IMPOSTO DE RENDA — SERVIÇO PÚBLICO — LUCRO REAL

— Pessoa jurídica que exerça atividade de serviço público sob concessão, permissão ou autorização, cujos preços sejam fixados mediante tarifas, pagará imposto de renda à alíquota de 17% sobre o lucro real até o limite de 12% do capital remunerável.

— A parcela do lucro real que exceder a 12% do capital a remunerar será tributada pela alíquota normal de 35%.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Parecer Normativo CST nº 37, de 30 de setembro de 1981

Dúvidas têm sido levantadas quanto aos atuais beneficiários da alíquota de 17% (dezessete por cento) de que tratava a alínea *a* do § 1º do art. 226 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1975 — RIR/75, face ao advento do art. 4º e § 1º do Decreto-lei nº 1 682, de 7 de maio de 1979 — atual art. 407 e § 1º do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85 450, de 4 de dezembro de 1980 — RIR/80. Rezam os referidos dispositivos:

"*RIR/75* — Art. 226. As pessoas jurídicas, inclusive as empresas individuais, seja comercial ou civil o seu objeto, pagarão o imposto sobre os lucros apurados em conformidade com este Regulamento, à alíquota de 30% (trinta por cento) (Lei nº 4 154/62, art. 18, Lei nº 4 506/64, art. 37, e Decreto-lei nº 62/66, art. 1º).

§ 1º Não se compreendem nas disposições deste artigo:

a) as empresas concessionárias de serviços públicos, cujos lucros não excederem a 12% (doze por cento) do capital, as quais pagarão o imposto de 17% (dezessete por cento) (Lei nº 4 154/62, art. 18, § 1º, *a*, e Decreto-lei nº 62/66, art. 1º)."

"*RIR/80* — Art. 407. A pessoa jurídica que exerça atividades de serviços públicos mediante concessão ou autorização e cujos preços sejam fixados em tarifas aprovadas por autoridade pública, pagará o imposto à alíquota de 17% (dezessete por cento) sobre o lucro real não excedente a 12% (doze por cento) do capital remunerável (Decreto-lei nº 1 682/79, art. 4º).

§ 1º A parcela do lucro real que exceder a 12% (doze por cento) do capital a remunerar ficará sujeita à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) (Decreto-lei nº 1 682/79, art. 4º, § 1º, e Decreto-lei nº 1 704/79, art. 1º, § 1º)."

2. Para melhor compreensão dessa mudança de tratamento procedida na legislação tributária, vale transcrever o item 6 da exposição de motivos que acompanhou o Decreto-lei nº 1 682/79:

"6. O art. 4º preconiza corrigir distorção consistente em tributar à razão de 30% a totalidade dos lucros apurados pelas con-

cessionárias de serviços públicos, quando ultrapassarem a 12% do capital a remunerar, dado que a legislação atual — Lei nº 4 154, de 28 de novembro de 1962, art. 18, § 1º, *a*, e § 2º, e Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, art. 1º — não prevê a incidência, sob forma progressiva, da alíquota de 17% até aquele limite. Desta forma, não obstante o lucro decorrer de tarifas fixadas pelo próprio poder público, aquelas empresas que, por um melhor desempenho de sua administração, auferirem lucro acima do valor-limite, passam a ser atingidas por maior encargo fiscal ... *O dispositivo ainda estende o tratamento às pessoas jurídicas autorizadas,* cujas atividades se identificam, do ponto de vista econômico e social, com as das concessionárias, *eliminando-se,* com isso, *questões originadas do regime jurídico da exploração.*" (Grifamos.)

3. Conclui-se, do acima transcrito, que o objetivo do art. 4º do Decreto-lei nº 1 682, de 1979 foi estender a aplicação da alíquota de 17% a outras pessoas jurídicas que, sem a qualidade de concessionárias, exercem atividades de serviços públicos, eliminando questões originadas do regime jurídico da exploração, além de corrigir a distorção consistente em tributar à razão de 35% a totalidade dos lucros apurados, quando estes ultrapassavam a 12% do capital a remunerar.

4. Nesta linha de raciocínio, merecem ser analisadas as expressões constantes daquele dispositivo legal, quais sejam:

a) atividades de serviços públicos;

b) mediante concessão ou autorização;

c) cujos preços sejam fixados em tarifas aprovadas por autoridade pública;

d) capital remunerável.

4.1 Atividades de serviços públicos

4.1.1 Conforme Hely Lopes Meirelles em sua obra *Direito administrativo brasileiro* (Editora Revista dos Tribunais, 2. ed.) "por serviços públicos, em sentido amplo, se entendem todos aqueles realizados pelo Estado ou por seus delegados, sob as condições impostas pelo poder público, para a satisfação de necessidades essenciais ou secundárias da comunidade. Segundo a essencialidade ou não desses serviços para a coletividade, são classificados em *públicos* e de *utilidade pública*. *Serviços públicos* propriamente ditos são os que a administração presta diretamente à comunidade, ao reconhecer que a sua utilização é uma necessidade coletiva e perene. *Serviços de utilidade pública* são os que a administração, reconhecendo a sua conveniência (não necessidade) para os indivíduos componentes da sociedade, *presta-os diretamente ou por delegação,* a quem deles quiser utilizar-se, mediante remuneração." (Grifamos.)

4.1.2 De conformidade com essa colocação, há que entender-se como "atividades de serviços públicos" aquelas que possam ser exercidas por pessoa jurídica contribuinte do imposto de renda, ou seja, não só os serviços públicos (prestados diretamente pela administração), mas, também, os serviços de utilidade pública, quando delegados.

4.2 Mediante concessão ou autorização

4.2.1 Ainda conforme Hely Lopes Meirelles, na obra acima citada, "a prestação do serviço público ou de utilidade pública pode ser feita por execução direta do próprio Estado ou de suas autarquias, e por *execução indireta de seus delegados,* isto é, por entidades paraestatais, *concessionários e permissionários* aos quais o poder público comete a realização do serviço por lei, contrato ou ato unilateral". (Grifamos.)

4.2.2 Por outro lado, do item 6 da exposição de motivos do Decreto-lei nº 1 682/79, extrai-se: o art. 4º estende o tratamento às pessoas jurídicas *autorizadas,* eliminando questões originadas do regime jurídico da exploração que anteriormente só beneficiava as concessionárias de serviços públicos.

4.2.3 Nestas condições, conforme entendimento já exposto no subitem 4.2 do Parecer Normativo CST nº 43/79, tendo em vista que essas atividades se identificam do ponto de vista econômico e social, pode-se concluir que a alíquota de 17% (dezessete por cento) é aplicável ao lucro real não excedente a 12% (doze por cento) do capital remunerável da pessoa jurídica que exerça atividades de serviços públicos, independen-

temente de o regime jurídico adotado ser de concessão, autorização ou permissão.

4.3 Preços fixados em tarifas aprovadas por autoridade pública

4.3.1 Segundo José Cretella Júnior (*Tratado de direito administrativo,* 1. ed.) "na fixação das tarifas, não basta a simples verificação do capital empatado nas instalações dos serviços e o cálculo dos juros razoáveis sobre esse capital, visto que inúmeros outros fatores entram naquela complexa tentativa fixadora. Os princípios fundamentais para bem fixar as tarifas de maneira que os preços estabelecidos atendam ao público e ao concessionário, não prejudicando o primeiro e não sacrificando o segundo, podem ser assim enunciados: 1º) do custeio do serviço; 2º) da justa retribuição do capital, de acordo com a situação do mercado; 3º) da economia popular. Quanto à tarifa, é definida, primeiro, como *a quantia em dinheiro que os usuários são obrigados a pagar à empresa concessionária quando se utilizam do serviço público* e depois com a *determinação administrativa dessa quantia, feita pelo poder público.*"

4.3.2 As modalidades de tarifas, os critérios mais adequados para a sua fixação bem como sua revisão devem ser definidas e fixadas pelo poder concedente, atendendo especificamente a atividade de serviço a ser executado e suas peculiaridads, além da legislação pertinente a cada atividade em particular. *O importante para que a pessoa jurídica possa pleitear a tributação à alíquota de 17% é que a tarifa seja fixada pelo poder público e paga pelo usuário que se utiliza do serviço público,* correspondendo, em última análise, ao preço da prestação obtida.

4.4 Capital remunerável

4.4.1 Não paira qualquer dúvida de que a forma de apuração do resultado deverá ser, necessariamente, a do lucro real, mediante escrituração adequada à atividade exercida. Para efeito de aplicação da alíquota de 17%, tomar-se-á como base de cálculo a parcela do lucro real até 12% do capital a remunerar, atendendo ao que dispõe o § 3º do art. 407 do RIR/80, a saber:

"§ 3º Para efeito do disposto neste artigo, será determinada a percentagem de lucro em relação ao capital a remunerar, reconhecido pela autoridade competente e considerado no cálculo das tarifas dos respectivos serviços (Lei nº 4 154/62, art. 18, § 2º)."

4.4.2 Cabendo, por disposição legal, à autoridade competente apurar a parte de investimentos que constituirão o capital inicial a ser reconhecido, bem como os respectivos capitais adicionais, que constituirão, ano a ano, o "capital reconhecido" — capital a remunerar —, poderá a autoridade concedente determinar que a contabilidade dessas empresas obedeça a um plano de contas, e outras normas que estabelecer, a fim de que haja perfeita distinção entre os valores patrimoniais vinculados aos serviços concedidos e que foram levados em consideração no cálculo das tarifas dos serviços, e os destinados a outros fins. Tratando-se de requisito indispensável à determinação da base de cálculo do imposto pela alíquota de 17%, a não fixação do "capital reconhecido" para efeito de determinar o capital a remunerar impedirá o gozo da tributação favorecida.

4.4.3 A aplicação da alíquota de 17% far-se-á, exclusivamente, sobre o lucro decorrente da receita derivada das tarifas cobradas diretamente dos usuários pela utilização dos serviços prestados mediante concessão, permissão ou autorização do poder público. O lucro assim obtido (derivado das tarifas aprovadas), que ultrapassar a 12% do capital a remunerar, além dos demais resultados (serviços não tarifados e receitas não vinculadas à tarifa pela prestação de serviços delegados) tais como os referentes a receitas financeiras, rendimentos de aluguel de bens móveis ou imóveis não relacionados com a atividade desenvolvida, receitas não operacionais, etc., submeter-se-ão à alíquota normal de 35%, e ao adicional de 5% criado pelo Decreto-lei nº 1 704/79, de que trata o § 2º do art. 407 do RIR/80, quando os lucros superarem o valor fixado pela legislação para o respectivo exercício financeiro.

4.4.4 Para este efeito, quando a pessoa jurídica mantiver outra atividade a par da específica exercida mediante concessão, permissão ou autorização nos termos deste parecer, deverá manter registros contábeis específicos, de modo que haja condições materiais para determinar-se, com segurança, o lucro real atribuível a cada atividade, conforme procedimento semelhante ao já recomendado pelo subitem 7.1 do Parecer Normativo CST nº 43/79.

5. O tratamento a que se refere este parecer é aplicável a partir do exercício financeiro de 1979, ou seja, sobre os resultados apurados a partir do período-base encerrado em 1978, consoante § 2º do art. 4º do Decreto-lei nº 1 682/79, *verbis:*

"§ 2º As disposições deste artigo serão aplicadas a partir do exercício financeiro de 1979, ficando revogados, no que forem incompatíveis, os arts. 18 da Lei nº 4 154, de 28 de novembro de 1962, e 1º do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966."

6. Para efeito de tributação do lucro inflacionário diferido, bem como compensação de prejuízos, deverá ser observado o que a respeito ficou estabelecido nos subitens 8.1 e 9.2 a 9.4 do Parecer Normativo CST nº 43/79, adaptadas as alíquotas para 17% e 35%, respectivamente.

À consideração superior.

CST, 30 de setembro de 1981. — *Rafael Garcia C. Barranco,* Fiscal de Tributos Federais.

De acordo.

Publique-se e, a seguir, encaminhem-se cópias às SS.RR.R.F. para conhecimento e ciência aos demais órgãos subordinados.

Jimir S. Doniak, Coordenador do Sistema de Tributação.