



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	203 – COSIT
DATA	5 de julho de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

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

CONCESSIONÁRIA. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO. SUBCONTRATADA. FALTA DE PREVISÃO.

O contrato de concessão de distribuição de energia elétrica não se enquadra em um contrato de construção por empreitada. Logo, está sujeito ao diferimento da tributação previsto nos arts. 35 e 36 da Lei nº 12.973, de 2014, destinado especificamente para as concessionárias de serviço público.

Não há previsão legal para o compartilhamento do diferimento previsto nos arts. 35 e 36 da Lei nº 12.973, de 2014, com as empresas subcontratadas.

**Dispositivos Legais:** Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 10, §§ 3º e 4º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 35 e 36.

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

CONCESSIONÁRIA. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO. SUBCONTRATADA. FALTA DE PREVISÃO.

O contrato de concessão de distribuição de energia elétrica não se enquadra em um contrato de construção por empreitada. Logo, está sujeito ao diferimento da tributação previsto nos arts. 35 e 36 da Lei nº 12.973, de 2014, destinado especificamente para as concessionárias de serviço público.

Não há previsão legal para o compartilhamento do diferimento previsto nos arts. 35 e 36 da Lei nº 12.973, de 2014, com as empresas subcontratadas.

**Dispositivos Legais:** Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 10, §§ 3º e 4º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 35, 36 e 50.

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

CONCESSIONÁRIA. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO. SUBCONTRATADA. FALTA DE PREVISÃO.

O contrato de concessão de distribuição de energia elétrica não se enquadra em um contrato de construção por empreitada. Logo, está sujeito ao diferimento da tributação previsto no art. 56 da Lei nº 12.973, de 2014, destinado especificamente para as concessionárias de serviço público.

Não há previsão legal para o compartilhamento do diferimento previsto no art. 56 da Lei nº 12.973, de 2014, com as empresas subcontratadas.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.718, de 1998, art. 7º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 768; Lei nº 12.973, de 2014, art. 56.

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

O contrato de concessão de distribuição de energia elétrica não se enquadra em um contrato de construção por empreitada. Logo, está sujeito ao diferimento da tributação previsto no art. 56 da Lei nº 12.973, de 2014, destinado especificamente para as concessionárias de serviço público.

Não há previsão legal para o compartilhamento do diferimento previsto no art. 56 da Lei nº 12.973, de 2014, com as empresas subcontratadas.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.718, de 1998, art. 7º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 768; Lei nº 12.973, de 2014, art. 56.

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima qualificada formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a interpretação da legislação tributária.

2. Informa tratar-se de entidade sindical que representa empresas atuantes no setor de energia elétrica e que prestam serviços a uma concessionária por meio de subcontratação, nos termos dos §§ 1º e 3º do art. 25 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, as quais apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) pelo regime do lucro real. Argumenta que alguns pagamentos das empresas representadas são postergados no tempo, conforme a dinâmica de execução de etapas de obras em empreitada com as concessionárias de energia elétrica.

3. Afirma que, na prestação de serviços de empreitada com o poder público, a empresa contratada pode diferir o reconhecimento da receita para o momento de seu recebimento, nos termos do art. 10, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e esse direito ao diferimento seria transmitido à empresa subcontratada, na proporção da participação dela na receita a receber, conforme § 4º do art. 10 do mencionado Decreto-lei.

4. Tal regramento também se encontra, segundo a consulente, no art. 717, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, e no art. 480, § 1º, do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, tanto para o IRPJ, quanto para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para

o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

5. Dispõe que, no contrato de concessão da concessionária com a União, há menção à realização de obras com o fornecimento dos insumos necessários. Cita os arts. 610, 611 e 615 da Lei nº 10.406 – Código Civil, de 10 de janeiro de 2002, que trata da atividade de empreiteiro, e o art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 2.021, de 16 de abril de 2021, que trata do contrato de empreitada e de subempreitada.

6. Menciona os arts. 35 e 36 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que disciplinam o diferimento da receita apenas para as concessionárias de serviço público, e traz dúvidas se o contrato de concessão poderia ser considerado um contrato de empreitada, de modo permitir o diferimento da receita também para as subcontratadas de concessionárias, com base no art. 10, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

7. Por fim, apresenta os seguintes apontamentos, com o questionamento ao final:

*Considerando que os contratos firmados entre União e XXXX (Concessão), para a exploração de serviços de energia elétrica, podem ser considerados como contrato de empreitada, possível a subcontratação.*

*Considerando que a XXXX (Concessão) subcontrata serviços para os quais fora contratada para realizar, os quais são prestados pelos representados da consulente.*

*Considerando que é possibilitado à Concessionária o diferimento do reconhecimento das receitas para o momento do recebimento e que a legislação estende essa possibilidade às subcontratadas, questiona-se se seria possível às empresas representadas pela consulente - na qualidade de subcontratadas de contrato de empreitada de Concessionária de Energia Elétrica - diferir o reconhecimento de receita para o momento do recebimento, impactando no recolhimento dos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme a legislação trazida acima.*

## FUNDAMENTOS

8. Preliminarmente à análise da matéria, cabe informar que o objetivo do processo de consulta de que tratam os arts. 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e a Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, presta-se unicamente a fornecer à consulente a interpretação adotada pela RFB para determinada norma tributária que disciplina situações por ela enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro, tendo como premissa que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade.

9. Nesse sentido, a solução não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou situações jurídico-tributária informadas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

10. Ademais, o instituto da consulta não se situa no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, o que implica dizer que compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação.

11. Desse modo, a presente Solução de Consulta se limitará a analisar a interpretação do § 4º do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, do § 2º do art. 717 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, e dos arts. 35 e 36 da Lei nº 12.973, de 2014, citados pela consulente, em confronto com os fatos narrados.

12. Inicialmente, cabe mencionar que a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, encontra-se revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que a substituiu na regulamentação da apuração, fiscalização, arrecadação e administração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. No entanto, a redação do dispositivo questionado, art. 717, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, cuja base legal é o art. 7º da Lei nº 9.718, de 1998, foi mantida na forma do § 2º do art. 768 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

#### ***Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022***

*Art. 768. Na hipótese de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá ser diferido pelo contratado até a data do recebimento do preço (Lei nº 9.718, de 1998, art. 7º, caput).*

*§ 1º Para fins do disposto no caput, a pessoa jurídica contratada pode excluir da base de cálculo das contribuições do mês do auferimento da receita, o valor da parcela ainda não recebida, para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento.*

*§ 2º O diferimento previsto no caput poderá ser aplicado também ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento (Lei nº 9.718, de 1998, art. 7º, parágrafo único).*

#### ***Lei nº 9.718, de 1998***

*Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.*

*Parágrafo único. A utilização do tratamento tributário previsto no caput deste artigo é facultada ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento.*

13. O referido dispositivo trata de hipótese do diferimento do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no caso de **construção por empreitada ou fornecimento**

**a preço predeterminado de bens ou serviços**, em contratos com **pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias**, e da aplicação desse diferimento aos subcontratados ou subempreiteiros, na situação de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento.

14. De forma semelhante, no caso 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, firmados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o § 3º do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, prevê o diferimento da tributação sobre o lucro até sua realização. Por sua vez, o § 4º do citado artigo possibilita que o benefício do diferimento seja transferido a empresas subcontratadas parcialmente para a empreitada ou para o fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviço na proporção da sua participação na receita.

*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: (Vide Lei nº 9.065, de 1995)*

[...]

*§ 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).*

*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.*

15. Percebe-se que nenhum desses dispositivos trata, especificamente, de contratos de concessão de serviços públicos, mas de contratos de longo prazo de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou direitos por preço predeterminado.

16. Já para os contratos de concessão de serviços públicos, como é o caso da distribuição de energia elétrica objeto da consulta, há a previsão do diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL para as empresas concessionárias, nos termos do arts. 35 e 36, em conjunto com o art. 50, da Lei nº 12.973, de 2014. Analogamente, o art. 56 desta Lei prevê o diferimento da contribuição para o

PIS/Pasep e da Cofins e nenhum desses dispositivos contempla a transferência do diferimento para subcontratadas.

### **Contratos de Concessão**

*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.*

*Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais referidos no art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a receita mencionada no caput não integrará a base de cálculo, exceto na hipótese prevista no art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

*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.*

*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.*

[...]

*Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)*

[...]

*Art. 56. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, a receita decorrente da 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, integrará a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, à medida do efetivo recebimento.*

17. O art. 35 da Lei nº 12.973, de 2014, trata do diferimento da tributação do lucro nos casos em que a concessionária de serviços públicos reconheça como receita o direito de exploração recebido do poder concedente. Nesse caso, na apuração do lucro real, computa-se essa receita à medida em que ocorra a realização do respectivo ativo intangível.

18. Já o art. 36 da mencionada lei dispõe acerca do diferimento do lucro decorrente da receita pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, em decorrência de contrato de concessão de serviço público, cuja contrapartida seja um ativo

financeiro. O art. 56 dispõe de forma semelhante, apenas dirigindo o diferimento da tributação às contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins.

19. A Exposição de Motivos nº 187/2013 MF, que acompanhou a Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, expõe que o art. 34 da citada Medida Provisória, o qual originou os arts. 35 e 36 da Lei nº 12.973, de 2014, surgiu para afastar a tributação do IRPJ até que houvesse o recebimento financeiro, nos casos de construção ou melhoramento de infraestrutura nos contratos de concessão de serviços públicos, cuja contrapartida fosse um ativo intangível referente ao direito de exploração.

**EM nº 187/2013 MF**

[...]

45. *No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, essa receita reconhecida na fase de construção ou melhoramento da infraestrutura com contrapartida em ativo intangível (direito de exploração) ocasionará antecipação de parte dos resultados do contrato. O caput do art. 34 visa afastar a tributação de IRPJ antes dos recebimentos financeiros. O seu parágrafo único afasta a incidência do IRPJ sobre esses recebimentos financeiros, nos pagamentos mensais por estimativa.*

20. Os arts. 36 e 56 não foram previstos originalmente na Medida Provisória nº 627, de 2013, tendo sido acrescentados quando da conversão da Medida Provisória na Lei nº 12.973, de 2014. A redação do art. 36 surgiu da necessidade de estender o diferimento da tributação do lucro, previsto no art. 35 da mencionada lei, aos casos em que a receita pela construção, ampliação, reforma ou melhoramento da infraestrutura necessária ao serviço concedido se refere a um ativo financeiro pago pelo próprio poder concedente. Já o art. 56 estende o diferimento à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

21. Percebe-se que o legislador criou dispositivos específicos para tratar do diferimento da tributação nos contratos de concessão de serviços públicos, tendo em vista as peculiaridades desse tipo de contrato, como se verá a seguir.

22. Em um contrato de concessão de energia elétrica, o poder concedente não contrata uma construtora para a realização das instalações de transmissão e melhoramento da infraestrutura. Ele contrata uma empresa habilitada a explorar os serviços públicos de distribuição de energia elétrica que, em conjunto com a prestação desse serviço público, se responsabiliza pela infraestrutura necessária, conforme trechos reproduzidos a seguir do contrato de concessão anexado à presente consulta.

**CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO DO CONTRATO**

*Este Contrato regula a exploração dos serviços públicos de distribuição de energia elétrica objeto da concessão de que é titular a CONCESSIONÁRIA, [...]*

[...]

*Segunda Subcláusula - As instalações de transmissão são consideradas como integrantes da concessão de distribuição relacionada no Anexo I, referida no caput desta cláusula.*

[...]

#### **CLÁUSULA SEGUNDA - CONDIÇÕES DE PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS**

[...]

*Quinta Subcláusula - A CONCESSIONÁRIA é obrigada a realizar, por sua conta, até os limites de investimento estabelecidos pela legislação, projetos e as obras necessárias ao fornecimento de energia elétrica aos interessados, até o ponto de entrega, segundo as normas do PODER CONCEDENTE.*

[...]

#### **CLÁUSULA QUARTA - EXPANSÃO E AMPLIAÇÃO DOS SISTEMAS ELÉTRICOS**

*A CONCESSIONÁRIA obriga-se a implantar novas instalações e a ampliar e modificar as existentes, de modo a garantir o atendimento da atual e futura demanda de seu mercado de energia elétrica, observadas as normas e recomendações dos órgãos gerenciadores do Sistema Elétrico Nacional e do PODER CONCEDENTE.*

23. A concessão de serviço público objeto da presente consulta abrange diversos serviços e atividades e a forma de remuneração se dá, em geral, por meio do pagamento das tarifas pelos usuários do serviço. Entretanto, em algumas situações específicas a compensação é feita pelo próprio poder público, como no caso em que o custo das obras de infraestrutura excede o limite de investimento sob responsabilidade da concessionária, como se observa no trecho do contrato citado abaixo:

*Segunda Subcláusula - A CONCESSIONÁRIA obriga-se a realizar as obras de expansão e/ou ampliação do sistema elétrico, que representem a alternativa de mínimo custo e tecnologia adequada, necessárias ao atendimento de um conjunto de consumidores solicitado pelo Governo do Estado YYYY, mediante acordo, contrato ou convênio escrito. A execução das obras fica condicionada ao recebimento, pela CONCESSIONÁRIA, de contribuição do Estado YYYY no valor correspondente à diferença entre o custeio das obras e o limite de investimento de responsabilidade da CONCESSIONÁRIA, segundo as normas estabelecidas pelo PODER CONCEDENTE.*

24. Por meio da Solução de Consulta Cosit nº 112, de 3 de agosto de 2016, a RFB explanou acerca das diferentes atividades presentes nos contratos de concessão de energia elétrica, conforme trechos de sua ementa:

#### **Solução de Consulta Cosit nº 112, de 2016**

*Ementa*

[...]

*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).*

[...]

25. A Solução de Consulta Cosit nº 174, de 3 de julho de 2015, analisou as atividades de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, vinculadas a contratos de concessão de serviços públicos, para fins de tributação do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido, e fez uma análise detalhada dessas atividades de infraestrutura realizadas por concessionárias de serviços públicos. Conforme trechos reproduzidos abaixo, a RFB entendeu que a entidade concessionária constrói e aperfeiçoa a infraestrutura utilizada para fornecer os serviços públicos, e que o objeto do contrato abrange o todo, ou seja, todas as atividades necessárias à prestação do serviço concedido, não se limitando a uma atividade de construção por empreitada.

#### **Solução de Consulta Cosit nº 174, de 2015**

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:*

[...]

28.1. *Quanto à contabilização de tais receitas, socorre-se, uma vez mais, das lições dos eminentes professores Martins, Gelbcke, Santos e Iudícibus (“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”.*

[...]

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: (grifos nossos)***

*“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.”*

26. Como a questão sob análise trata de empresa concessionária de energia elétrica, caracterizada como entidade privada que subcontrata empresa para construção por empreitada de parte da infraestrutura necessária ao serviço concedido, a análise e enquadramento nos dispositivos legais deve levar em conta primordialmente o contrato da concessionária com o ente público.

27. Pode-se afirmar, neste caso, que o objeto do contrato da concessionária de distribuição elétrica com o Poder Público **não** se reveste num contrato de construção por empreitada, mas num contrato complexo, que abarca o conjunto de atividades relativas à exploração do serviço público de distribuição de energia elétrica e à construção e reforma da infraestrutura necessária à distribuição de energia. Assim, não é possível enquadrá-lo nas disposições relativas ao art. 10, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ou do art. 7º da Lei nº 9.718, de 1998. Consequentemente, não há permissão legal para aproveitamento do diferimento fiscal pelas subcontratadas, ainda que estas realizem obras por empreitada para a concessionária.

**CONCLUSÃO**

28. Diante de todo o exposto, soluciona-se a presente Consulta respondendo à consulente que o contrato de concessão de distribuição de energia elétrica não se enquadra num contrato de construção por empreitada. Logo, está sujeito ao diferimento da tributação previsto nos arts. 35, 36 e 56 da Lei nº 12.973, de 2014, destinado especificamente para as concessionárias de serviço público, e não há previsão legal para o compartilhamento do diferimento com as empresas subcontratadas.

*Assinatura digital*

**MIRELLA FIGUEIRA CANGUÇU PACHECO**  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotir e da Cotri.

*Assinatura digital*

**MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO**  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF05

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

*Assinatura digital*

**GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU L. ROSA**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

*Assinatura digital*

**OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

**ORDEM DE INTIMAÇÃO**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa nº 2.058, 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