



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	88 – COSIT
DATA	16 de abril de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. CONTRATO COM ATIVIDADES INDISSOCIÁVEIS EM FUNÇÃO DO OBJETO CONTRATADO. TRANSPORTE DE CARGAS. SUPEDÂNEO À ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO. INAPLICABILIDADE.

A receita decorrente de contrato que reúne várias atividades indissociáveis dentro de um objeto pactuado é auferida em função do cumprimento deste objeto, não havendo a aplicação de percentuais diversificados, ainda que o prestador dos serviços exerça várias atividades para o seu cumprimento.

Nos casos em que o contrato contém mais de um objeto por conta de atividades autônomas, os percentuais de presunção são aplicados de forma distinta em relação a cada atividade.

Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no âmbito do regime do lucro presumido, não cabe a aplicação do percentual de presunção de 8% (oito por cento) sobre receitas auferidas com a atividade de transporte de materiais, exercida como supedâneo à consecução do objeto social de construção eletromecânica de subestação, redes de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, § 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 215, § 2º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO PRESUMIDO. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. CONTRATO COM ATIVIDADES INDISSOCIÁVEIS EM FUNÇÃO DO OBJETO CONTRATADO. TRANSPORTE DE CARGAS. SUPEDÂNEO À ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO REDUZIDO. INAPLICABILIDADE.

A receita decorrente de contrato que reúne várias atividades indissociáveis dentro de um objeto pactuado é auferida em função do cumprimento deste

objeto, não havendo a aplicação de percentuais diversificados, ainda que o prestador dos serviços exerça várias atividades para o seu cumprimento.

Nos casos em que o contrato contém mais de um objeto por conta de atividades autônomas, os percentuais de presunção são aplicados de forma distinta em relação a cada atividade.

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL no âmbito do regime do lucro presumido, não cabe a aplicação do percentual de presunção de 12% (doze por cento) sobre receitas auferidas com a atividade de transporte de materiais, exercida como supedâneo à consecução do objeto social de construção eletromecânica de subestação, redes de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 215, § 2º.

RELATÓRIO

A consulente, pessoa jurídica acima identificada, afirma ser sociedade empresária que desenvolve atividade de engenharia com foco na construção eletromecânica de subestação, redes de transmissão e distribuição de energia elétrica rural, urbana e iluminação.

2. Informa que possui contrato firmando com a empresa “X” com o objetivo de realizar a implementação do programa intitulado “Luz para Todos” (LPT) do Governo Federal, cujo foco é a universalização dos serviços de distribuição de energia elétrica na área rural.

3. Expõe que o programa “Luz para Todos” foi criado pela Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002, e que, após sucessivas prorrogações, com o fim de cumprimento das metas estabelecidas no referido programa, o Decreto nº 9.357, de 27 de abril de 2018, determinou que o programa deveria ser executado até o ano de 2022 pelas concessionárias e permissionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica.

4. Destaca que, consoante Manual de Operacionalização do LPT, anexo à Portaria nº 371, de 28 de agosto de 2018, do Ministério das Minas e Energia (MME), à Eletrobras cabe efetuar a “Análise Técnica e Orçamentária do Programa de Obras”, interagindo com os agentes executores, até que se obtenha condição adequada e compatível com os recursos previstos e que, em atendimento ao dever disposto na norma acima citada, a Eletrobras divulgou diversos materiais para orientar as concessionárias e permissionárias de serviço público de energia elétrica a elaborar as planilhas contendo o planejamento técnico e financeiro para execução das obras de expansão das linhas de rede elétrica, com detalhamento dos custos diretos e indiretos envolvidos.

5. Indica que, de acordo com o relatório divulgado pela Eletrobras intitulado “Especificações Técnicas dos Programas para Atendimento às Regiões Remotas dos Sistemas

Isolados no âmbito do Programa Luz para Todos”¹, o Programa de Obras (PO) deverá ser preparado pela concessionária/permissionária e apresentado para análise da Eletrobras por meio de dois documentos: 1) Arquivo de texto com um memorial descritivo do PO conforme a proposta de sumário; e 2) Planilha eletrônica, a ser preenchida pelas distribuidoras conforme modelo disponível no site do MME².

6. Entende que, embora o objetivo geral do projeto seja a instalação de novas linhas de distribuição de energia elétrica, a execução completa do objeto demanda uma série de outros custos conexos, tais como aquisição de equipamentos (de acordo com a tecnologia que deve ser implementada), de material para execução de obra civil, contratação de mão de obra especializada, e execução de logística para o transporte dos materiais até os locais onde devem ser implementadas as novas linhas.

7. Assevera que, no contrato que firmou com a empresa “X”, há expressa menção à necessidade de execução de “Serviços de Transporte de Materiais” e que a realização e o detalhamento dos serviços de transportes de materiais executados pela consulente também podem ser verificados a partir dos Cadernos de Serviços.

8. Continua no sentido de que, para cada rubrica de serviço prestado, é estabelecido um preço diferenciado, sendo perfeitamente possível segregar as receitas de prestação de serviços de transporte de cargas dos demais tipos de serviços prestados, nos termos do Anexo do 10º Aditivo Contratual.

9. Aponta que, no caso do contrato com a empresa “X”, o pagamento ocorre em regime de produtividade, conforme os serviços incluídos no escopo contratual forem sendo executados e que, para o cálculo da remuneração dos serviços de transporte, multiplica-se o quantitativo de cada atividade efetivamente executada pelo “Fator K”, estabelecido contratualmente.

10. Afirma que emite documentos fiscais separadamente para a execução de cada atividade prevista no contrato, contabilizando-os em suas respectivas contas contábeis, de modo que tal procedimento explicitaria ainda mais a separação dos valores percebidos em relação a cada atividade desenvolvida.

11. Informa que é optante pelo Lucro Presumido para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e que, atualmente, aplica o percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita proveniente dos serviços que presta, incluindo a parcela correspondente ao serviço de transporte de carga oriundo do contrato celebrado com a empresa “X”.

12. Transcreve os arts. 33 e 34 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que estabeleceriam os percentuais de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por

¹ Disponível para consulta em: https://www.mme.gov.br/luzparatodos/downloads/especificacoes_tecnicas.pdf

² Disponível para consulta em: <https://www.mme.gov.br/luzparatodos/Asp/documentos.asp>

cento), respectivamente, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no que tange às receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte de carga.

13. A consulente também cita o art. 38 da mesma Instrução Normativa, que determina que, em caso de exercício de atividades diversificadas, as receitas auferidas deveriam ser segregadas com o fito de aplicação do percentual de presunção previsto na legislação para cada atividade exercida.

14. Diz ter dúvidas se, mesmo integrando o escopo de um serviço cujo objetivo final constitui um projeto de engenharia, considerando as características do contrato mencionado, desenvolvido em parcelas definidas formalmente com diferentes sistemáticas de remuneração, é possível modificar o procedimento que adota hoje – que consiste em aplicar o percentual de presunção único de 32% (trinta e dois por cento) para o total das receitas auferidas por meio deste contrato – para adotar a segregação das receitas, aplicando-se os percentuais de presunção de:

- a) 8% referente à base de cálculo do IRPJ na prestação de serviços de transporte de cargas;
- b) 12% em relação à base de cálculo da CSLL na prestação de serviços de transporte de cargas; e
- c) 32% referente às demais receitas de prestação de serviços, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

15. Indica a existência dos seguintes atos que permitem a aplicação de percentuais de presunção distintos em casos de execução de atividades diversificadas por uma mesma empresa: Solução de Consulta SRRF7ª Região nº 144, de 13 de abril de 2004; Solução de Consulta Cosit nº 266, de 26 de setembro de 2014; Solução de Consulta Cosit nº 637, de 26 de dezembro de 2017; e Solução de Consulta Cosit nº 99.004, de 31 de março de 2020.

16. Apresenta os seguintes questionamentos:

- 1) A Consulente faz jus à aplicação do artigo 15, *caput* c/c art. 20, III da Lei nº 9.249/1995, em relação à receita do transporte de cargas realizado, conforme acima exposto?
- 2) Caso a resposta acima seja positiva, uma vez que a Consulente exerce desde 2015 as atividades de transporte de cargas vinculadas ao contrato nº XXXX, firmado com a empresa “X”, poderá pleitear administrativamente à Receita Federal a repetição do que vem sendo economicamente suportado a maior nos últimos cinco anos?
- 3) Em caso positivo, qual seria o procedimento administrativo indicado para a pleitear administrativamente a repetição do referido indébito?

17. Por fim, a consulente presta as declarações previstas no inciso II do § 2º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, vigente à época da apresentação da consulta.

FUNDAMENTOS

18. O presente processo de consulta 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 Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

19. Ademais a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações ou interpretações e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

20. Preliminarmente, informa-se à consulente que, apesar de a consulta ter sido apresentada na vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, as normas relativas ao processo de consulta agora estão contidas na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, que revogou a primeira.

21. O cerne da presente consulta diz respeito à identificação das atividades realizadas pela interessada no âmbito do contrato celebrado com a empresa “X” e, posteriormente, à análise se a atividade de transporte de materiais desenvolvida e suas respectivas receitas seriam auferidas de forma segregada e independente, para aplicação dos percentuais de presunção e apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no âmbito do regime do lucro presumido.

22. A Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, com fundamento nos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, dispõe:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

.....
.....

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

(...)

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

(...)

b) na prestação de serviços de transporte de carga;

(...)

d) na atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;

(...)

IV - 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

(...)

d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais;

(...)

j) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste parágrafo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

(...)

Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O percentual de que trata o caput será de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de:

I - prestação de serviços em geral, observado o disposto no § 2º;

(...)

IX - construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

§ 2º Para as atividades de prestação dos serviços referidos na alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 33 e de serviços de transporte, inclusive de carga, o percentual de que trata o caput será de 12% (doze por cento).

(grifos não constam do original)

22.1. Observa-se que, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, no âmbito do lucro presumido, a legislação de regência determina a aplicação dos percentuais de presunção de:

- a) 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), respectivamente, sobre receitas auferidas com a atividade de transporte de cargas;
- b) 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), respectivamente, sobre receitas auferidas na atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;
- c) 32% (trinta e dois por cento), para ambos os tributos, sobre receitas auferidas com o exercício de atividades de construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais; e
- d) 32% (trinta e dois por cento), para ambos os tributos, sobre receitas auferidas com a prestação de serviços em geral, na hipótese de não haver outro percentual de presunção específico para a atividade.

22.2. Permite-se ainda a aplicação de percentuais de presunção diferentes, correspondente a cada atividade, em caso de exercício de atividades diversificadas pela pessoa jurídica. Veja-se que o intuito do legislador é no sentido de permitir que pessoas jurídicas que possuam diversos objetos sociais e exerçam atividades diferentes e independentes tenham suas receitas tributadas de forma distinta, aplicando-se o percentual de presunção correspondente a cada atividade.

23. A consultante aduz ter como atividade a engenharia com foco na construção eletromecânica de subestação, redes de transmissão e distribuição de energia elétrica rural, urbana e iluminação.

24. No âmbito do contrato celebrado com a empresa “X”, a consultante afirma executar as atividades de construção e manutenção preventiva de redes aéreas de distribuição, ligação de unidades consumidoras, instalação de padrão de entrada, estudos e projetos em redes e transporte de materiais. No que tange a este último, a interessada ainda reproduz tabela com a enumeração dos itens que transporta e os respectivos valores estabelecidos para cada um.

24.1 A consulente também apresenta (i) tabela em que há a enumeração das atividades abarcadas pelo contrato celebrado com a empresa “X” e o fator quantitativo considerado para remunerar cada uma dessas atividades, e (ii) documento fiscal que se referiria à remuneração dos serviços de transporte prestados.

24.2 Registra-se, por oportuno, que a consulente não apresentou o contrato e respectivos anexos a que se refere, sendo que as informações acima reproduzidas constam apenas na petição de consulta.

24.3 No caso objeto da presente consulta, conclui-se que a interessada realiza diversas atividades decorrentes do mesmo contrato, mas não de forma independente. O transporte de materiais, nos termos apresentados na petição, parece consistir no transporte de itens, como, por exemplo, postes, necessários ao desenvolvimento de sua atividade principal, a construção eletromecânica de subestação, redes de transmissão e distribuição de energia elétrica rural, urbana e iluminação.

24.4 Na forma como as atividades realizadas foram descritas na petição de consulta, leva-se a crer que, não só o transporte de materiais, mas outras atividades realizadas pela consulente no âmbito do contrato celebrado com a empresa “X”, dão suporte e possuem conexão com a atividade de construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica. Ademais, contratos de construção por administração ou por empreitada podem demandar a efetivação de diversas atividades necessárias e inerentes à realização de uma obra específica.

24.5 Além disso, a consulente não afirma exercer a atividade de transporte de materiais fora do contexto aqui descrito, isto é, de forma apartada da atividade de construção. Em verdade, na situação posta, a consulente não exerceria a atividade de transporte de cargas por si só. O transporte de determinados itens acontece como supedâneo à consecução de seu objeto social, qual seja, a construção eletromecânica de subestação, redes de transmissão e distribuição de energia elétrica rural, urbana e iluminação.

25. Destarte, nos casos em que o contrato envolve o exercício de diversas tarefas pelo prestador de serviços, é necessário diferenciar duas situações distintas: (i) todas as tarefas indicadas no contrato são etapas indissociáveis para o cumprimento do objeto contratado; e (ii) há autonomia em relação a certas tarefas indicadas no contrato, isto é, identifica-se no contrato a existência de mais de um objeto.

25.1. Assim, nos contratos que englobam cumulativamente várias etapas indissociáveis dentro do objeto pactuado, a receita é auferida em função do cumprimento de tal objeto, cuja natureza atrela a identificação do correto percentual para o cálculo do lucro presumido.

25.2. Por outro lado, caso seja possível identificar mais de uma atividade autônoma em relação às outras atividades indicadas no contrato, estar-se-á diante do exercício de atividades diversificadas de que trata o § 2º do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017. Ressalte-se que a possibilidade de discriminação e cobrança apartada das atividades realizadas, por si só, não é suficiente para identificar o serviço como autônomo.

26. Por fim, os demais questionamentos restam prejudicados. Todavia, não é demais observar que, de qualquer modo, eles não poderiam ser solucionados pois não tratam de dúvidas relativas à interpretação da legislação, mas solicitam de forma genérica a confirmação dos procedimentos relativos à restituição, o que foge do escopo das consultas.

CONCLUSÃO

27. Com base no exposto, responde-se à consulente que, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no âmbito do lucro presumido:

- a) a receita decorrente de contrato que reúne várias atividades indissociáveis dentro de um objeto pactuado é auferida em função do cumprimento deste objeto, não havendo a aplicação de percentuais diversificados, ainda que o prestador dos serviços exerça várias atividades para o seu cumprimento;
- b) nos casos em que o contrato contém mais de um objeto por conta de atividades autônomas, os percentuais de presunção são aplicados de forma distinta em relação a cada atividade; e
- c) com base no contexto apresentado, não cabe a aplicação dos percentuais de presunção de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), respectivamente, sobre receitas auferidas com a atividade de transporte de materiais, exercida como supedâneo à consecução do objeto social de construção eletromecânica de subestação, redes de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Assinatura digital

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

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

Assinatura digital

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação 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 presente Solução de Consulta. Publique-se na forma do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

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