



Solução de Consulta nº 151 - Cosit

Data 26 de setembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS. JUROS ASSOCIADOS A EMPRÉSTIMOS.

Os valores dos encargos financeiros lançados na conta de ativo intangível pela concessionária de serviços públicos que capta recursos de terceiros para o custeio de obras objeto de contrato de concessão não deverão compor o ajuste do lucro da exploração por não integrarem a despesa financeira que trata o inciso I do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. A opção da concessionária de excluir os valores dos encargos financeiros quando incorridos, na apuração do lucro real, não interfere na apuração do lucro da exploração.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 17 e 19; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 145; Pronunciamento Técnico CPC 20 (Custos de Empréstimos) e na Interpretação Técnica ICPC 01 (Contratos de Concessão).

Relatório

O Consultante, que atua como concessionária de rodovias e serviços relacionados, apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária federal na qual informa que é tributado pelo regime do lucro real, apurando mensalmente pagamento de imposto de renda por estimativa e realizando, ao final de cada ano, o ajuste anual.

2. Relata que é beneficiário da redução de imposto de renda incidente sobre o lucro da exploração relativo ao projeto de implantação da empresa na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, nos termos do Ato Declaratório Executivo DRF/CBA nº xx, de xx de xxxxxx de 2015.

3. Afirma que capta recursos de terceiros para o custeio de obras, incorrendo em juros que são contabilizados mensalmente em conta do ativo intangível, na forma estabelecida no art. 73 da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014.

4. Observa que de acordo com o § 3º do artigo 73 da IN RFB nº 1.515, de 2014, é permitida a exclusão na determinação do lucro real do valor dos juros incorridos contabilizados em conta do ativo intangível (exclusão feita na Parte A do LALUR), diminuindo o valor do imposto de renda a recolher.

5. Salaria que o lucro da exploração representa a apuração dos resultados incentivados, ou seja, representa o próprio lucro líquido do período antes da dedução das provisões do imposto de renda, somado à contribuição social e com os ajustes de adição e exclusão. Todos esses valores são demonstrados no cálculo do lucro da exploração, sendo que tais ajustes existem para que a empresa determine especificadamente o lucro operacional incentivado.

6. Anota que a adição e a exclusão são reguladas pelo art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, assim como pelo art. 57 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002.

7. Defende o entendimento de que o valor do ativo intangível não deve atuar como redutor do lucro da exploração, vale dizer, não deve ser excluído no cálculo do demonstrativo do lucro da exploração por não se tratar de conta de resultado e, por conseguinte, pelo fato de não afetar o lucro líquido.

8. Entende que o registro N600 da Escrituração Contábil Fiscal - ECF (Demonstração do Lucro da Exploração) reforça o seu posicionamento, na medida em que a partir do campo 20 traz o lucro líquido seguido as adições e exclusões a fim de obter o lucro da exploração, sem mencionar, em nenhum momento, qualquer conta patrimonial, mas apenas contas de resultado (Informação demonstrada no Manual da ECF versão 2.0, disponível no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB).

9. Formula as seguintes indagações:

9.1. Os juros acumulados ao longo do exercício contábil que foram contabilizados no ativo intangível (direito do uso da concessão - art. 73 da IN RFB nº 1.515, de 2014) advindo de empréstimos deve ser uma "exclusão" no cálculo do demonstrativo do lucro exploração? Se afirmativo, qual a base legal?

9.2. Os juros advindos da conta de ativo intangível devem ser interpretados como despesas financeiras? Se afirmativo, deve constar no cálculo do lucro da exploração por meio da alínea "a" do art. 57 da IN SRF nº 267, de 2002?

Fundamentos

10. Do ponto de vista contábil a questão posta pelo Consulente está relacionada aos custos dos empréstimos obtidos por empresas concessionárias de serviços públicos para a construção ou aperfeiçoamento de um ativo de infraestrutura, matéria tratada no Pronunciamento Técnico CPC 20 (Custos de Empréstimos) e na Interpretação Técnica ICPC 01 (Contratos de Concessão).

11. A Interpretação Técnica ICPC 01 esclarece, em seu item 22, que *“De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos, os custos de empréstimos atribuíveis ao contrato de concessão devem ser registrados como despesa no período em que*

são incorridos, a menos que o concessionário tenha o direito contratual de receber um ativo intangível (direito de cobrar os usuários dos serviços públicos). Nesse caso, custos de empréstimos atribuíveis ao contrato de concessão devem ser capitalizados durante a fase de construção, de acordo com aquele Pronunciamento Técnico”.

12. O Pronunciamento Técnico CPC 20 informa, em seu item 8, que “A entidade deve capitalizar os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável como parte do custo do ativo”, definindo, em seu item 5, o que se deve entender por “custos de empréstimos” e “ativo qualificável”. Referidas definições estão assim descritas:

5. Este Pronunciamento utiliza os seguintes termos com os significados especificados:

Custos de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos.

Ativo qualificável é um ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos.

13. Assim, nos termos das normas contábeis acima transcritas os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável formam parte do custo de tal ativo. Caso contrário, devem ser reconhecidos como despesa no período em que incorridos.

14. O Interessado afirma que capta recursos de terceiros para o custeio de obras objeto de contrato de concessão de serviços públicos, incorrendo em juros que são contabilizados mensalmente em conta do ativo intangível, de modo que a presente consulta será solucionada partindo-se da premissa de que a concessionária adquiriu, por meio do contrato de concessão, um direito classificável como ativo intangível, além de que sua situação fática, sob o enfoque contábil, se encontra dentro do alcance das orientações do Pronunciamento Técnico CPC 20 e da Interpretação Técnica ICPC 01.

15. Com o objetivo de adequar as normas tributárias às alterações contábeis promovidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 20 e pela Interpretação Técnica ICPC 01 a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, modificou substancialmente o art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que passou a ostentar a seguinte redação:

Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único—Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem;

~~b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.~~

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

b) os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como estoques de longa maturação, propriedade para investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível, podem ser registrados como custo do ativo, desde que incorridos até o momento em que os referidos bens estejam prontos para seu uso ou venda. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º Considera-se como encargo associado a empréstimo aquele em que o tomador deve necessariamente incorrer para fins de obtenção dos recursos. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º Alternativamente, nas hipóteses a que se refere a alínea “b” do § 1º, os juros e outros encargos poderão ser excluídos na apuração do lucro real quando incorridos, devendo ser adicionados quando o respectivo ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

16. A leitura do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, evidencia que os juros pagos ou incorridos são dedutíveis como custo ou despesa operacional na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, desde que observadas as regras previstas nas alíneas “a” e “b” do referido parágrafo.

17. Já a alínea “b” do dispositivo susodito guarda relação com a norma contábil vigente e trata da situação narrada pelo consulente, em que os valores dos juros e outros encargos financeiros nas situações descritas no dispositivo, compõe o custo do ativo intangível e não são dedutíveis diretamente como custo ou despesa operacional. Nessa situação, o § 3º do mesmo artigo faculta ao contribuinte excluir, na determinação do lucro real, os juros e os encargos financeiros de que trata a alínea “b” do § 1º, quando incorridos, devendo ser adicionados quando o respectivo ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

18. O lucro da exploração encontra-se disciplinado no art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, cujo *caput* está descrito nos seguintes termos:

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 7.959, de 1989)

I - a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira

a parcela que exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados; (Redação dada pela Lei nº 7.959, de 1989)

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III – outras receitas ou outras despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

~~IV – a parte das variações monetárias ativas (art. 18) que exceder as variações monetárias passivas (art. 18, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983) (Revogado pelo Decreto-lei nº 2.303, de 1986)~~

V - as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

VI - ganhos ou perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

19. Ressalto no texto acima que o ponto de partida para apuração do lucro da exploração é o lucro líquido do período-base (lucro contábil) e que os ajustes são definidos de maneira autônoma à apuração do lucro real, o que já sinaliza que os comandos legais relacionados à dedutibilidade dos juros e encargos na apuração do lucro real nas situações aqui tratadas não interferem na apuração do lucro da exploração.

20. O Interessado pretende saber se os juros contabilizados no ativo intangível ao longo do exercício contábil, oriundos da captação de recursos de terceiros utilizados no custeio das obras objeto de contrato de concessão, devem fazer parte do resultado financeiro (art. 19, I) que integra o cálculo do lucro exploração. A resposta a essa questão [independe](#) de o contribuinte ter se utilizado ou não da faculdade que lhe foi conferida pelo § 3º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

21. Nesse contexto, destaco que ambas as apurações, do lucro real e do lucro da exploração seguem regras distintas, sendo que a opção do contribuinte em deduzir os juros pagos ou incorridos como custo ou despesa operacional na apuração do lucro real, tomando como base o disposto no §3º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não altera as determinações contábeis tampouco interferem na forma de apuração do lucro da exploração.

22. Os valores dos encargos de juros incorridos lançados contra o ativo intangível afetarão o resultado contábil ao longo do período em que este ativo for amortizado, está-se portanto diante de despesa de amortização de ativo e não de despesa financeira.

23. Assim, considerando que os encargos financeiros lançados na conta de ativo intangível não se qualificam como despesas financeiras e que inexistente regra específica que determine a exclusão dos valores referentes à amortização do ativo intangível na apuração do lucro da exploração, referidos valores não irão compor o ajuste do lucro da exploração.

24. Respondendo aos questionamentos do consultante afirmo que os valores dos encargos financeiros lançados na conta de ativo intangível pela concessionária de serviços públicos que capta recursos de terceiros para o custeio de obras objeto de contrato de concessão não deverão compor o ajuste do lucro da exploração por não integrarem a despesa

financeira que trata o inciso I do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. A opção da concessionária de excluir os valores dos encargos financeiros quando incorridos, na apuração do lucro real, não interfere na apuração do lucro da exploração

Conclusão

25. Os valores dos encargos financeiros lançados na conta de ativo intangível pela concessionária de serviços públicos que capta recursos de terceiros para o custeio de obras objeto de contrato de concessão não deverão compor o ajuste do lucro da exploração por não integrarem a despesa financeira que trata o inciso I do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. A opção da concessionária de excluir os valores dos encargos financeiros quando incorridos, na apuração do lucro real, não interfere na apuração do lucro da exploração.

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
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 ao Consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit