabelecida no Código de Processo Civil.
7. Assevera que, após a aplicação da multa em tela e tendo sido verificada a impossibilidade de satisfação imediata da totalidade da dívida pela executada, foi firmado acordo para quitação parcelada do montante devido.
8. Ressalta que o total a ser pago foi segregado em valor do principal, valor dos juros de mora e atualização monetária, além da multa cominatória.

9. Entende que a forma de pagamento acertada no processo judicial, combinada com a circunstância de o ente pagador ser sociedade de economia mista, leva à aplicação do disposto no art. 409 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 - RIR/99), cuja redação advém do art. 10, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1979.

10. Salienta ainda que a aplicação da sistemática de apuração constata do dispositivo referido reflete-se também sobre a CSLL, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, conforme dispõem o art. 3º da Lei nº 8.003, de 1990, e o art. 8º da Lei nº 10.833, de 2003.

11. Reporta soluções de consulta exaradas por divisões de tributação de diferentes regiões fiscais da RFB que dariam suporte ao seu entendimento.

12. Ao final, consolida seus questionamentos da seguinte forma:

(i) Está correta a interpretação da Consulente quanto à possibilidade de diferimento dos valores recebidos por meio da Ação Declaratória [...], para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nos termos do art. 409 do RIR/99, art. 3º da Lei nº 8.003/90 e art. 8º da Lei nº 10.833/2003, tendo em vista que foram observados todos os requisitos legais para o diferimento:

(ii) Está correta a interpretação da Consulente de que o fato de que os valores foram recebidos por meio de Ação Declaratória não implica alteração na natureza jurídica dos lucros e receitas devidos pela [executada] no âmbito do Contrato [...], de modo que poderiam ter a sua tributação diferida para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

(iii) Está correta a interpretação da Consulente acerca da possibilidade de diferimento na tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos valores recebidos por meio da Ação Declaratória [...] relativos a juros e correção monetária; e

(iv) Está correta a interpretação da Consulente acerca da possibilidade de diferimento na tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos valores recebidos por meio da Ação Declaratória [...] relativos à multa de 10% em decorrência do não pagamento voluntário da dívida, nos termos do Art. 523, § 1º do CPC, conforme determinado pela decisão proferida em [...] pela 12ª Vara Cível de [...].

13. É o relatório.

Fundamentos

Considerações Preliminares

14. Observa-se que a consulta preenche, genericamente, os requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência, pelo que deve ser conhecida. Entretanto, deve-se ressaltar que a formulação empregada pela interessada em todos os quesitos constantes de sua petição, pela qual refere-se reiteradamente à vinculação da solução a *valores recebidos por meio da Ação Declaratória* [...], não possui amparo legal, uma vez que a consulta fiscal não se destina a convalidar atos específicos da contribuinte, mas a esclarecer pontos da legislação tributária que possam ser aplicados a um número indeterminado de eventos, adstritos às mesmas circunstâncias apresentadas na respectiva consulta.

15. Desse modo, todas as afirmações da consulente relativas a documentos foram tomadas apenas como elementos exemplificativos dos questionamentos apresentados.

Fornecimento de Bens e Serviços a Sociedade de Economia Mista

16. O art. 480 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, Regulamento do Imposto sobre a Renda, que revogou o Decreto nº 3.000, de 1999, tem por base legal o art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1977, e referencia dois dispositivos que o antecedem, necessários à sua correta interpretação:

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

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

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

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

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

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

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

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em **preço unitário de quantidades** de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução.

§ 3º - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições deste artigo, ou do § 2º, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, **o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização**, observadas as seguintes normas: (...)

Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/18)

Produção em longo prazo

Art. 478. Na apuração do resultado de contratos **com prazo de execução superior a um ano**, de construção por empreitada ou de fornecimento, a **preço pré-determinado**, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, caput, incisos I e II):

(...)

§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º, alíneas “a” e “b”):

(...)

§ 2º Na hipótese de a pessoa jurídica utilizar critério para determinação da porcentagem do contrato ou da produção executada distinto daqueles previstos no § 1º, 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 (Lei nº 12.973, de 2014, art. 29).

Produção em curto prazo

Art. 479. O disposto no art. 478 não se aplica às construções ou aos **fornecimentos contratados com base em preço unitário** de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 2º).

Contratos com entidades governamentais

Art. 480. Na hipótese de empreitada ou **fornecimento contratado, nas condições estabelecidas no art. 478 ou no art. 479**, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, **empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária**, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para fins de determinar o lucro real, a parcela do lucro da empreitada ou do fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração; e

II - deverá ser computada a parcela excluída nos termos estabelecidos no inciso I para fins de determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.

§ 1º Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou do fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 4º).

§ 2º Considera-se como subsidiária da sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a sociedade de economia mista única e com esta tenha atividade integrada ou complementar.

§ 3º A pessoa jurídica cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com certificados de securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, **podrá computar a parcela do lucro correspondente a esses créditos que houver sido diferida na forma**

estabelecida neste artigo, para fins de determinação do lucro real do período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma
(Medida Provisória nº2.159-70, de 2001, art. 1º).

(grifos e destaques não constam do original)

17. Por outro lado, do art. 37 da Instrução Normativa nº 1700, de 14.03.2017, extrai-se o seguinte, **quanto à apuração da base de cálculo do IRPJ sob a sistemática da estimativa:**

Art. 37. Nos casos de contratos **com prazo de execução superior a 1 (um) ano**, de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços a serem produzidos, será **computada na receita bruta** parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante a aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada em cada mês, **nos termos da Instrução Normativa SRF nº 21, de 13 de março de 1979, observado o disposto no § 2º.**

§ 1º No caso de construções ou fornecimentos **contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a 1 (um) ano**, a receita deverá ser incluída nas bases de cálculo no mês em que for completada cada unidade.

§ 2º **A receita decorrente de fornecimento de bens e serviços para pessoa jurídica de direito público ou empresas sob seu controle, empresas públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias, nos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições previstas no caput e no § 1º será computada no mês do recebimento.**

§ 3º O disposto no § 2º aplica-se também aos créditos quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com certificados de securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, quando a receita será computada por ocasião do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma.

§ 4º No caso de contrato de concessão de serviços públicos a receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura cuja contrapartida for ativo intangível representativo de direito de exploração não integrará as bases de cálculo, exceto na hipótese prevista no art. 47.

§ 5º No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a tributação do lucro da fase de construção for diferida em conformidade com o disposto no art. 168 a receita bruta dessa fase integrará as bases de cálculo quando efetivamente recebida.

§ 6º Para fins do disposto no § 5º considera-se efetivamente recebida a parcela do total da receita bruta da fase de construção calculada pela proporção definida no § 3º do art. 168.

(grifos e destaques não constam do original)

18. Vale observar que o art. 37, § 2º, da IN acima referida, apenas explicita o disposto no art. 30, parágrafo único, da Lei nº 8.981, de 20.01.1995:

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, **deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, **aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, **sociedade de economia mista ou sua subsidiária**. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

(destaques não constam do original)

19. Portanto, a regra estabelecida no art. 480 do RIR/18, pertinente ao lucro real, tem como contrapartida, no caso da apuração por estimativa, o art. 37 da IN RFB nº 1700, de 2017.

20. Conforme a leitura dos dispositivos acima, observa-se, primeiramente, **inexistir distinção**, quer para efeito de diferimento do lucro na forma autorizada pelo art. 480 do RIR/18, quer de diferimento da receita bruta consoante o 37, § 2º, da IN RFB nº 1700, de 2017, entre as situações de **execução a longo prazo e produção a curto prazo, sempre que essa última estiver estabelecida em contrato de longo prazo e em termos de preço unitário**.

21. Verifica-se, em seguida, que **preço unitário é, para os efeitos da presente consulta, espécie de preço predeterminado** a que se refere o art. 478 do RIR/18 (v. item 16), consoante estabelece a IN SRF nº 658, de 04.07.2006. Ainda que o escopo daquele ato normativo tenha se restringido aos contratos firmados anteriormente a 31.10.2003, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, a definição em tela é perfeitamente extensível às hipóteses de que trata a consulta:

DO PREÇO PREDETERMINADO

Art. 3º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.

§ 1º Considera-se também preço predeterminado aquele fixado em moeda nacional **por unidade de produto** ou por período de execução.

(grifos e destaques não constam do original)

22. Prosseguindo a análise, constata-se que o valor faturado pela consulente e objeto de inadimplemento pela executada diz respeito a combustível adquirido pela petionária com fins de geração de energia e que não fora ressarcido pelo sistema de equalização de preços da Eletrobrás, circunstância que, por disposição contratual, determinaria sua inclusão na fatura.

23. Desse modo, tendo sido o preço final faturado por unidade de medida e sendo tal preço composto parcialmente pelo montante descrito no item anterior, a tal parcela, isto é, ao valor do combustível não ressarcido pelo sistema de equalização, aplicam-se as multireferidas regras de diferimento do lucro.

Aplicabilidade da IN SRF nº 21, de 1979

24. A IN SRF nº 21, de 13.03.1979, trata exhaustivamente da forma de reconhecimento dos lucros advindos das receitas referidas no art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Assim, no que toca aos resultados decorrentes de fornecimento de bens e serviços a sociedades de economia mista, aquele ato normativo diz o seguinte:

10 - Diferimento de Lucros Não-Realizados de Contratos com Entidades Governamentais

Qualquer que seja o prazo de execução de cada unidade, nos contratos de prazo de vigência superior a doze meses com pessoa jurídica de Direito Público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até sua realização:

10.1 - **Por realização do lucro se compreende o recebimento da receita correspondente.**

10.2 - Para os fins deste item, subsidiária de sociedade de economia mista é a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.

10.3 - **A exclusão é feita mediante os seguintes lançamentos no livro de apuração do lucro real:**

I - na Parte A, pela exclusão do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, da parcela correspondente ao lucro não realizado;

II - na Parte B, por registro em conta própria de controle.

10.4 - No período-base em que for realizado o lucro cuja tributação tenha sido diferida serão feitos os seguintes lançamentos no livro de apuração do lucro real:

I - na Parte A, por adição ao lucro líquido dos lucros realizados, que tiveram sua tributação diferida de exercício(s) anterior(es);

II - na Parte B, pela correspondente baixa na conta de controle.

10.5 - O montante da exclusão correspondente à parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social, e será determinado pela aplicação das seguintes fórmulas:

<p><i>Resultado computado na determinação do lucro líquido (itens 8 e 9)</i></p> <p>-----</p> <p>--</p> <p><i>Receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9)</i></p>	<p>X</p>	<p><i>100 = % de resultado sobre a receita</i></p>
--	----------	--

<i>Receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9)</i>	-	<i>Receita recebida no período-base e a ele correspondente</i>	=	<i>Receita não recebida</i>
<i>Receita não recebida</i>	-	<i>% de resultado sobre a receita</i>	=	<i>Montante de exclusão</i>

10.6 - O direito ao diferimento de que trata este item se aplica também à pessoa jurídica subcontratada da empreitada ou fornecimento. Nesse caso o montante da exclusão, calculado conforme o item anterior, se distribuirá entre contratada e subcontratada na proporção das respectivas participações na receita não recebida.

(grifos e destaques não constam do original)

Aplicação das Regras do IR à CSLL e à Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins

25. Vale sublinhar que a aplicação da legislação do IRPJ à CSLL decorre, entre outras, de disposição expressa no art. 3º da IN RFB nº 1700, de 2017, cuja base legal é o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, **aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ** e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

(destaques não constam do original)

26. Ademais, a CSLL também possui regramento próprio no mesmo sentido daquele encartado no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conforme estabelece a Lei nº 8.003, de 14.03.1990:

Art. 3º No caso de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, a **incidência da contribuição social de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**, e do Imposto sobre o Lucro Líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, poderá ser diferida até a realização do lucro, observado o seguinte:

I - a pessoa jurídica poderá excluir do resultado do período-base, para efeito de apurar a base cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido, **parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, computado no resultado do período-base, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data balanço de encerramento do mesmo período-base;**

II - a parcela excluída de acordo com o item I deverá ser adicionada, corrigida monetariamente, ao resultado do período-base em que a receita for recebida.

§ 1º Se a pessoa jurídica subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber.

(grifos e destaques não constam do original)

27. Noutra vertente, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins têm como paradigma o arts. 8º e 15 da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 8º A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação.

Parágrafo único. O crédito a ser descontado na forma do art. 3º somente poderá ser utilizado na proporção das receitas reconhecidas nos termos do caput.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IV - nos arts. 7º e 8º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Tributação dos Juros, Correção Monetária e Multa Cominatória

28. Quanto à dúvida sobre a natureza das receitas passíveis de tratamento conforme a sistemática do art. 10, §3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, bem como no art. 37, §2º, da IN RFB nº 1700, de 2017, merecem leitura atenta as normas da legislação tributária pertinente, que assim dispõem:

IN SRF nº 21, de 1979

(...)

7 - Receita

O preço total, ou receita, devida ser computado na apuração do resultado pelo valor fixado no contrato, **incluídos os reajustamentos na forma predeterminada no próprio contrato ou em aditamento:**

7.1 - A receita a ser computada na apuração do resultado corresponderá à receita bruta de vendas e serviços, definida na Instrução Normativa SRF nº 51/78.

IN SRF nº 51/78

(...)

1. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens, nas operações de conta própria, e o preço dos serviços prestados (artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

.....

Decreto-lei nº 1.598, de 1977

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)

(grifos e destaques não constam do original)

29. Num primeiro momento, uma leitura rápida do item 7.1 da IN SRF nº 21, de 1979, poderia permitir a interpretação de que apenas seria permitido o diferimento de valores oriundos da receita bruta da pessoa jurídica, já que o texto nos diz que a *receita a ser computada na apuração do resultado corresponderá à receita bruta de vendas e serviços*. Contudo, a referida norma não constitui vedação ao diferimento de outras parcelas decorrentes de valores a receber oriundas desses contratos.

30. Em verdade, o art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, base legal da IN, permite a exclusão do lucro líquido do exercício de parcela do lucro do fornecimento ou empreitada *computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social*, ou seja, a parcela da receita auferida e não realizada é que será o parâmetro utilizado para determinação da fração do lucro que será diferida.

31. Outrossim, é este o entendimento consubstanciado no Parecer Normativo CST nº 72, de 21 de agosto de 1978, citado na Solução de Consulta Cosit nº 673, de 27 de dezembro de 2017:

7. Para tanto, deverá levantar os resultados com base na legislação comercial ou fiscal, observado o regime de competência na apropriação das receitas. A parcela do lucro da empreitada ou do fornecimento, no entanto, correspondente à receita não recebida, poderá ser excluída do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e do resultado ajustado, devendo ser adicionada ao resultado do período-base em que a receita for recebida. O controle do diferimento do lucro deverá ser efetuado no e-LALUR e no e-LACS.

8. Este entendimento se mostra em harmonia com os itens 4, 4.1 e 4.2 do Parecer Normativo CST nº 72, de 21 de agosto de 1978, que, embora se referindo à matriz legal do art. 409 do RIR/1999 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º), assim dispuseram:

Parecer Normativo CST nº 72, de 1978

(...)

4. No caso em que a empreitada ou fornecimento:

I) está apoiada em contrato de longo prazo, seja o período de produção maior ou menor que um ano; e, além disso,

II) é contratada com pessoa jurídica de direito público, empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou subsidiária desta, a tributação do resultado pode ser diferida (§ 3º) até que se dê sua realização, pelo pagamento do preço ou qualquer outra forma de extinção da obrigação. O diferimento não altera o montante do lucro líquido do exercício, (...); constitui ajuste intertemporal respeitante tão somente à determinação do lucro real.

4.1 - Assim é que, apurado o lucro líquido do exercício, a parte dele que corresponda a empreitadas ou fornecimentos nas condições mencionadas neste item, que não tiver sido realizada até a data do balanço de encerramento do exercício, é excluída na apuração do lucro real, mediante lançamento na parte A do livro de apuração do lucro real (vide Instrução Normativa SRF nº 28/78) e inscrição em conta própria da parte B do mesmo livro. É dizer, dos resultados reconhecidos exclure-se a parte da receita e dos custos que geraram resultados sem liquidez dentro do exercício.

4.2 - Ao mandar excluir a receita não recebida, a letra a do citado § 3º impõe o simultâneo diferimento dos custos correspondentes, Isso decorre da adoção generalizada do paralelismo no tratamento de receitas e custos, consagrado na letra b do § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76; este princípio desconhece exceção, sendo neste particular mais rigoroso que o próprio regime de competência (cf. letra a, ibidem), do qual o diferimento ora tratado constitui autorizado desvio.

(grifos e destaques não constam do original)

32. Desta feita, o valor integrante do lucro líquido do exercício que não tiver sido realizado e que seja decorrente de contratos a longo prazo com entidades governamentais, a preço predeterminado, poderá ser objeto de diferimento para fins de apuração do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o Pis/Pasep.

33. Daí decorre que, no caso em análise, os valores oriundos de contrato de longo prazo, firmado com sociedade de economia mista, para o fornecimento de energia elétrica, tais como variações monetárias e multas, também podem ser objeto de diferimento para fins de apuração dos tributos federais, ora em voga.

Conclusão

34. Do exposto, conclui-se que:

34.1 O diferimento do lucro, de que trata o art. 10, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e o diferimento da receita bruta, consoante o art. 30, parágrafo único, da Lei nº 8.981, de 1995, relativos às pessoas contratadas para empreitada ou fornecimento a pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, independem do prazo de execução de cada unidade a ser fornecida, desde que, no caso de execução a curto prazo, o

faturamento seja realizado em valor por unidade e o respectivo contrato seja de longo prazo.

34.2 No caso da apuração do IRPJ e da CSLL por pessoas jurídicas enquadradas na sistemática do lucro real, o valor integrante do lucro líquido do exercício, incluindo as variações monetárias e multas, que não tiver sido realizado e que seja decorrente de contratos a longo prazo com entidades governamentais, a preço predeterminado, poderá ser objeto de diferimento.

34.3 Por força do art. 8º da Lei nº 10.833, de 2003, aplicam-se, no que couber, as disposições relativas ao diferimento de que tratam o art. 10, art. 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e art. 30, parágrafo único, da Lei nº 8.981, de 1995, à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

35. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(datado e assinado digitalmente)
RICARDO ROCHA DE HOLANDA COUTINHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

36. De acordo. Encaminhe-se à Coordenação 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

37. De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(datado e assinado digitalmente)
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

38. Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

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

Coordenador-Geral da Cosit