Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	203 – COSIT
DATA	1 de setembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: LUCRO REAL. CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS SOB A MODALIDADE DE CONCESSÃO PATROCINADA. PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA. DESEQUILÍBRIO E RECOMPOSIÇÃO DO EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DO CONTRATO. ACRÉSCIMO À TARIFA DE REMUNERAÇÃO DA CONCESSIONÁRIA. CONTRAPRESTAÇÃO PELO FORNECIMENTO DE SERVIÇO. INDENIZAÇÃO À CONCESSIONÁRIA PELA EVENTUAL EXTINÇÃO DO CONTRATO, INCLUSIVE DOS SALDOS REMANESCENTES DO DESEQUILÍBRIO. ATIVO FINANCEIRO. ATIVO INTANGÍVEL. MODELO HÍBRIDO OU BIFURCADO.

O adicional à tarifa de remuneração da concessionária de serviços públicos, com vistas ao reequilíbrio econômico-financeiro do contrato, previsto em cláusulas do respectivo termo aditivo, consiste em um ativo intangível. Portanto, o resultado decorrente da receita assim reconhecida poderá ser computado no lucro real à medida que ocorrer sua realização, na forma do art. 35 da Lei nº 12.973, de 2004, e do art. 167 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Lado outro, a indenização à concessionária de saldos remanescentes do desequilíbrio atualizado, nos eventos previstos na extinção da concessão, de que trata a "cláusula adicional de garantia" prevista no referido termo aditivo, corresponde a um ativo financeiro, por se tratar de direito incondicional, já que o contrato é executável por lei (Interpretação Técnica CPC 01, item 16), embora relativo à fase de operação, pelo que não se enquadra no art. 36 da Lei nº 12.973, de 2004, e no art. 168 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, que se reportam à fase de construção. Nada obstante, o § 3º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, também prevê a possibilidade de diferimento da incidência do IRPJ no que toca ao lucro apurado com base em receitas decorrentes de contratos de concessão firmados com o poder público, ainda que se trate da fase de operação, de modo que, por conseguinte, a tributação, na espécie, poderá ocorrer à medida dos recebimentos financeiros.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, arts. 37, XXI, e 175; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10; Lei nº 8.666, de 1993; Lei nº 8.987, de 1995; Lei nº 11.079, de 2004; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 35 e 36; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), arts. 478 a 480, 498 e 499; Instrução Normativa SRF nº 21, de 1979; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 37 e 166 a 170; Interpretação Técnica CPC 01 (R1); Orientação Técnica CPC 05.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: RESULTADO AJUSTADO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS SOB A MODALIDADE DE CONCESSÃO PATROCINADA. PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA. DESEQUILÍBRIO E RECOMPOSIÇÃO DO EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DO CONTRATO. ACRÉSCIMO À TARIFA DE REMUNERAÇÃO DA CONCESSIONÁRIA. CONTRAPRESTAÇÃO PELO FORNECIMENTO DE SERVIÇO. INDENIZAÇÃO À CONCESSIONÁRIA PELA EVENTUAL EXTINÇÃO DO CONTRATO, INCLUSIVE DOS SALDOS REMANESCENTES DO DESEQUILÍBRIO. ATIVO FINANCEIRO. ATIVO INTANGÍVEL. MODELO HÍBRIDO OU BIFURCADO.

O adicional à tarifa de remuneração da concessionária de serviços públicos, com vistas ao reequilíbrio econômico-financeiro do contrato (que corresponde à complementação de receita no decorrer da concessão, no dizer do item 19 da Orientação Técnica CPC 05 – Contratos de Concessão), previsto em cláusulas do respectivo termo aditivo, consiste em um ativo intangível. Portanto, o resultado decorrente da receita assim reconhecida poderá ser computado na base de cálculo da CSLL à medida que ocorrer sua realização, na forma do art. 35 da Lei nº 12.973, de 2004, e do art. 167 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Lado outro, a indenização à concessionária de saldos remanescentes do desequilíbrio atualizado, nos eventos previstos na extinção da concessão, de que trata a "cláusula adicional de garantia" prevista no referido termo aditivo, corresponde a um ativo financeiro, por se tratar de direito incondicional, já que o contrato é executável por lei (Interpretação Técnica CPC 01, item 16), embora relativo à fase de operação, pelo que não se enquadra no art. 36 da Lei nº 12.973, de 2004, e no art. 168 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, que se reportam à fase de construção. Nada obstante, o § 3º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, também prevê a possibilidade de diferimento da incidência da CSLL no que toca ao lucro apurado com base em receitas decorrentes de contratos de concessão firmados com o poder público, ainda que se trate da fase de operação, de modo que, por conseguinte, a tributação, na espécie, poderá ocorrer à medida dos recebimentos financeiros.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, arts. 37, XXI, e 175; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10; Lei nº 8.666, de 1993; Lei nº 8.987, de 1995; Lei nº 11.079, de 2004; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 35 e 36; Instrução Normativa SRF nº 21, de 1979; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 37 e 166 a 170; Interpretação Técnica CPC 01 (R1); Orientação Técnica CPC 05.

RELATÓRIO

Sob exame, consulta interposta pela pessoa jurídica em epígrafe, que informa ser tributada com base no lucro real trimestral, cuja petição é firmada por seus causídicos, devidamente constituídos à fl. 33. De início, a requerente presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (cfr. também fl. 32), norma que hoje vige na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

2. Reproduzem-se abaixo excertos da consulta, **verbis** (cfr. fls. 8-30) [1]:

> Antecipando que a consulta está diretamente relacionada a fato determinado, contendo descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias ao esclarecimento da dúvida, conforme será demonstrado, a CONSULENTE declara também que os fatos que ensejaram a formulação da presente consulta decorrem do Termo Aditivo nº XXX ("TA XXX" - DOC. XXX), assinado no dia XXX [cfr. fls. 141-205].
>
> Referido documento é aditivo ao contrato de concessão nº XXX ("Contrato de Concessão" - **DOC. XXX** [fls. 59-140]), na modalidade parceria público-privada ("PPP"), celebrado entre XXX e XXX e a CONSULENTE. Não se trata, portanto, de dúvida acerca de fato indeterminado ou sobre a interpretação da legislação tributária em tese.
>
> **I – DOS FATOS QUE DERAM ORIGEM À APRESENTAÇÃO DA PRESENTE CONSULTA**
>
> A Consulente é sociedade de propósito específico ("SPE") cuja principal atividade é a prestação de serviços de XXX, por meio da operação da XXX, nos termos do seu Estatuto Social e do Contrato de Concessão (**DOCS. XXX E XXX**).
>
> 2. A assinatura do referido contrato, no dia XXX, decorreu do êxito obtido pela CONSULENTE no processo licitatório junto ao XXX - no qual são partes XXX. Confira-se:
>
> [...]
>
> 3. Em virtude da envergadura dessa concessão, trata-se, naturalmente, de contrato de longo prazo, que estipula o fornecimento de serviços até XXX, conforme prevê a Cláusula XXX (prazo mínimo de operação de XXX anos após o início da exploração comercial de sua Fase I).

[1] Na transcrição parcial do texto original desta consulta, omitimos dados da requerente e de outras pessoas, físicas e jurídicas, protegidos pelo sigilo fiscal.

4. Além disso, o Contrato de Concessão é fruto de PPP, disciplinada, principalmente, pela Lei nº 11.079/2004, na modalidade "concessão patrocinada". Essa modalidade é definida, no parágrafo 1º do artigo 2º da referida Lei, como aquela na qual a remuneração do parceiro privado envolve "*adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado*".

5. Por se tratar de concessão patrocinada, a principal fonte de remuneração para a CONSULENTE é a tarifa paga diretamente pelos usuários do serviço público que lhes é posto à disposição. Adicionalmente às tarifas, foi estabelecido pagamento da chamada "contraprestação pecuniária", devida em determinadas parcelas sucessivas e mensais pela conclusão da Fase I (XXX parcelas) e da Fase II (XXX parcelas) do Contrato de Concessão.

6. Resumidamente, o panorama geral da composição da remuneração da CONSULENTE está especificado nas Cláusulas XXX e XXX do Contrato de Concessão:

[...]

7. Cabe ver que a tarifa de remuneração é calculada por XXX, correspondendo, portanto, à contraprestação a que a CONSULENTE faz jus em decorrência da prestação de serviços que lhe foi concedida no âmbito da PPP.

8. Tal previsão decorre do próprio conceito jurídico de remuneração, que, em linhas gerais, pode ser definido como a "contraprestação pela locação do serviço" ou "renda", de acordo com MARIA HELENA DINIZ. Em outras palavras, é o montante pecuniário a que faz jus o prestador do serviço em troca da utilidade efetivamente ofertada ao usuário XXX.

9. É por essa razão (remuneração como troca pelo serviço prestado) que, em última análise, são os usuários do serviço de XXX que suportam o ônus e assumem a qualificação de devedores/fonte pagadora da remuneração.

10. A propósito disso, a Cláusula XXX do Contrato de Concessão prevê que "*a RECEITA TARIFÁRIA será recebida pela CONCESSIONÁRIA de acordo com as condições estabelecidas na Cláusula XXX*". Operacionalmente, significa dizer que as tarifas pagas pelos usuários do serviço são recebidas pela CONSULENTE por meio da Câmara de Compensação Tarifária, principalmente em razão do XXX, após a distribuição dos recursos entre os operadores do XXX, conforme a utilização de XXX.

11. De acordo com o Contrato de Concessão, a CONSULENTE faz jus ao reequilíbrio econômico-financeiro na hipótese de materialização dos riscos previstos nas Cláusulas XXX e XXX [fls. 92-99]. Tais cláusulas apenas concretizam o equilíbrio-econômico-financeiro estabelecido por ocasião da apresentação da proposta na licitação, devendo ser preservado durante toda a execução do contrato celebrado. Trata-se de característica comum e presente nos contratos administrativos em geral, e que tem matriz constitucional, conforme o XXI do artigo 37 da Constituição Federal.

12. A Lei nº 8.987/1995, que se aplica subsidiariamente às PPP, prevê o direito à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro consoante os termos da proposta, estabelecendo que os contratos devem prever mecanismos de revisão de tarifas – entre outros – a fim de assegurá-lo. Prevê, ainda, que "*sempre que forem atendidas as condições do contrato, considera-se mantido seu equilíbrio econômico-financeiro*".

13. Na hipótese em que riscos contratuais previstos se materializem, afetando o equilíbrio econômico-financeiro pactuado, o seu reequilíbrio é medida que se impõe, observando as formas escolhidas pelo Poder Concedente, conforme direito assegurado em sua Cláusula XXX. Neste contexto, desde a celebração do Contrato de Concessão, avolumaram-se eventos causadores de desequilíbrio contratual de um lado a outro, ou seja, tanto a favor da CONSULENTE como a ela contrários.

14. A título exemplificativo, a redução das alíquotas de PIS e de COFINS sobre o serviço de XXX pela Lei nº 12.860/2014 correspondeu a evento de desequilíbrio econômico-financeiro que favoreceu a CONSULENTE. Como cada evento de desequilíbrio – a favor ou contrário ao concessionário – há de ser computado uma única vez, conforme estipula a Cláusula XXX, todos os efeitos relativos à citada redução de alíquotas foram estimados.

15. O resultado da estimativa decorrente desse componente de desequilíbrio relacionado à alteração das alíquotas de PIS e de COFINS (neste caso, em favor da CONSULENTE) foi confrontado com outros eventos que dispararam a necessidade de reequilibrar a equação econômico-financeira.

16. Outro evento causador de desequilíbrio (desfavorável à CONSULENTE) foi o seccionamento tardio de determinadas XXX, situação que afeta negativamente a demanda atual e futura de XXX para um XXX. Do ponto de vista operacional, a premissa básica é que o XXX deve ser "alimentado" pelo XXX, e não estabelecer competição, daí por que gerou controvérsia a ser dirimida entre a CONSULENTE e o Poder Concedente.

17. Mais um exemplo de evento de desequilíbrio materializado: investimentos na infraestrutura que a CONSULENTE realizou em montante superior ao originalmente previsto, incorrendo, com isso, em custos adicionais de construção para a sua implantação.

18. Conforme mencionado, cada componente de desequilíbrio foi computado à luz de outros desequilíbrios, apurando-se a totalidade (saldo) dos desequilíbrios existentes e quantificados. No caso concreto, houve significativa controvérsia acerca dos valores envolvidos, o que motivou a CONSULENTE a formular pedido de arbitragem perante a Câmara de Comércio Arbitral, instaurando-se os Procedimentos Arbitrais nº XXX.

19. Os pleitos de natureza regulatória representam expectativas de direito fundadas no Contrato de Concessão, e que somente por meio do competente procedimento revisional é que haverá a confirmação e quantificação do reequilíbrio econômico pleiteado. Confirmando-se e sendo devidamente quantificado, ainda que por

parâmetros determináveis por conta de eventos futuros, a legislação oferece uma série de caminhos para a sua operacionalização, a saber:

(a) alteração nos prazos contratuais;

(b) aumento ou redução de investimentos futuros;

(c) antecipação ou postergação de investimentos;

(d) aumento ou redução de tarifas;

(e) aumento ou redução - inclusive antecipação ou postergação - de outorgas e de outras obrigações financeiras de natureza regulatória;

(f) para o caso específico de PPP, aumento ou redução de contraprestações pecuniárias.

20. Apenas para ilustrar o que está sendo dito, a representação gráfica abaixo esclarece as etapas percorridas desde a ocorrência do evento causador de desequilíbrio econômico-financeiro de um contrato administrativo (PPP, por exemplo) até a forma ou metodologia pela qual se dará o correspondente reequilíbrio:

[...]

21. No caso concreto, no âmbito do procedimento arbitral, as partes (Poder Concedente e a CONSULENTE) reconheceram, em benefício da CONSULENTE, desequilíbrio econômico-financeiro, motivando a celebração do já mencionado TA XXX.

22. Por meio deste aditivo contratual, foi estabelecido o valor total do desequilíbrio que deveria ser corrigido (cláusula XXX) [fl. 143] e o método pelo qual se dará o reequilíbrio em favor da CONSULENTE, a saber: aumento de tarifas futuras de serviços que serão prestados pela CONSULENTE nos próximos XXX anos. Confira-se o item "c" da seção "Considerandos" e a Cláusula XXX e XXX., todos do TA XXX, cuja redação é reproduzida a seguir:

> c. As PARTES convergiram a respeito de composição quanto ao valor necessário para encerramento consensual das Arbitragens, bem como da necessidade de se proceder à correspondente recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO, na forma de acréscimo à TARIFA DE REMUNERAÇÃO; e
>
> 2.2. Em virtude do reconhecimento do desequilíbrio de que trata a subcláusula XXX deste Aditivo, fica promovida a recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO, nos termos do disposto na subcláusula XXX abaixo.
>
> CLÁUSULA XXX – REEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DO CONTRATO
>
> 3.1. O valor a que se refere a cláusula XXX do presente Termo Aditivo será reequilibrado na forma de adicional à TARIFA DE REMUNERAÇÃO, no período entre XXX.
>
> 3.1.1. O adicional à TARIFA DE REMUNERAÇÃO a que se refere a cláusula anterior corresponderá, considerando-se a data-base de fevereiro/2020:

(a) a XXX centavos, no período entre XXX e XXX, inclusive, e

(b) a XXX centavos, no período entre XXX e XXX, inclusive.

23. Em outras palavras, foi autorizado o aumento do valor da tarifa de *remuneração* (contraprestação pelo fornecimento de serviço) pelo prazo de XXX anos, que coincide com o encerramento do Contrato de Concessão. Na prática, significa dizer que o preço do serviço a ser suportado pelos usuários será maior até o final da concessão.

24. O objetivo subjacente à permissão para aumentar o preço do serviço futuro é bastante simples e está inserido no contexto regulatório descrito acima: permitir que a CONSULENTE receba dos usuários da XXX valores suficientes à preservação do equilíbrio econômico-financeiro que orientou a celebração do Contrato de Concessão.

25. O aumento da tarifa leva em consideração uma mera estimativa de demanda futura da XXX, daí por que as projeções matemáticas levam em consideração o número de usuários que fruirão dos serviços da CONSULENTE. Cabe ver que o Anexo XXX do TA XXX, denominado "Fórmula de Cálculo do Valor Adicional à Tarifa de Remuneração", é bastante claro quanto à premissa fundamental do cálculo estimado da remuneração futura da CONSULENTE a ser percebida em cada ano-calendário: XXX.

26. Deve ser esclarecido que, por ser mera estimativa, o valor adicional da tarifa a ser cobrada pelos serviços futuros da CONSULENTE deve ser suficiente à cobertura total do montante definido no aditivo, mas jamais excedê-lo. Por óbvio, seria paradoxal admitir que o método adotado de reequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão pudesse, ao final, implicar novo desequilíbrio.

27. É por esta óbvia razão – juridicamente fundamentada, vale dizer – que a Cláusula XXX do TA XXX estabelece mecanismo periódico (anual) de revisão das estimativas a partir da demanda real (leia-se: XXX), sempre objetivando alcançar o valor exato do reequilíbrio fixado no acordo realizado. Nem mais, nem menos. É o que se traduz da Cláusula XXX do TA XXX:

> 3.2. O adicional indicado no item 3.1.1 (b) anterior será revisado anualmente, para mais ou para menos, com o intuito de refletir as variações da demanda real aferida no período de apuração em comparação com a projetada para o mesmo ano, conforme Anexo XXX ao presente instrumento, definindo-se como premissa para o ajuste que, em XXX, deve estar integralmente quitado o valor previsto na Cláusula XXX deste Termo Aditivo. O desequilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO reconhecido em favor da CONCESSIONÁRIA, descontado do total adicional à TARIFA DE REMUNERAÇÃO efetivamente recebido, será revisado e reajustado anualmente na forma prevista no Anexo XXX ("Saldo Remanescente Atualizado").

28. De tudo que foi dito até aqui, os fatos são **(i)** houve uma série de eventos causadores de desequilíbrios econômico-financeiros (fato desequilibrante), **(ii)** tais eventos estavam enquadrados nos riscos contratuais estabelecidos pelas partes (tipificação); **(iii) no**

âmbito dos procedimentos arbitrais as Partes (Poder Concedente e a CONSULENTE) confirmaram os fatos desequilibrantes e quantificaram o valor do reequilíbrio (impacto monetário do desequilíbrio); e **(iv)** a CONSULENTE aumentará o preço do seu serviço pelos próximos XXX anos para cada XXX (método de reequilíbrio). É, precisamente, a concretização do fluxo das etapas indicado no item 20 da presente consulta.

29. Em complemento à forma de reequilíbrio adotada no caso da CONSULENTE, cumpre mencionar que a remuneração autorizada por meio aditivo segue as mesmas regras e critérios de apuração e pagamento da tarifa-base remuneratória, nos termos da Cláusula XXX do TA XXX (com exceção apenas – em caráter extraordinário – da aplicação dos indicadores de qualidade, que somente afetam a tarifa-base).

30. Portanto, a essência da narrativa dos fatos refletidos no Contrato de Concessão, nos Procedimentos Arbitrais nº XXX e no TA XXX é a seguinte: a CONSULENTE poderá incrementar o valor da prestação de serviços que fornecerá nos próximos XXX anos, no âmbito do Contrato de Concessão, em razão do número de XXX, e a cobrança será feita diretamente do usuário do serviço.

31. Naturalmente, tendo em vista que o contrato é de execução de longo prazo (XXX anos, pelo menos) e buscando se resguardar de eventual insuficiência dos valores da remuneração futura para o reequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão, e embora a contraparte seja o próprio XXX, foi estabelecida cláusula adicional de garantia. É o que prevê a Cláusula XXX do TA XXX:

[...]

> 3.6. Em caso de extinção da CONCESSÃO, além dos valores de indenização previstos nas cláusulas XXX do CONTRATO, também serão objeto de indenização e pagamento pelo PODER CONCEDENTE os saldos remanescentes do desequilíbrio atualizado em favor da CONCESSIONÁRIA de que trata a Cláusula XXX, correspondente à diferença entre o valor atualizado do referido desequilíbrio e o total atualizado dos adicionais tarifários efetivamente recebidos, não se aplicando em qualquer hipótese os limites de que tratam as cláusulas XXX do CONTRATO. A indenização e pagamento do Saldo Remanescente Atualizado se aplica em relação a qualquer forma de extinção da CONCESSÃO, tais como encampação, falência, caducidade, rescisão, ou anulação do CONTRATO ou do presente Termo Aditivo. No caso de extinção em virtude de advento do CONTRATO, eventual Saldo Remanescente Atualizado será também objeto de indenização, com pagamento em até 180 (cento e oitenta) dias da data do termo contratual.

32. Trata-se de cláusula condicional porque a CONSULENTE, primeira e necessariamente, desempenhará a sua atividade nos próximos XXX anos, fazendo jus à remuneração pelos serviços prestados que será arcada pelos usuários da XXX, compreendido na sua contraprestação o valor do reequilíbrio.

33. Se, por alguma hipótese, novos fatores desequilibrantes ocorrerem ou houver impossibilidade prática de auferir renda compatível com as premissas do Contrato de Concessão, a Cláusula XXX do TA XXX impõe ao Poder Concedente a obrigação residual de pagar à CONSULENTE o saldo do reequilíbrio que não for quitado pelo adicional à tarifa de remuneração, de forma a assegurar que o desequilíbrio reconhecido seja integralmente corrigido.

34. Posto isto, tem-se que, em razão das disposições do TA XXX, a CONSULENTE reconheceu ativo financeiro correspondente ao valor atual calculado do reequilíbrio em contrapartida do registro de receita no resultado. Referida contabilização decorreu da constatação da existência de um ativo para fins contábeis, cuja definição nos itens 4.3 e seguintes do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 00 (R2) (referente à Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro) recomenda o reconhecimento da existência de um direito que tenha potencial de produzir benefícios econômicos e que seja controlado pela entidade como resultado de eventos passados.

35. Com efeito, o desequilíbrio econômico-financeiro foi reconhecido pelas partes no TA XXX, por meio do qual a CONSULENTE obteve o direito de receber caixa no futuro mediante prestação dos serviços de XXX e cobrança do adicional à tarifa de remuneração, e foi incluída, ainda, a previsão expressa de garantia adicional e residual de pagamento na Cláusula XXX condicionada à ocorrência de certos eventos específicos, inclusive a insuficiência do adicional da tarifa de remuneração em relação ao valor do reequilíbrio reconhecido em favor da CONSULENTE.

36. Contudo, em que pese o reconhecimento de receita sob a ótica contábil em razão da assinatura do TA XXX, trata-se de receita que somente se incorporará juridicamente ao preço do serviço prestado pela CONSULENTE em razão de cada XXX nos próximos XXX anos, situação que suscita dúvidas sobre a correta interpretação da legislação tributária no que tange ao tratamento a ser dispensado à referida receita (se deve ser computada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no momento do registro contábil ou conforme a sua efetiva realização ou o seu recebimento).

37. Nos tópicos a seguir, a CONSULENTE apresentará (i) o seu entendimento sobre a interpretação da legislação tributária pertinente (Tópico II); (ii) a indicação específica dos dispositivos da legislação tributária que ensejaram a presente consulta (Tópico III); e (iii) os questionamentos detalhados submetidos a esta COSIT (Tópico IV).

II. DO ENTENDIMENTO DA CONSULENTE

38. Objetivamente, a CONSULENTE entende que, a despeito do reconhecimento contábil de receita, em decorrência da assinatura do TA XXX e em observância aos pronunciamentos contábeis aplicáveis, o valor correspondente não deve ser computado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL na data em que procedeu ao registro.

[...]

> III. QUESTIONAMENTOS FORMULADOS
>
> 94. Diante do exposto, em razão da fundamentada dúvida apresentada, bem como considerando a situação concreta descrita nesta consulta, requer a CONSULENTE seja confirmado o seu entendimento no sentido de que:
>
> a) é possível a exclusão do valor da receita não realizada correspondente à contrapartida do ativo financeiro reconhecido pela CONSULENTE pela celebração do Termo Aditivo nº XXX, a ser adicionado em cada período de apuração em que forem prestados os serviços de XXX, fazendo jus aos valores a ele associados a título da receita adicional;
>
> b) aplica-se, no caso, a exclusão do lucro decorrente dos valores do reequilíbrio reconhecido no TA XXX com base no disposto no art. 10, e seu § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 para adição à medida que recebidos os montantes de adicional à tarifa de remuneração e, se houver, o saldo remanescente pago pelo Poder Concedente; e
>
> c) é cabível a exclusão do lucro decorrente do reconhecimento da receita com base no TA XXX em virtude do artigo 36 da Lei nº 12.973/2014, a ser adicionado proporcionalmente ao efetivo recebimento dos valores resultantes do reequilíbrio, por meio da tarifa de remuneração e, eventualmente, de saldo pago pelo Poder Concedente.
>
> [...]
>
> (os grifos constam do original)

3. Esse é o relatório.

FUNDAMENTOS

4. Inicialmente, cumpre ressaltar que o feito em questão merece conhecimento, visto preencher os requisitos admissionais pertinentes. Salienta-se, porém, que, mediante a protocolização da consulta, não se sobrestão os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas nos autos, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela resposta (cfr. art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e arts. 19, 33 e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021).

5. Neste diapasão, ao princípio, importa colacionar a legislação de regência aplicável à espécie. A Constituição Federal prescreve:

> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

(...)

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

(...)

Art. 175. Incumbe ao poder público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

(...)

III - política tarifária;

(...)

6. Reza a Lei nº 8.987, de 1995:

Art. 9º. A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato.

§ 1º A tarifa não será subordinada à legislação específica anterior e somente nos casos expressamente previstos em lei, sua cobrança poderá ser condicionada à existência de serviço público alternativo e gratuito para o usuário. (Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998)

§ 2º Os contratos poderão prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro.

§ 3º Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso.

§ 4º Em havendo alteração unilateral do contrato que afete o seu inicial equilíbrio econômico-financeiro, o poder concedente deverá restabelecê-lo, concomitantemente à alteração.

§ 5º A concessionária deverá divulgar em seu sítio eletrônico, de forma clara e de fácil compreensão pelos usuários, tabela com o valor das tarifas praticadas e a evolução das

revisões ou reajustes realizados nos últimos cinco anos. (Incluído pela Lei nº 13.673, de 2018)

Art. 10. Sempre que forem atendidas as condições do contrato, considera-se mantido seu equilíbrio econômico-financeiro.

(...)

Art. 23. São cláusulas essenciais do contrato de concessão as relativas:

(...)

IV - ao preço do serviço e aos critérios e procedimentos para o reajuste e a revisão das tarifas;

(...)

IX - aos casos de extinção da concessão;

(...)

XI - aos critérios para o cálculo e a forma de pagamento das indenizações devidas à concessionária, quando for o caso;

7. A Lei nº 11.079, de 2004, declara:

Art. 2º Parceria público-privada é o contrato administrativo de concessão, na modalidade patrocinada ou administrativa.

§ 1º Concessão patrocinada é a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.

(...)

Art. 3º As concessões administrativas regem-se por esta Lei, aplicando-se-lhes adicionalmente o disposto nos arts. 21, 23, 25 e 27 a 39 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e no art. 31 da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995.

§ 1º As concessões patrocinadas regem-se por esta Lei, aplicando-se-lhes subsidiariamente o disposto na Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e nas leis que lhe são correlatas.

(...)

Art. 4º Na contratação de parceria público-privada serão observadas as seguintes diretrizes:

(...)

VI – repartição objetiva de riscos entre as partes;

(...)

> Art. 5º As cláusulas dos contratos de parceria público-privada atenderão ao disposto no art. 23 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, no que couber, devendo também prever:
>
> (...)
>
> III – a repartição de riscos entre as partes, inclusive os referentes a caso fortuito, força maior, fato do príncipe e álea econômica extraordinária;

8. O Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, preceitua [2]:

> 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 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).

[2] Esses dispositivos foram incorporados aos arts. 478 a 480 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda).

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.

9. Com efeito, dispõe a Lei nº 12.973, de 2014 [3]:

Art. 35. No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no lucro real à medida que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa.

(...)

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.

(...)

10. A Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que não foi evocada pela peticionante, assim regulamenta a matéria:

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.

[3] Esses preceitos foram incorporados aos arts. 498 e 499 do Decreto nº 9.580, de 2018.

(...)

§ 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.

(...)

DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS

Art. 166. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, relativamente a contratos de concessão de serviços públicos, entende-se como:

I - fase de construção: a fase de execução de um contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária realiza serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura de prestação dos serviços; e

II - fase de operação: aquela em que a concessionária efetivamente presta ou disponibiliza os serviços públicos para os quais foi contratada, mediante a operação e manutenção da infraestrutura.

Seção I

Do Diferimento da Tributação do Lucro - Ativo Intangível

Art. 167. No caso em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no lucro real e no resultado ajustado à medida que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa.

§ 1º O resultado corresponderá à receita líquida definida no § 1º do art. 26 diminuída dos respectivos custos diretos e indiretos incorridos na construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura.

§ 2º O valor apurado na forma prevista no § 1º deverá ser excluído na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, na determinação do lucro real e do resultado ajustado, e controlado na parte B, para ser adicionado na proporção em que o ativo intangível for realizado, inclusive por amortização, alienação ou baixa.

Seção II

Do Diferimento da Tributação do Lucro - Ativo Financeiro

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.

11. A Interpretação Técnica CPC 01 (R1) – Contratos de Concessão (ICPC 01) estabelece nestas passagens:

15. Se o concessionário presta serviços de construção ou de melhoria, a remuneração recebida ou a receber pelo concessionário deve ser registrada de acordo com o CPC 47. Essa remuneração pode corresponder a direitos sobre: (a) um ativo financeiro; ou (b) um ativo intangível.

16. O concessionário deve reconhecer um ativo financeiro à medida que tem o direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro do concedente pelos serviços de construção; o concedente tem pouca ou nenhuma opção para evitar o pagamento, normalmente porque o contrato é executável por lei. O concessionário tem o direito incondicional de receber caixa se o concedente garantir em contrato o pagamento (a) de valores preestabelecidos ou determináveis ou (b) insuficiência, se houver, dos valores recebidos dos usuários dos serviços públicos com relação aos valores preestabelecidos ou determináveis, mesmo se o pagamento estiver condicionado à garantia pelo concessionário de que a infraestrutura atende a requisitos específicos de qualidade ou eficiência.

17. O concessionário deve reconhecer um ativo intangível à medida que recebe o direito (autorização) de cobrar os usuários dos serviços públicos. Esse direito não constitui direito incondicional de receber caixa porque os valores são condicionados à utilização do serviço pelo público.

12. A Orientação Técnica CPC 05 – Contratos de Concessão (OCPC 05) dispõe nestes trechos:

Modelo de ativo intangível e de ativo financeiro (bifurcado)

16. A identificação do modelo contábil aplicável a uma concessão está vinculada à identificação do responsável ou responsáveis pela remuneração ao concessionário em decorrência dos serviços de construção e melhorias por ele efetuados.

17. Quando um concessionário é remunerado pelos usuários dos serviços públicos, em decorrência da obtenção do direito de cobrá-los a um determinado preço e período pactuado com o poder concedente, o valor despendido pelo concessionário na aquisição desse direito deve ser reconhecido no ativo intangível.

18. Por outro lado, quando o responsável pela remuneração dos investimentos feitos pelo concessionário for o poder concedente e o contrato estabelecer que há o direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, independentemente do uso efetivo da infraestrutura (demanda) ao longo do prazo de concessão, é necessário o reconhecimento do ativo financeiro.

19. Nos casos em que os investimentos efetuados pelo concessionário é, em parte, remunerado pelos usuários do serviço público e em parte pelo poder concedente, seja com base na previsão contratual à indenização ao final da concessão ou complementação de receita no seu decorrer, está-se diante de um modelo híbrido: parte ativo intangível e parte ativo financeiro, onde o reconhecimento deste último é dependente da confiabilidade de sua estimativa e de representar direito incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro.

20. No início de uma concessão, os investimentos feitos ou a fazer podem não ser indenizáveis. Os investimentos indenizáveis, se houver, podem ocorrer no futuro, a partir do momento em que o poder concedente se comprometer a reembolsar o concessionário, conforme os termos contratuais. Nesse caso, o ativo financeiro deve ser reconhecido somente quando as condições de reembolso forem atingidas, ou seja, no momento em que os investimentos indenizáveis forem efetivados.

(...)

67. Os contratos de concessão de distribuição de energia elétrica garantem aos concessionários o direito de receber indenização na reversão de bens no final da concessão ou nos eventos previstos na extinção da concessão. A avaliação se a previsão contratual de indenização representa um direito incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro diretamente do poder concedente ou para quem ele delegar essa tarefa deve ser feita pela administração, uma vez que é fundamental para concluir se o modelo bifurcado é ou não o mais adequado às circunstâncias. A conclusão de que a indenização referida no contrato representa um direito incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro pressupõe que o poder concedente não tem qualquer alternativa realista senão a obrigação de entregar caixa ou outro ativo financeiro.

13. Repita-se o disposto nas seguintes cláusulas do termo aditivo contratual em apreço:

O XXX (doravante designado poder concedente) e de outro lado a concessionária XXX (...) têm entre si justo e acertado de comum acordo o presente termo aditivo nº XXX ao contrato de concessão patrocinada nº XXX, nos moldes a seguir elencados e livremente pactuados:

CONSIDERANDO QUE:

(...)

c. As PARTES convergiram a respeito de composição quanto ao valor necessário para encerramento consensual das Arbitragens, bem como da necessidade de se proceder à correspondente recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO, na forma de acréscimo à TARIFA DE REMUNERAÇÃO; e

CLÁUSULA SEGUNDA - DESEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DO CONTRATO

2.1. Fica reconhecido o desequilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO, a ser reequilibrado em favor da CONCESSIONÁRIA, no valor bruto de XXX, na data-base de XXX, conforme processo administrativo nº XXX.

2.2. Em virtude do reconhecimento do desequilíbrio de que trata a subcláusula XXX deste Aditivo, fica promovida a recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO, nos termos do disposto na subcláusula 3.1 abaixo.

(...)

CLÁUSULA TERCEIRA – REEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DO CONTRATO

> 3.1. O valor a que se refere a cláusula 2.1 do presente Termo Aditivo será reequilibrado na forma de adicional à TARIFA DE REMUNERAÇÃO, no período entre XXX.
>
> 3.1.1. O adicional à TARIFA DE REMUNERAÇÃO a que se refere a cláusula anterior corresponderá, considerando-se a data-base de fevereiro/2020:
>
> (a) a XXX centavos, no período entre XXX e XXX, inclusive, e
>
> (b) a XXX centavos, no período entre XXX e XXX, inclusive.
>
> (...)
>
> 3.6. Em caso de extinção da CONCESSÃO, além dos valores de indenização previstos nas cláusulas XXX do CONTRATO, também serão objeto de indenização e pagamento pelo PODER CONCEDENTE os saldos remanescentes do desequilíbrio atualizado em favor da CONCESSIONÁRIA de que trata a Cláusula XXX, correspondente à diferença entre o valor atualizado do referido desequilíbrio e o total atualizado dos adicionais tarifários efetivamente recebidos, não se aplicando em qualquer hipótese os limites de que tratam as cláusulas XXX do CONTRATO. A indenização e pagamento do Saldo Remanescente Atualizado se aplica em relação a qualquer forma de extinção da CONCESSÃO, tais como encampação, falência, caducidade, rescisão, ou anulação do CONTRATO ou do presente Termo Aditivo. No caso de extinção em virtude de advento do CONTRATO, eventual Saldo Remanescente Atualizado será também objeto de indenização, com pagamento em até 180 (cento e oitenta) dias da data do termo contratual.

14. Em face da legislação acima colacionada, nomeadamente das diretivas contábeis, infere-se que - não obstante a alegativa da consulente - o adicional à tarifa de remuneração da concessionária, com vistas ao reequilíbrio econômico-financeiro do contrato em questão (que corresponde à complementação de receita no decorrer da concessão, no dizer do item 19 da OCPC 05), previsto no termo aditivo contratual em análise, consiste, na verdade, em um ativo intangível, na medida em que não constitui direito incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, porque os valores são condicionados à utilização dos serviços pelo público.

15. Portanto, enquanto ativo intangível, o resultado decorrente da receita reconhecida poderá ser computado no lucro real e no resultado ajustado à medida que ocorrer sua realização, na forma do art. 35 da Lei nº 12.973, de 2004, e do art. 167 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

16. Lado outro, a indenização à concessionária de saldos remanescentes do desequilíbrio atualizado, nos eventos previstos na extinção da concessão, de que trata o termo aditivo (denominada pela consultante de "cláusula adicional de garantia"), corresponde a um ativo financeiro, por se tratar de direito incondicional, já que, inclusive, o contrato é executável por lei (ICPC 01, item 16), embora relativo à fase de operação, pelo que não se enquadra no art. 36 da Lei nº 12.973, de 2004, e no art. 168 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, dispositivos estes que se reportam, como visto acima, à fase de construção.

17. Nada obstante, acentue-se que o § 3º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, regulamentado pelo art. 480 do Decreto nº 9.580, de 2018, pela Instrução Normativa SRF nº 21, de 1979, e pelo art. 37 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, também prevê a possibilidade de diferimento da incidência do IRPJ e da CSLL no que toca ao lucro apurado com base em receitas decorrentes de contratos de concessão firmados com o poder público, ainda que se trate da fase de operação, de modo que, por conseguinte, a tributação, na espécie, poderá ocorrer à medida dos recebimentos financeiros, ao abrigo do § 3º do art. 10 do mencionado decreto-lei.

CONCLUSÃO

18. Diante do exposto, conclui-se que, na espécie dos autos, o adicional à tarifa de remuneração da concessionária de serviços públicos, com vistas ao reequilíbrio econômico-financeiro do contrato, previsto em cláusulas do respectivo termo aditivo, consiste em um ativo intangível. Portanto, o resultado decorrente da receita assim reconhecida poderá ser computado no lucro real e na base de cálculo da CSLL à medida que ocorrer sua realização, na forma do art. 35 da Lei nº 12.973, de 2004, e do art. 167 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

19. Por outro lado, a indenização à concessionária de saldos remanescentes do desequilíbrio atualizado, nos eventos previstos na extinção da concessão, de que trata a "cláusula adicional de garantia" prevista no referido termo aditivo, corresponde a um ativo financeiro, por se tratar de direito incondicional, já que o contrato é executável por lei (Interpretação Técnica CPC 01, item 16), embora relativo à fase de operação, pelo que não se enquadra no art. 36 da Lei nº 12.973, de 2004, e no art. 168 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, que se reportam à fase de construção. Nada obstante, o § 3º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, também prevê a possibilidade de diferimento da incidência do IRPJ e da CSLL no que toca ao lucro apurado com base em receitas decorrentes de contratos de concessão firmados com o poder público, ainda que se trate da fase de operação, de modo que, por conseguinte, a tributação, na espécie, poderá ocorrer à medida dos recebimentos financeiros.

É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinatura digital
ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

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

Assinatura digital
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a solução acima. Nada obstante, informa-se que desta decisão cabe a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, e de representação de divergência, na forma do art. 48, §§ 3º e 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dos arts. 101 e 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, dos arts. 32 e 35 a 37 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, bem como no caso de existência de despacho decisório de ineficácia de consulta sobre a mesma matéria, fundado em fato definido ou declarado em disposição literal de lei, ou em fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação do feito.

Publique-se. Registre-se. Intime-se.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit