



---

## Solução de Consulta nº 259 - Cosit

**Data** 18 de dezembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. PERCENTUAL. CONTRATO DE CONCESSÃO. TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. CONSTRUÇÃO. OPERAÇÃO.

O percentual de presunção a ser aplicado na determinação da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido/regime de caixa na prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, vinculada a contratos de concessão de serviços públicos de transmissão de energia elétrica, independentemente do emprego parcial ou total de materiais, será de 32% (trinta e dois por cento).

A construção da infraestrutura é etapa diversa e autônoma, remunerada com receita a ser paga com ativo financeiro, sendo a concessionária tida por prestadora de tal serviço, não imiscuída à fase de operação do empreendimento (que será remunerada pelos serviços de operação).

Na execução desses contratos, as receitas de operação e manutenção da infraestrutura constituem receitas de transmissão de energia elétrica submetidas ao percentual de presunção do lucro de 16% (dezesesseis por cento) para o IRPJ.

Em face de inexistência de disposição legal em contrário, o Lucro Presumido/regime de caixa deve se dar com base na receita bruta (RAP) efetivamente recebida, com supedâneo no art. 223 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 112 DE 3 DE AGOSTO DE 2016.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.430, de 1996, arts. 2º e 25, I; Lei nº 9.249, de 1995, alínea "e", inciso III, § 1º, art. 15, introduzida pela Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 12.973, de 2014, art. 36; IN RFB nº 1.700, de 2017, alínea "e", do inciso IV, e alínea "a", do inciso III, do § 1º do art. 33, § 5º, do art. 37, e arts. 166, 168, 215 e 223; Orientação OCPC 05, de 2010.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. PERCENTUAL. CONTRATO DE CONCESSÃO. TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. CONSTRUÇÃO. OPERAÇÃO.

O percentual de presunção a ser aplicado na determinação da base de cálculo da CSLL pela sistemática do lucro presumido/regime de caixa na prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, vinculada a contrato de concessão de serviços públicos de transmissão de energia elétrica, independentemente do emprego parcial ou total de materiais, será de 32% (trinta e dois por cento).

A construção da infraestrutura é etapa diversa e autônoma, remunerada com receita a ser paga com ativo financeiro, sendo a concessionária tida por prestadora de tal serviço, não imiscuída à fase de operação do empreendimento (que será remunerada pelos serviços de operação).

Na execução desses contratos, as receitas de operação e manutenção da infraestrutura constituem receitas de transmissão de energia elétrica submetidas ao percentual de presunção do lucro de 12% (doze por cento) para a CSLL.

Em face de inexistência de disposição legal em contrário, o Lucro Presumido/regime de caixa deve se dar com base na receita bruta (RAP) efetivamente recebida, com supedâneo nos arts. 223 e 224 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 112 DE 3 DE AGOSTO DE 2016.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.430, de 1996, art. 25; Lei nº 9.249, de 1995, alínea “e”, inciso III, § 1º, art. 15, introduzida pela Lei nº 12.973, de 2014, e art. 20; Lei 12.973, de 2014, art. 36; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, V, do § 1º, e caput, do art. 34, § 5º do art. 37, e arts. 166, 168, 215, 223 e 224. Orientação OCPC 05, de 2010.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA.

A base de cálculo da Cofins, apurada pelo regime de caixa, será formada pela receita bruta efetivamente recebida, sendo inaplicável o § 1º do art. 281 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 112 DE 3 DE AGOSTO DE 2016.**

**Dispositivos Legais:** Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 20; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts 223 e 281, § 1º.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, apurada pelo regime de caixa, será formada pela receita bruta efetivamente recebida, sendo inaplicável o § 1º do art. 281 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 112 DE 3 DE AGOSTO DE 2016.**

**Dispositivos Legais:** Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 20; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts 223 e 281, § 1º.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

INEFICÁCIA PARCIAL

É ineficaz o questionamento, não produzindo efeitos, quando não versar sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária, mas sobre questões de cunho procedimental.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, inciso I, c/c art. 46. Ineficácia parcial.

**Relatório**

A interessada acima identificada esclarece ter por objeto social principal a prestação de serviços de transmissão de energia elétrica e formula consulta em que questiona sobre o percentual de presunção a ser aplicado sobre as receitas relativas a tal atividade.

02. Relata que lhe foi outorgada concessão de serviço de transmissão de energia elétrica pelo prazo de trinta anos, tendo assumido a obrigação de implantar, manter e operar as instalações de transmissão nos termos que descreve.

03. Informa que é optante pelo regime de tributação do lucro presumido, regime de caixa, e que oferece à tributação suas receitas efetivamente recebidas pela prestação do serviço público de transmissão, denominadas RAP – Receita Anual Permitida, com aplicação dos percentuais de presunção do lucro de 8% (oito por cento) para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e 12% (doze por cento) para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

04. Afirma que a transmissão de energia elétrica constitui serviço de transporte de carga, razão pela qual estaria sujeita aos percentuais acima mencionados, entendimento que já teria sido ratificado por esta Secretaria por meio das soluções de consulta que menciona.

05. Ocorre que a Lei nº 11.638, de 2007, teria alterado o método de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras, de forma que os investimentos na implantação da linha de transmissão deixaram de ser registrados em conta de ativo imobilizado e passaram a ser escrituradas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção da seguinte forma:

(i) como “custos”, no resultado do exercício, os dispêndios incorridos com investimentos na infraestrutura (reitere-se: no padrão contábil anterior, tais custos eram imobilizados, transitando no resultado do exercício apenas na realização por depreciação, amortização, baixa, etc.); e

(ii) como “receitas”, o valor justo pelos investimentos na infraestrutura incorridos, tendo por contrapartida um ativo financeiro.

06. Explica que, após a fase de construção, tem início a fase de operação, na qual o resultado é afetado pelas receitas financeiras e pelas receitas e custos da operação e manutenção da infraestrutura.

07. Utiliza um quadro exemplificativo para demonstrar os impactos nos resultados do exercício do padrão de contabilidade atual e da prática anterior. Fazendo a comparação entre ambos, afirma que na metodologia anterior a receita bruta de cada exercício correspondia à RAP – receita anual permitida, e, com as alterações ocorridas, o montante faturado pela transmissão de energia deixou de ser retratado como tal, passando a serem reconhecidas três tipos de receita:

(i) receita de construção (na “fase de construção”), tal como se as concessionárias fossem simplesmente construtoras;

(ii) receitas financeiras (tanto na “fase de construção”, quanto na “fase de operação”), tal como se fosse uma remuneração por “juros embutidos” pelo pagamento a prazo da “construção” (ajuste a valor presente); e

(iii) receitas de operação e manutenção (na “fase de operação”).

08. Assim, pelas novas regras contábeis, parte das receitas seria registrada como de construção, o que, segundo a consultante, deixaria de refletir a natureza jurídica da atividade desenvolvida.

09. Relata que a Lei nº 12.973, de 2014, alterou o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, incluindo entre as atividades às quais se aplica o percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) a “prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público”.

10. Em vista disso, questiona se estaria obrigada a utilizar o percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), bem como se esse percentual seria aplicado sobre todo o valor recebido pelo contrato de concessão. Sendo afirmativa a resposta à segunda pergunta, questiona sobre a forma de definir os valores sujeitos a percentuais diferentes de presunção, uma vez que “a segregação entre receita de construção” e “receita de operação” ocorre apenas no plano “financeiro-contábil”.

11. Defende a interpretação de que todas as suas receitas devem continuar submetidas ao percentual de 8% (oito por cento), que seria o adequado à atividade efetivamente por ela desenvolvida. Argumenta que a classificação adotada pela nova

contabilidade tem por função apenas evidenciar os fluxos de caixa futuros para a entidade, com viés puramente financeiro.

12. Transcreve doutrina que trata da dificuldade dos balanços anteriormente levantados em evidenciar a verdadeira situação patrimonial e financeira das concessionárias, para então afirmar que o viés financeiro da nova contabilidade não altera a natureza jurídica do contrato.

13. Reforça essa linha de argumentação mencionando doutrina no sentido de que a natureza dos seres do direito exsurge das normas jurídicas e não do seu tratamento contábil, bem como a neutralidade tributária, que teria sido buscada na implantação do novo padrão contábil.

14. Defende que a nova previsão de percentual de presunção para a atividade de construção teria atingido apenas as construtoras contratadas pelas concessionárias, e transcreve parcialmente o art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, que ratificaria essa interpretação.

15. Argumenta que a aplicação de percentuais de presunção diferenciados só ocorre quando se explora mais de uma atividade econômica, que não seria o seu caso, e, ainda, que a lei nova que estabelece disposições gerais ou especiais a par das já existentes não revoga nem modifica a lei anterior.

16. Apresenta também dúvida sobre a metodologia de cálculo das concessionárias que optam pelo lucro presumido/regime de caixa, uma vez que as receitas efetivamente recebidas, para efeito de apuração da base de cálculo das estimativas mensais na sistemática do lucro real e da base de cálculo do Pis e da Cofins, seriam aquelas calculadas de acordo com o art. 83 da IN RFB nº 1.515, de 2014.

17. Assim, sua dúvida é se na apuração do lucro presumido/regime de caixa deve-se considerar a receita efetivamente recebida ou a mensurada nos mesmos moldes que o PIS, Cofins e estimativas mensais.

18. Quanto a esse aspecto, defende que regime de caixa significa oferecer à tributação apenas a receita efetivamente recebida, bem como que a sistemática do lucro presumido teria por objetivo simplificar a apuração dos tributos. Nesse caso, seria um “absoluto *non sense*” admitir que esse regime não eximiria o contribuinte do complexo controle e metodologia estabelecidos pelo art. 83 da IN RFB nº 1.515, de 2014.

19. Em relação ao PIS e à Cofins, defende que o art. 150 da IN RFB nº 1.515, de 2014, não se aplica ao contribuinte optante pelo lucro presumido/regime de caixa.

20. Formula então as seguintes perguntas:

a) A **Consulente** continua se submetendo ao caput do art. 15 (ex vi da alínea “a” do inciso II do § 1º), portanto, sujeita aos percentuais de 8%/12% (IRPJ/CSLL)? Ou, quando da apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do Lucro Presumido/regime de caixa, está submetida à alínea “e” do inciso III do § 1º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95 (introduzida pela Lei nº 12.973/14), de modo que sua receita bruta fique sujeita, para determinação do Lucro Presumido, ao percentual de presunção de 32%?

b) As receitas de operação e manutenção da infraestrutura, reconhecidas contabilmente na “fase de operação” (artigo 81, II, da IN RFB nº 1.515/14),

continuam a ser consideradas como receitas de transmissão de energia elétrica e, portanto, se submeterem aos percentuais de presunção do lucro de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL)?

c) A base de cálculo na sistemática do Lucro Presumido/regime de caixa será formada pela receita bruta (RAP) efetivamente recebida (caput do artigo 129 da IN RFB nº 1.515/14) ou pela parcela do total da receita bruta da fase de construção calculada pela proporção definida no §3º do artigo 83 da IN RFB nº 1.515/14, além das receitas de operação e manutenção?

d) Caso (i) a base de cálculo na sistemática do Lucro Presumido/regime de caixa seja formada pela receita bruta (RAP) efetivamente recebida (caput do artigo 129 da IN RFB nº 1.515/14) e (ii) existam dois percentuais de presunção de lucro aplicáveis (32% para “receitas de construção” e 8%/12% para “receitas de operação e manutenção”, qual a metodologia de cálculo aplicável para segregar da receita efetivamente recebida (RAP) duas espécies de receitas (construção vs operação/manutenção), considerando que tal segregação existe apenas para fins financeiros-contábeis?

e) A base de cálculo do PIS/Cofins na sistemática cumulativa/regime de caixa (artigo 20 da Medida Provisória nº 2.158-35/01) será formada pela receita bruta efetivamente recebida (caput do artigo 129 da IN RFB nº 1.515/14) ou pela parcela do total da receita bruta da fase de construção calculada pela proporção definida no § 3º do artigo 83 da IN RFB nº 1.515/14, além das receitas de operação e manutenção (artigo 150, §1º, da IN RFB nº 1.515/14)? Ou seja, o artigo 150, §1º, da IN RFB nº 1.515/14 é aplicável mesmo no caso de opção pelo regime de caixa?

21. Por fim, a consultante presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## Fundamentos

22. 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.

23. No que tange às repercussões tributárias acerca da realização de atividades de construção e operação vinculadas a contratos de concessão de serviços públicos e respectivos percentuais de presunção, foram exaradas as Soluções de Consulta (SC) Cosit nº 174, de 3 de julho de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 15 de julho de 2015, e nº 112, de 3 de agosto de 2016, publicada no DOU de 26 de agosto de 2016, que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, a partir de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, em relação à interpretação a ser dada à matéria e respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida.

24. Nesse contexto, colaciona-se abaixo trechos importantes da Solução de Consulta Cosit nº 112, de 2016:

27. As primeira e segunda indagações da Consultante já foram objeto de apreciação, em caráter vinculante para a RFB, pela Solução de Consulta Cosit nº 174, de 3 de julho de 2015. É o inteiro teor de seus “Fundamentos”:

“23. A Lei nº 12.973, de 2014, conversão da Medida Provisória (MP) nº 627, de 2013, teve por finalidades, dentre outras, e conforme seu preâmbulo, **(i)** alterar “a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (...)” e **(ii)** “revogar o Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (...)”.

24. Quanto à revogação do RTT, tal se deu pelos motivos explicitados pelos itens “2” a “4” da Exposição de Motivos da MP nº 627, de 2013, abaixo reproduzidos:

“2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.

3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.

4. **A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS” (Grifou-se).**

24.1. Nesse passo, pode-se concluir, inequivocamente, que **(i)** não mais subsiste o RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, conforme disposição expressa do art. 64 da Lei nº 12.973, de 2014 e que **(ii)** a novel legislação veio se adequar às normas contábeis.

25. Com tal intuito, de se adequar a legislação às hodiernas práticas contábeis, dentre outros, a MP nº 627, de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 2014, revogou a alínea “b” do art. 58 da Lei nº 4.506, de 1964, que servia de base ao art. 325 do Decreto nº 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que dizia:

“Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha

duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitada, tais como:

(...)

b) investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente ao fim do prazo da concessão; (...)"

26. Tal se deu, no caso vertente, e tratando da interpretação das normas contábeis, porque, quanto ao assunto "Contratos de Concessão", a ICPC 01 (R1), aprovada em 02 de dezembro de 2011, já dispunha diversamente. Esta assenta, dentre outras, a seguinte posição quanto ao tratamento dos direitos do concessionário sobre a infraestrutura:

"11. A infraestrutura dentro do alcance desta Interpretação não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos. O concessionário tem acesso para operar a infraestrutura para a prestação dos serviços públicos em nome do concedente, nas condições previstas no contrato."

27. Assim, os custos de construção da infraestrutura deixaram de ser ativados no imobilizado da concessionária e de serem depreciados ao longo da fase de operação. Martins, Gelbcke, Santos e Ludícibus, no seu consagrado "Manual de Contabilidade Societária", p. 536, 2ª ed., 2013, Ed. Atlas, explicando o supracitado item 11 do ICPC 01, assentam que

"(...) A entidade concessionária não possui o controle sobre o ativo subjacente. Ao invés disso, ela possui apenas uma permissão de conduzir o serviço público em nome do concedente de acordo com os termos especificados no contrato. Nesse contexto, o concedente retém um envolvimento gerencial contínuo associado com a propriedade e o controle dos ativos da infraestrutura.

Portanto, a entidade concessionária atua, apenas, como uma prestadora de serviços. Ela constrói ou aperfeiçoa a infraestrutura para fornecer serviços públicos em nome do concedente, mas não possui controle sobre os ativos públicos de infraestrutura (...)."

28. Assentado que a entidade concessionária é uma prestadora de serviços, aí inclusos os de construção, e como deve se dar o registro do ativo, o item 14 da ICPC 01 anota como deve se dar o reconhecimento das receitas e custos relativos a serviços de construção:

"14. O concessionário deve contabilizar receitas e custos relativos a serviços de construção ou de melhoria de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção."

28.1. Quanto à contabilização de tais receitas, socorre-se, uma vez mais, das lições dos eminentes professores Martins, Gelbcke, Santos e Ludícibus ("Manual de Contabilidade Societária", pp. 539-40), que sintetizam o assunto:

"Sob um contrato de concessão sob alcance da Interpretação ICPC 01 (R1), a entidade concessionária constrói ou aperfeiçoa a infraestrutura utilizada para fornecer serviços públicos, além de operar e manter a

infraestrutura por um período determinado de tempo. Dentro desse contexto, entende-se que a entidade concessionária atua como uma prestadora de serviços.

Nesse cenário, ela deve reconhecer suas receitas com base na proporção dos serviços prestados até a data de encerramento do período contábil de divulgação. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, ‘o reconhecimento da receita com referência à proporção dos serviços executados relativos a uma transação é usualmente denominado como sendo o método da percentagem completada. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços forem prestados’. Note-se que esse método, conhecido como POC (percentage of completion), baseia-se justamente no princípio da competência, isto é, as receitas são reconhecidas à medida que os serviços são prestados, sendo confrontadas com as respectivas despesas.

Caso a entidade realize mais de um serviço (por exemplo, primeiramente a construção e em seguida a operação dos serviços), os valores recebidos ou recebíveis devem ser alocados com base nos respectivos valores justos dos serviços entregues, desde que os valores sejam separadamente identificáveis”.

29. Estabelecidas as formas pelo qual o direito deve ser registrado no ativo e como as receitas devem ser contabilizadas, perquire-se se a alteração dos critérios contábeis terá repercussão na senda tributária.

30. Considerando o modelo de negócio de transmissão adotado pela consultante, qual seja, o de ativo financeiro, o qual, diga-se, está em pleno acordo com os itens 84 a 96 da Orientação OCPC 05, aprovada em 3 de dezembro de 2010, que teve por objetivo sanar dúvidas quanto à correta aplicação da ICPC 01, transcreva-se o art. 36 da 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.”

30.1. Tal artigo dispôs, em síntese, que a tributação do lucro na fase construção se dá à medida dos recebimentos, mantida a neutralidade tributária.

31. Regulamentando o assunto, a IN RFB nº 1.515, de 2014, em seus arts. 81, 83 e 4º, § 18:

“Art. 81. 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.

(...)

“Art. 83. 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. 3º 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 Lalur:

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

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:

$$\text{VALOR A SER ADICIONADO} = \text{LD} \times (\text{R}/\text{V}),$$

onde os símbolos significam:

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. 4º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do art. 2º.

(...)

§ 18. 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. 83, a receita bruta, definida no § 1º, integrará a base de cálculo do imposto sobre a renda mensal quando efetivamente recebida.”

31.1. Os dispositivos normativos (i) evidenciam a separação legal das receitas provenientes das fases de construção e de operação e (ii) mantêm a neutralidade tributária, como não poderia deixar de ser. Em reforço dela, (ii.1) os incisos do § 2º esclarecem como deverá ser realizado

o controle dos valores no LALUR, **(ii.2)** o § 3º estabelece como os valores serão adicionados ao LALUR, à medida em que forem sendo recebidos e **(ii.3)** o § 18 evidencia que a receita recebida conforme o art. 83 somente será integrada à base de cálculo quando efetivamente recebida.

32. Esclarecido que, no ponto, foi mantida a neutralidade tributária no reconhecimento do lucro, passa-se à questão do aumento do percentual aplicável sobre a receita bruta para fins de determinação da base cálculo estimada, objeto de questionamento pela consulente. Uma vez reconhecido que a construção da estrutura é etapa diversa e autônoma, remunerada com receita a ser paga com ativo financeiro, sendo a concessionária tida por prestadora de serviço de tal serviço, não imiscuída à fase de operação do empreendimento (que será remunerada pelos serviços de operação), a Lei nº 12.973, de 2014, de modo expresso, determinou que a alíquota de presunção sobre o lucro passasse a 32% (trinta e dois por cento), para fins de apuração de base de cálculo para o IRPJ:

“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º (...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

(...)

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.”

33. Regulamentando o assunto, a alínea “e” do inc. IV do § 2º do art. 4º da IN RFB nº 1.515, de 2014:

“Art. 4º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do art. 2º.

(...)

§ 2º Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

IV - trinta e dois por cento, para as atividades de

(...)

e) construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais;”

33.1. A IN, assim, em reforço da letra da lei, afastou eventual dúvida que poderia haver quanto ao emprego somente de mão-de-obra ou parcial ou total de materiais: em qualquer modalidade em que

se dê a prestação do serviço haverá incidência da alíquota de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

34. No caso sob exame, não se diga que o serviço a ser prestado pela consulente seria tão somente o de transmissão de energia. É que a Cláusula Segunda do contrato assinado com o Poder Concedente, que estabelece seu objeto, assenta que este é o “serviço público de transmissão”. Este, por seu turno, de conformidade com as definições da Cláusula Primeira do contrato, seria o “serviço público de transmissão de energia elétrica, prestado mediante a implantação, operação e manutenção das instalações de transmissão (...)”. Em reforço, assenta a Segunda Subcláusula da Cláusula Segunda do contrato que “será de responsabilidade exclusiva da TRANSMISSORA a integral implantação das INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO, objeto do presente CONTRATO DE CONCESSÃO”.

35. Demais disso, não se diga que seria um serviço de simples empreitada. Tanto não seria deste modo que a Quarta Subcláusula da Cláusula Sétima do contrato dispõe, de modo genérico, no seu inc. II, que a “fiscalização técnica e comercial do serviço de energia elétrica, entre outros pontos, abrangerá (...) a observância das normas legais, regulamentares e contratuais; (...)”; mas, fazendo sobrelevar a importância da atividade de construção, aduz, em seu inc. I, especificamente, que tal fiscalização abrangerá o “projeto e a execução das obras para instalação das INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO; (...)”. Em reforço, e repisando o quanto exposto, o item 43 da Orientação OCPC 05 aduz que:

“Quando a concessionária presta serviços de construção, ela deve reconhecer a receita de construção pelo valor justo e os respectivos custos transformados em despesas relativas ao serviço de construção prestado e, dessa forma, por consequência, apurar margem de lucro. Em geral, o concessionário é o responsável primário pela prestação de serviços de construção, mesmo nos casos em que haja a terceirização dos serviços. Nos casos em que há terceirização da obra, normalmente, a margem é bem menor, suficiente para cobrir a responsabilidade primária do concessionário e eventuais custos de gerenciamento e/ou acompanhamento da obra.”

36. Em linha de conclusão, o percentual de presunção a ser aplicado para determinação da base de cálculo dos pagamentos por estimativa, nos termos do caput do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996 e da alínea “e” do inc. III do § 1º do art. 15 e do caput do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, todos com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, será de 32% (trinta e dois por cento), tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, para as atividades de prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, vinculados a contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais.

36.1 Por força do § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, para o caso de outras atividades, serão aplicados seus correspondentes percentuais de presunção” (Grifos do original).

27.1. Assim, quanto à primeira indagação da Consulente, responde-se de forma afirmativa à sua segunda parte, por força do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996.

27.2. Quanto à segunda indagação da Consulente, a resposta se encontra no item “32” da Solução de Consulta retro, que assim restou vazado: “Uma vez reconhecido que a construção da estrutura é etapa diversa e autônoma, remunerada com receita a ser paga com ativo financeiro, sendo a concessionária tida por prestadora de serviço de tal serviço, não imiscuída à fase de operação do empreendimento (que será remunerada pelos serviços de operação) (...)”. O subitem “36.1” complementa a resposta.

27.2.1. É dizer: o art. 81 da IN RFB nº 1.515, retro transcrito, segrega, em relação aos contratos de concessão de serviços públicos, a sua prestação em duas etapas distintas: a fase de construção e a fase de operação. A mudança promovida pela alínea “e” do inc. III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, com a redação que lhe deu a Lei nº 12.973, de 2014, foi, tão somente, com relação ao percentual de presunção a ser aplicado às receitas decorrentes da primeira fase.

28. Quanto às terceira e quinta indagações da Consulente, tais podem ser respondidas de forma unívoca. Para tanto, parta-se da definição de regime de caixa, extraída da lição de José Luiz Bulhões Pedreira, no seu consagrado “Impôsto de Renda”, Rio de Janeiro, 1969, APEC Editôra, p. 3-44:

“Regime financeiro de determinação – De um modo geral, no regime financeiro são considerados como realizados em cada período de determinação os rendimentos e as deduções efetivamente movimentados por caixa, no sentido de recebidos ou pagos em moeda, bens ou serviços. A determinação da renda não se baseia na comparação do ativo líquido no princípio e do fim do período, mas admite que o rendimento ou renda corresponde ao excesso das entradas de caixa em relação às saídas.

Quanto aos rendimentos e às receitas, além dos valores efetivamente recebidos por caixa, são considerados como realizados no período as importâncias que, embora não efetivamente recebidas, estavam à disposição do contribuinte, no sentido de que poderia recebê-las se assim o desejasse.

(...)

Em resumo, na determinação da renda pelo regime financeiro, salvo disposição legal especial em cada tipo de rendimento, dedução, abatimento, custo ou despesa, são tidos como realizados:

a) as receitas e os rendimentos brutos efetivamente recebidos, e colocados à disposição de seu beneficiário, em condições de serem por ele recebidos à sua vontade;

(...)”

28.1. Assim, no que respeita à terceira indagação da Consulente, e em face de inexistência de disposição legal em contrário, a base de cálculo para apuração do Lucro Presumido/regime de caixa deve se dar com base na receita bruta (RAP) efetivamente recebida, com supedâneo no art. 129 da IN RFB nº 1.515, de 2014.

28.1.1. Explica-se. É que a nova sistemática contábil cria um descompasso entre o reconhecimento das receitas de construção e os pagamentos referentes. Anteriormente, receita e pagamento coincidiam, construção e operação estavam unificadas. Na sistemática atual, à proporção da construção da infraestrutura, o concessionário vai reconhecendo uma receita de prestação de serviço de construção que antes não existia neste momento. Por essa razão, passou a haver uma antecipação de receita que precisaria ser diferida para que se mantivesse a neutralidade tributária.

28.1.2. Visando tal neutralização é que exsurge o comando do art. 36 da Lei nº 12.973, de 2014, regulamentado pelo art. 83 da IN RFB nº 1.515, de 2014, retro transcrito, o qual é direcionado às pessoas jurídicas do Lucro Real. Nesse sentido, dispõe que a receita reconhecida na fase de construção poderá ser tributada à medida do efetivo recebimento e seu § 3º define efetivo recebimento para este caso, como uma proporção.

28.1.3. Como as pessoas jurídicas do Lucro Presumido podem optar pela tributação com base no regime de caixa, a legislação não se preocupou em estabelecer normas que especificamente tratassem dessa neutralidade: a própria opção do contribuinte já contornaria o problema.

28.1.4. Portanto, o art. 83, § 3º da referida IN é direcionado exclusivamente aos contribuintes do Lucro Real, não sendo aplicável aos optantes pelo Lucro Presumido. Estes, ou fazem a opção pelo regime de caixa (e automaticamente passam a tributar as receitas de construção à medida do efetivo recebimento, como é inerente a tal sistemática), ou optam pela competência e, neste caso, deverão tributar aquelas receitas quando de seu reconhecimento contábil, ou seja, ainda na etapa de construção, incorrendo na tributação sobre o lucro antecipado.

28.2. No que respeita à quinta questão da Consulente, tendo-se também em vista a definição do regime de caixa e inexistência de disposição legal em contrário, infere-se que, de fato, não se pode exigir da Consulente que apure a base de cálculo das contribuições em comento a partir da proporção estabelecida no § 3º do art. 83, aplicável aos contribuintes que apuram suas receitas com substrato no regime de competência. Destarte, tal base será formada pela receita bruta efetivamente recebida, sendo inaplicável o § 1º do art. 150 da IN sob exame ao caso vertente.

28.2.1. E isso apesar de o art. 150 não discernir entre as pessoas jurídicas que apuram tais contribuições nas sistemáticas da cumulatividade (que estão no Lucro Presumido) e da não-cumulatividade. Todavia, de se reconhecer que a adoção do Lucro Presumido/regime de caixa é forma específica de se apurar tributos, devendo se sobrepor à regra geral.

29. No que respeita à quarta indagação da Consulente, a antiga Coordenação do Sistema de Tributação, por intermédio do Parecer Normativo CST nº 342, de 1970 (DOU de 22/10/1970) orienta que, para produzirem efeitos, as consultas deverão ter uma exposição detalhada e completa dos fatos, devidamente correlacionada ao direito que lhes seja aplicável, ou seja, aos dispositivos da legislação tributária que lhes regem, e cuja correta interpretação deseja obter o interessado.

29.1. Infere-se que, na hipótese, embora a inicial se refira a uma consulta sobre interpretação da legislação tributária nos termos do art. 46 do

Decreto 70.235, de 1972, não é essa a natureza da indagação apresentada pela consulente no que pertine à forma de contabilização de suas receitas. Não há, no caso, interpretação a ser dada a normas tributárias, assunto que caberia ser analisado em pleito de consulta.

29.2. Assim, por se tratar de questionamento meramente procedimental, a apreciação de tal matéria descabe totalmente em pleito de consulta, dadas as finalidades a que se destina esse instituto, inicialmente explicitadas. Nesse ponto, portanto, declara-se ineficaz a consulta.

(alguns grifos não constam do original)

25. Registra-se o fato de que, as perguntas apresentadas no âmbito da SC Cosit nº 112, de 2016, foram muito semelhantes às expostas nesta solução de consulta.

26. Informa-se, ainda, à consulente que os dispositivos normativos elencados na Solução de Consulta Cosit supratranscrita estão, agora, dispostos na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, e apesar de esta ter adquirido vigência após a data de protocolo da consulta, aquela é plenamente aplicável ao caso posto pela consulente. No que diz respeito à natureza jurídica das instruções normativas, estas são atos que têm por função complementar, normatizar e regulamentar a legislação tributária, enquadrando-se no art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966. Têm, também, esses atos natureza interpretativa, explicitando o sentido e o alcance dos atos legais.

26.1. Os dispositivos apresentam a seguinte correspondência:

IN RFB nº 1.515, de 2014	IN RFB nº 1.700, de 2017
Art. 4º, § 18	Art. 37º, § 5º
Art. 4º, § 2º, IV, alínea 'e'	Arts. 33, § 1º, IV, alínea 'e' e . 34, § 1º, V
Art. 81	Art. 166
Art. 83	Art. 168
Art. 129	Arts. 223 e 224
Art. 150	Art. 281

27. Por fim, cabe fazer considerações acerca da natureza da atividade de operação e manutenção de infraestrutura na transmissão de energia elétrica.

28. De acordo com o glossário publicado na rede mundial de computadores pela Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel, transmissão:

**Transmissão**

Consiste no transporte de energia elétrica do sistema produtor às subestações distribuidoras, ou na interligação de dois ou mais sistemas geradores. Compreende também o transporte pelas linhas de subtransmissão ou de

transmissão secundária que existirem entre as subestações de distribuição. Pode ainda compreender o fornecimento de energia a consumidores em alta tensão, mediante suprimentos diretos das linhas de transmissão e subtransmissão.

Resolução Normativa ANEEL n. 674, de 11 de setembro de 2015 (Diário Oficial, de 18 set. 2015, seção 1, p. 82)

Anexo: Manual de Controle Patrimonial do Setor Elétrico MCPSE

<http://www.aneel.gov.br/biblioteca/glossario>

29. Essa definição está de acordo com a do Decreto nº 41.019, de 26 de fevereiro de 1957, que primeiro regulamentou os serviços de energia elétrica:

Art 4º. O serviço de transmissão de energia elétrica consiste no transporte desta energia do sistema produtor às subestações distribuidoras, ou na interligação de dois ou mais sistemas geradores.

§ 1º. A transmissão de energia compreende também o transporte pelas linhas de subtransmissão ou de transmissão secundária que existirem entre as subestações de distribuição.

§ 2º. O serviço de transmissão pode ainda compreender o fornecimento de energia a consumidores em alta tensão, mediante suprimentos diretos das linhas de transmissão e subtransmissão.

(grifos não constam do original)

30. No mesmo sentido, a Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, que estabelece normas para outorga e prorrogação das concessões e permissões de serviços públicos estabelece regra para o ressarcimento dos responsáveis pela transmissão, pelo serviço de “transporte” envolvido:

Art. 15. (...)

(...)

§ 6º É assegurado aos fornecedores e respectivos consumidores livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão de concessionário e permissionário de serviço público, mediante ressarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente.

31. No âmbito da administração tributária federal, a natureza da atividade de transmissão foi tratada de forma incidental ao se analisar a atividade das distribuidoras de energia elétrica por meio da Solução de Consulta Cosit nº 27, de 9 de setembro de 2008, de onde se extrai:

“72.11 Com isso, abriu-se a possibilidade de contratar o serviço de distribuição (por meio do CUSD, remunerado pela TUSD), sem necessidade de contratar suprimento. O CUSD funciona como um “contrato de transporte”, pois as distribuidoras “transportam” por meio de suas estruturas físicas a energia comercializada por outros agentes do setor elétrico, que não elas próprias, a fim de levarem a energia a um lugar determinado ou apenas atravessá-la.

(...)

72.17 Com o novo tipo de atividade exercida pelas distribuidoras, prestação exclusiva de serviço para atender aos consumidores livres, fica claramente

identificável o exercício de atividade mista (serviço e revenda) pelas distribuidoras para atender os consumidores cativos: caso as distribuidoras fossem apenas empresas que prestassem serviço, deveriam apenas “transportar” por suas estruturas físicas e caso fossem apenas revendedoras de energia, não deveriam exercer a atividade de transporte.

(...)

72.21 Modelada a estrutura de funcionamento do setor de energia elétrica, passa-se a uma melhor análise da atuação das distribuidoras no exercício da atividade mista. Como visto no item 72.18, a atividade mista exercida para atendimento dos consumidores cativos é formada por duas componentes: prestação de serviços de transporte e comercialização.

(...)

86. O art. 51 do Decreto nº 4.541, de 23 de dezembro de 2002, regulamentou que devem ser contratados separadamente a conexão, o uso dos sistemas de transmissão ou distribuição e a compra de energia elétrica. Tais assuntos foram tratados da seguinte forma:

Art. 51. As concessionárias, permissionárias e cooperativas referidas no art. 50 deverão celebrar **contratos distintos para a conexão, uso dos sistemas de transmissão ou distribuição e compra de energia elétrica.**

Parágrafo único. Na definição do valor das tarifas para os contratos de conexão e de uso dos sistemas de transmissão ou distribuição de que trata este artigo, serão consideradas as parcelas apropriadas dos custos de transporte e das perdas de energia elétrica, bem como os encargos de conexão e os encargos setoriais, conforme regulamentação existente, admitida uma redução, quando necessária, em relação às tarifas de transmissão e de distribuição.

87. O parágrafo único do art. 51, acima transcrito, discrimina algumas parcelas a serem consideradas para fixação da TUST e da TUSD: custos de transporte e das perdas de energia elétrica, encargos de conexão, encargos setoriais. A discriminação da composição dessas tarifas torna-se relevante quando da identificação de que parcelas podem ser consideradas como insumo (pois correspondem a serviço adquirido), para fins de direito de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.”

(grifos não constam do original)

32. A Orientação OCPC 05, de 2010, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, ao tratar das características dos contratos de concessão das atividades de transmissão de energia elétrica, também a considera como transporte:

86. Na atividade de transmissão, a receita prevista no contrato de concessão (RAP) é realizada (recebida/auferida) pela disponibilização das instalações do sistema de transmissão e não depende da utilização da infraestrutura (transporte de energia) pelos geradores, distribuidoras, consumidores livres, exportadores e importadores. (...)

(grifos não constam do original)

33. Todos os atos citados nos itens precedentes tratam a transmissão como uma forma de transporte. De forma simplificada, pode-se dizer que a energia elétrica é gerada em um local e fornecida/consumida em outro, o que é possível pela existência de estruturas físicas ligando ambos os pontos, que suportam a sua passagem. Daí decorre que, embora do ponto de vista da ciência física isso possa ser considerado uma impropriedade, juridicamente falando, a atividade de transmissão de energia corresponde a um serviço de transporte, assim como a energia em si é tratada como uma mercadoria.

34. Pois bem. A norma relativa ao IRPJ faz referência aos “serviços de transporte, exceto o de carga”. Os serviços de transporte estão sujeitos ao percentual de presunção de 16% (dezesseis por cento), com exceção para o transporte de carga que se submete ao percentual de 8% (oito por cento).

35. Para se definir em qual dessas categorias está a transmissão de energia elétrica, o primeiro impulso é consultar o Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). Este código inicia por conceituar o contrato de transporte como aquele pelo qual alguém se obriga a transportar de um lugar para outro, pessoas ou coisas (art. 730). Após algumas outras regras de caráter geral, trata em seções distintas de duas modalidades de transporte: de pessoas e de coisas.

36. Por razões lógicas, a transmissão de energia não é transporte de pessoas. Quanto ao transporte de coisas, da leitura dos artigos do Código Civil, verifica-se que o contrato de transmissão de energia elétrica também não se enquadra nessa tipificação. Tome-se como exemplo os dois artigos inaugurais que são transcritos abaixo:

Art. 743. A coisa, entregue ao transportador, deve estar caracterizada pela sua natureza, valor, peso e quantidade, e o mais que for necessário para que não se confunda com outras, devendo o destinatário ser indicado ao menos pelo nome e endereço.

Art. 744. Ao receber a coisa, o transportador emitirá conhecimento com a menção dos dados que a identifiquem, obedecido o disposto em lei especial.

Parágrafo único. O transportador poderá exigir que o remetente lhe entregue, devidamente assinada, a relação discriminada das coisas a serem transportadas, em duas vias, uma das quais, por ele devidamente autenticada, ficará fazendo parte integrante do conhecimento.

37. Na transmissão de energia não há conhecimento de transporte e não é possível identificar quem produziu a energia que está sendo consumida por determinado consumidor. Desta feita, o contrato de transmissão de energia não corresponde a nenhuma das modalidades de contrato de transporte tipificadas pelo Código Civil.

38. Esse fato, entretanto, não invalida a classificação do serviço como de transporte para fins de tributação pelo IRPJ na sistemática do lucro presumido. Isso porque não há uma perfeita sincronia entre as modalidades de transporte utilizadas pela regra tributária e os contratos de transporte tipificados pelo direito civil.

39. Com efeito, não há identidade de linguagem e a técnica legislativa utilizada sugere que a regra tributária considera um universo de possibilidades que não se esgota em

duas modalidades de contrato. Se não fosse assim, teria bastado identificar as duas possibilidades atribuindo um percentual para cada uma.

40. Não é o que ocorre. A norma tributária estabelece um percentual para um universo de possibilidades e o identificou como serviços de transporte, e dentro desse universo estabeleceu uma exceção para os transportes de carga.

41. Assim, é rejeitada a idéia de que, ao aplicar a regra em questão, estariam sujeitos ao percentual de presunção de 16% (dezesesseis por cento) o transporte de pessoas e 8% (oito por cento) o transporte que não é de pessoas. Pelo contrário, a regra geral para a tributação dos serviços de transporte é a aplicação do percentual de 16% (dezesesseis por cento), e a exceção o percentual de 8% (oito por cento), que se aplica a uma modalidade específica, que é o transporte de cargas físicas, tangíveis, de coisas materiais.

42. Quanto a considerar o transporte de energia elétrica como transporte de cargas, deve-se, primeiramente, ater-se ao fato de que o percentual favorecido aos serviços de transporte é uma exceção dentro de um conjunto maior de serviços sujeitos ao percentual de 32% (trinta e dois por cento). E nesse conjunto já excepcional de serviços, o transporte de cargas é mais uma exceção. Considerando os princípios da generalidade e da universalidade da tributação, as regras de índole excepcional como essas devem ser interpretadas dentro dos limites impostos pela investigação sintática.

43. Sob esse aspecto, deve-se considerar que a própria identificação da transmissão de energia como modalidade de transporte já é decorrência de uma ficção jurídica, extraída de normas que não tinham por finalidade a classificação desses serviços para fins de tributação. Aliado a isso, recorrendo-se à Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio – NBS, verifica-se que o serviço de transporte de cargas está classificado no Capítulo 5 (cinco) e os serviços de transmissão e distribuição de eletricidade no Capítulo 8 (oito), juntamente com os serviços de distribuição de gás e água. Ou seja, se é possível entender que os “serviços de transporte” a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, constituem um conjunto mais amplo de serviços do que aqueles a que corresponderiam os contratos tipificados como de transporte pelo Código Civil, não há fundamento para uma interpretação igualmente extensiva da expressão “transporte de cargas”.

44. Portanto, as receitas de operação e manutenção da infraestrutura, reconhecidas na fase de operação, continuam a ser consideradas como receitas de transmissão de energia elétrica e, dada sua caracterização como serviços de transporte, estão sujeitas aos percentuais de presunção de 16% (dezesesseis por cento) para o IRPJ e de 12% (doze por cento) para a CSLL.

## Conclusão

45. Diante do exposto, responde-se à consulente, com base nos questionamentos apresentados e na esteira do que foi decidido na Solução de Consulta Cosit nº 112, de 2016, que:

45.1. O percentual de presunção a ser aplicado na determinação da base de cálculo do lucro presumido/regime de caixa para a prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, vinculada a contrato de concessão de serviços públicos de transmissão de energia elétrica, independentemente do emprego parcial ou total de materiais, será de 32% (trinta e dois por cento), tanto para o IRPJ quanto para a CSLL;

45.2. A construção da infraestrutura é etapa diversa e autônoma, remunerada com receita a ser paga com ativo financeiro, sendo a concessionária tida por prestadora de tal serviço, não imiscuída à fase de operação do empreendimento (que será remunerada pelos serviços de operação). Por força do § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, para o caso de outras atividades, serão aplicados seus correspondentes percentuais de presunção;

45.3. Na execução desses contratos, as receitas de operação e manutenção da infraestrutura constituem receitas de transmissão de energia elétrica submetidas aos percentuais de presunção do lucro de 16% (dezesseis por cento) e de 12% (doze por cento) para o IRPJ e para a CSLL, respectivamente.

45.4. Em face de inexistência de disposição legal em contrário, o Lucro Presumido/regime de caixa deve se dar com base na receita bruta (RAP) efetivamente recebida, com supedâneo nos arts. 223 e 224 da IN RFB nº 1.700, de 2017;

45.5. A base de cálculo para determinação dos valores das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins será formada pela receita bruta efetivamente recebida, sendo inaplicável o § 1º do art. 281 da IN RFB nº 1.700, de 2017, ao caso vertente;

45.6. É ineficaz o questionamento, não produzindo efeitos, quando não versar sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária, mas sobre questões de cunho procedimental.

Encaminhe-se ao Chefe da Dirpj

Assinado digitalmente.  
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS  
Auditora-Fiscal da Receita Federal

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir – Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira.

Assinado digitalmente.  
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit – Coordenação-Geral de Tributação para aprovação.

Assinado digitalmente.  
FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 112, de 3 de agosto de 2016, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

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