



Solução de Consulta nº 163 - Cosit

Data 22 de maio de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS. LUCRO REAL. MUDANÇA PARA O REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. LUCROS DIFERIDOS RELATIVOS A ATIVO FINANCEIRO. FASE DE CONSTRUÇÃO.

Quando da mudança de regime tributário do lucro real para o lucro presumido, exige-se a adição de valores anteriormente diferidos à base de cálculo do IRPJ. Contudo, posteriormente, permite-se a exclusão da determinação do lucro presumido apurado com base no regime de caixa dos valores recebidos que já foram oferecidos à tributação quando da alteração do regime tributário.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 54; Lei nº 12.973, de 2014, art. 36; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 168 a 170, 219, 223 e 224.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS. RESULTADO AJUSTADO. MUDANÇA PARA O REGIME DO RESULTADO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. LUCROS DIFERIDOS RELATIVOS A ATIVO FINANCEIRO. FASE DE CONSTRUÇÃO.

Quando da mudança de regime tributário do lucro real para o lucro presumido, exige-se a adição de valores anteriormente diferidos à base de cálculo da CSLL. Contudo, posteriormente, permite-se a exclusão da determinação do resultado presumido apurado com base no regime de caixa dos valores recebidos que já foram oferecidos à tributação quando da alteração do regime tributário.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 54; Lei nº 12.973, de 2014, art. 36; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 168 a 170, 219, 223 e 224.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Não produz efeitos o questionamento que tiver por objeto a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, XIV.

Relatório

Examina-se consulta formalizada pela pessoa jurídica em epígrafe, que se qualifica como concessionária de serviços de transmissão de energia elétrica. Afirma que deseja efetuar alteração do regime de tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real para o do lucro presumido. Ressalta que, por se tratar de contrato de concessão de serviços públicos, há que observar o disposto no art. 54 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; nos arts. 35 e 36 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, bem como no art. 219 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

2. Articula que a Lei nº 12.973, de 2014, e o art. 219 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, não esgotam o tratamento a ser conferido no caso específico de mudança de regime de tributação para pessoas jurídicas concessionárias de serviço público.

3. Alega que os contribuintes que procederem à alteração do regime de tributação, do lucro real para o lucro presumido, devem realizar todo o seu passivo de IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) diferidos, ou seja, oferecer à tributação, no primeiro trimestre de 2018, todo o valor de receita diferida até dezembro de 2017.

4. Frisa, entretanto, que, pelo fato de a consulente ser uma concessionária de serviço público de transmissão de energia elétrica, independentemente do regime de tributação adotado, tem ela a faculdade de optar pela tributação de suas receitas à medida do efetivo recebimento (regime de caixa), e um eventual ajuste de tributação dos valores diferidos, quando da mudança do regime, à luz de uma interpretação literal da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, pode acarretar efeitos severamente adversos para a peticionante.

5. Tece considerações sobre a Interpretação Técnica CPC 01 (ICPC 01), que trata da contabilização de contratos de concessão de serviços públicos, expondo que, em virtude de ser remunerada pelo poder concedente por meio da Receita Anual Permitida (RAP), há o reconhecimento de ativo financeiro.

6. Com respeito aos aspectos tributários da questão, cita o art. 36 da Lei nº 12.973, de 2014, e os arts. 37, § 5º, 168 e 170 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, e especificamente quanto à alteração do regime de tributação, salienta que o art. 219 da IN RFB nº 1.700, de 2017, regulamenta o art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996.

7. Realça que, numa interpretação literal do referido dispositivo, as pessoas jurídicas que desejam efetuar alteração para o regime de tributação com base no lucro presumido devem realizar todo o seu passivo de IRPJ e CSLL diferidos; ou seja, no caso da peticionária, esta deve oferecer à tributação o valor das receitas diferidas, acumuladas até dezembro de 2017, no primeiro trimestre de 2018, integralmente.

8. Argui que a possibilidade de tributação das receitas da fase de construção à medida do recebimento é prevista tanto para o lucro real quanto para o lucro presumido, não sendo razoável realizar o ajuste de tributação dos valores diferidos por ocasião da mudança do regime, visto que “a forma de tributação poderá ser feita a partir do efetivo recebimento.”
9. Colaciona a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 8.020, de 5 de setembro de 2016, vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 112, de 3 de agosto de 2016, ambas proferidas com fundamento na IN RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, tendo esta última sido revogada e substituída pela IN RFB nº 1.700, de 2017.
10. Afirma que, ao realizar a adição, na apuração do lucro presumido, dos valores diferidos nos períodos em que esteve submetida ao regime de tributação com base no lucro real e oferecer à tributação, trimestralmente, os valores efetivamente recebidos (RAP), observar-se-á, ao final da concessão, que a requerente acabará por tributar valores de receita em duplicidade, pois a RAP recebida a partir do início da operação até o final da concessão remunera tanto a fase de construção quanto a de operação, e, conseqüentemente, não implica uma realização dos saldos diferidos, mas tão somente uma alteração no regime de tributação.
11. Defende, portanto, que não deve prevalecer o entendimento de que o fato gerador tributário seja a própria mudança do regime de apuração, em que o contribuinte migra do lucro real para o lucro presumido, eis que tal procedimento antecipa a tributação dos elementos que poderiam afetar os resultados de períodos futuros, quando da opção pelo lucro presumido.
12. Assinala que a Lei nº 12.973, de 2014, estabelece os procedimentos tributários aplicáveis às concessionárias de serviços públicos, sem, no entanto, determinar o tratamento específico a ser dispensado no caso de alteração do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido e tampouco normatizar a tributação das receitas diferidas e controladas na parte B do Lalur/Lacs, no caso específico desse tipo de atividade.
13. Pontua que a tributação é diferida em razão da atividade econômica do contribuinte, não se tratando de um benefício ou incentivo fiscal concedido exclusivamente aos optantes pelo lucro real. Sendo assim, a opção de tributação quando do efetivo recebimento da receita é prevista em ambos os regimes de tributação, o que reforça o entendimento no sentido do não oferecimento à tributação antecipada, por ocasião da mudança de regime, dos saldos previamente diferidos quando da apuração do IRPJ e da CSLL com base na sistemática do lucro real.
14. Sustenta que a tributação dos saldos diferidos, em razão da simples mudança do regime de apuração, é incompatível com o princípio da realização da receita ou do ganho tributável e é conflitante com o conceito legal do fato gerador dos tributos incidentes sobre a renda, definido como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da mesma.
15. Sublinha que a possibilidade de diferimento de tributação dessas receitas para o momento em que ocorrer o início da prestação dos serviços de operação e manutenção e, conseqüentemente, recebimento da RAP (regime de caixa), independentemente do regime de apuração adotado, é prevista na própria Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, tanto no regime do lucro real como no do lucro presumido, já que o lucro decorrente da receita reconhecida, cuja contrapartida seja ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

16. Aduz que o contribuinte não obtém vantagem fiscal indevida com o diferimento de tais receitas, e o oferecimento dos saldos diferidos à tributação antecipada, na mudança de regime, resultaria na dupla tributação destes, uma vez que os mesmos já seriam oferecidos à tributação quando do efetivo recebimento, ocasionando uma diferença meramente temporal e devidamente manifestada em lei.

17. Refere que o fato de a parte B do Lalur não ser obrigatória para a optante pela tributação com base no lucro presumido não justifica a imediata realização dos lucros diferidos, porquanto, mesmo com a mudança do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido, a consulente continuará reconhecendo impostos diferidos, controlados pelas contas contábeis “IRPJ diferido a pagar - Interpretação IFRIC 12” e “CSLL diferida a pagar - Interpretação IFRIC 12”¹.

18. À vista do exposto, a consulente formula estes três quesitos:

1º. Pode a interessada efetuar a mudança do regime de tributação sem oferecer os saldos de receitas que foram diferidos, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, relativos aos contratos de concessão no período em que executou as atividades de construção da infraestrutura de prestação dos serviços?

2º. Confirmando as prerrogativas dessa alteração, qual será o tratamento a ser dado para a receita oriunda do reconhecimento dos valores diferidos? Será por meio de uma exclusão?

3º. Levando-se em consideração que a interessada é concessionária de serviços públicos de transmissão de energia elétrica e que, quanto ao exercício de 2018, deseja migrar para o regime de tributação com base no lucro presumido, quais procedimentos deverão ser adotados?

19. Por fim, apresenta as declarações referidas no art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

20. O processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, relativas a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte e tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

21. Neste sentido, o processo de consulta não convalida nem invalida as afirmações do consulente uma vez que não se destina a verificar a exatidão dos fatos narrados e nem se constitui em meio declaratório de nenhuma condição.

22. O tratamento tributário aplicável aos contratos de concessão de serviços públicos cuja contrapartida seja o reconhecimento de ativo financeiro para os optantes pelo regime do lucro real encontra-se disposto na Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014,

¹ International Financial Reporting Interpretations Committee

regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, nos seguintes termos:

Lei nº 12.973, de 2014

Art. 36. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.
(Vigência)

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais determinados sobre a base de cálculo estimada de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a concessionária poderá considerar como receita o montante efetivamente recebido.

.....
Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017

Art. 168. O lucro decorrente da receita reconhecida na fase de construção cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

§ 1º Em cada período de apuração, o lucro a que se refere o caput será a receita líquida definida no § 1º do art. 26 diminuída dos custos diretos e indiretos incorridos.

§ 2º Para fins do diferimento de que trata o caput, a concessionária deverá realizar os seguintes ajustes no e-Lalur e no e-Lacs:

I - exclusão do lucro referido no § 1º, com registro do valor excluído na parte B;
e

II - adição do lucro diferido conforme o inciso I, na proporção dos recebimentos, e respectiva baixa na parte B;

§ 3º Em cada período de apuração, o valor a ser adicionado conforme o inciso II do § 2º será calculado pela aplicação da seguinte fórmula:

VALOR A SER ADICIONADO = LD X (R/V), sendo:

LD = total do lucro diferido na fase de construção, conforme o inciso I do § 2º;

R = valor do(s) pagamento(s) contratado(s), recebido(s) no período de apuração;

V = valor total contratado.

Art. 169. 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, referentes aos ativos financeiros a receber decorrentes das receitas de serviços da fase de construção, serão tributados de acordo com o disposto no art. 90.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, a concessionária deverá realizar os seguintes ajustes no e-Lalur e no e-Lacs:

I - exclusão da receita financeira relativa aos valores decorrentes do ajuste a valor presente a que se refere o caput apropriada no período, com registro do valor excluído na parte B;

II - adição de parte do total dos valores decorrentes do ajuste a valor presente a que se refere o caput, previsto para todo o contrato, na mesma proporção em que o lucro diferido for adicionado conforme o art. 168, e respectiva baixa na parte B.

Art. 170. A concessionária deverá manter controle específico capaz de demonstrar, em relação a cada contrato e a cada período de apuração, o lucro apurado nos termos do art. 168 e o cálculo das adições e exclusões realizadas na apuração do lucro real e do resultado ajustado.

(grifos e destaques não constam dos originais)

23. A partir da legislação supratranscrita, depreende-se que as disposições normativas que tratam do diferimento do lucro auferido na fase de construção da infraestrutura em virtude do reconhecimento de ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa, quais sejam, art. 36 da Lei nº 12.973, de 2014, e arts. 168 a 170 da IN RFB nº 1.700, de 2017, aplicam-se somente ao lucro real e esclarecem que o lucro auferido nessa fase poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento das receitas contratadas.

24. Paralelamente a isso, relativamente ao lucro presumido com base no regime de caixa, prevalece a regra de reconhecimento das receitas e resultados à medida do seu recebimento. Nesta hipótese, assim disciplina a IN RFB nº 1.700, de 2017:

Art. 223. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa deverá indicar, nesse livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma prevista na legislação comercial deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese prevista neste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao previsto neste artigo sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do IRPJ e da CSLL com o acréscimo de juros de mora e de multa de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação específica.

(...)

Art. 224. A pessoa jurídica que apura a CSLL com base no resultado presumido somente poderá adotar o regime de caixa na hipótese de adotar esse mesmo regime para apurar o IRPJ com base no lucro presumido.

25. Desta feita, em relação aos contratos de concessão em que há o reconhecimento de ativo financeiro, infere-se que existem tratamentos tributários distintos

em relação à pessoa jurídica optante pelo lucro presumido com base no regime de caixa e a optante pelo lucro real: no primeiro há o diferimento da tributação da receita, uma vez que a receita bruta da transmissora de energia elétrica, RAP, será tributada à medida do efetivo recebimento, enquanto que no último há o diferimento do lucro.

26. Devido a esta e a outras diferenças existentes entre esses dois regimes, a legislação prevê que, quando da mudança de regime de tributação do lucro real para o lucro presumido, a pessoa jurídica deverá adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os saldos de valores cuja tributação havia sido diferida, conforme o disposto no art. 54 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e o art. 219 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8o do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

.....
Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017

Art. 219. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, correspondentes ao 1º (primeiro) período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se inclusive aos valores controlados por meio de subcontas referentes:

I - às diferenças na adoção inicial dos arts. 1º, 2º e 4º a 71 da Lei nº 12.973, de 2014, de que tratam os arts. 294 a 296; e

27. Em virtude da existência de diferenças entre a tributação realizada no âmbito do regime do lucro presumido e a feita no lucro real e da expressa previsão normativa neste sentido, quando da mudança de regime tributário do lucro real para o lucro presumido exige-se a adição de valores anteriormente diferidos às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

28. Não obstante isso, no caso em análise, permite-se à consulente que exclua da determinação do lucro e do resultado presumidos, apurados com base no regime de caixa, os valores recebidos que já foram oferecidos à tributação quando da alteração do regime tributário.

29. Por fim, na pergunta de número 3, a consulente não apresenta questionamento que especifique dúvida quanto à interpretação da legislação tributária federal. A indagação apresentada é genérica e possui cunho predominantemente operacional e de assessoria. Contudo, no âmbito do processo de consulta, as dúvidas devem se relacionar a incertezas atinentes à legislação e não a questões práticas, que se constituem em solicitação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal a esta RFB. Logo, nos termos da Instrução Normativa

RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, esses questionamentos devem ser considerados ineficazes.

Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

(grifo não consta do original)

Conclusão

30. Ante o exposto, responde-se à consulente que:

30.1. quando da mudança de regime tributário do lucro real para o lucro presumido, exige-se a adição de valores anteriormente diferidos às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Contudo, posteriormente, permite-se a exclusão da determinação do lucro e do resultado presumidos apurados com base no regime de caixa dos valores recebidos que já foram oferecidos à tributação quando da alteração do regime tributário; e

30.2. não produz efeitos o questionamento que tiver por objeto a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Assinado digitalmente

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit