



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

250 – COSIT

DATA

4 de setembro de 2024

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, art. 25; Lei nº 9.249, de 1995, alínea “e”, inciso III, § 1º, art. 15, introduzida pela Lei nº 12.973, de 2014; art. 36 da Lei nº 12.973, de 2014; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017,

art. 37, § 5º; art. 33, § 1º, inciso IV, alínea “e”; art. 34, § 1º, inciso V e arts. 166, 168, 223 e 224.

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.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre interpretação da legislação tributária dirigida à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, a ser apreciada segundo o rito da Instrução Normativa RFB nº 2058, de 9 de dezembro de 2021.

2. A Consulente informa ser empresa que exerce atividade de transmissão de energia elétrica. Nessa qualidade, assinou com a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, em 2018, Contrato de Concessão para Prestação de Serviço Público de Transmissão de Energia Elétrica, firmado com prazo de 30 (trinta) anos, tendo por objeto a construção, operação e manutenção das instalações de transmissão localizadas no estado XXX.

3. Durante a fase de obras de construção das instalações de transmissão a Consulente informa ter apurado o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pelo regime do lucro real.

4. Por sua vez, a operação comercial das instalações de transmissão se iniciou em novembro de 2021, tendo a Consulente optado pelo lucro presumido já a partir do ano-base 2021, adotando o regime de competência.

5. Sobre as receitas que passou a auferir pela prestação de serviço público de transmissão de energia elétrica, denominadas no Contrato de Concessão como Receita Anual Permitida ou RAP, informa que aplicou, no 4º trimestre do ano base 2021 e no 1º trimestre do ano-base 2022, o coeficiente de presunção de 8% para apurar o IRPJ e de 12% para a CSLL.

6. Esclarece a Consulente que a escolha por tais coeficientes de presunção ocorreu por entender que, sendo a energia elétrica equiparada a mercadoria para efeitos tributários, submetendo-se inclusive à incidência do ICMS, os serviços de transmissão de energia elétrica seriam equivalentes ao seu transporte como carga, atividade submetida aos percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, conforme artigos 15, caput e §1º, inciso II, alínea “a” e 20, inciso III da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

7. Nesse sentido, observa que as receitas da fase de operação dos serviços de transmissão de energia elétrica propriamente, não se confundem com a fase de execução das obras das instalações de transmissão. Portanto, não se submeteriam ao coeficiente de presunção de 32% do IRPJ, previsto na alínea “e” do inciso III do art. 15 da Lei nº 9.295, de 1995, acrescentada pela Lei Federal nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e replicada, para a CSLL, no artigo 20, inciso I da Lei nº 9.249, de 1995.

8. Em que pese o entendimento acima, a consulente alega que a Receita Federal possui entendimento não uniforme a respeito dos coeficientes de presunção aplicáveis sobre as receitas da fase operacional dos contratos, havendo Soluções de Consulta que apontam os percentuais de 8% e 12% para o IRPJ e a CSLL e outras que indicam que o coeficiente a ser aplicado é o de 32%, sem fazer qualquer distinção entre as fases de obra de implantação da infraestrutura e de operações.

9. Nesse sentido, observa que, com base nas alterações promovidas pela Lei nº 12.973, de 2014, a RFB sustentou, na Solução de Consulta Cosit nº 174, de 03 de julho de 2015, que, se no contrato assinado com o Poder Concedente, está determinado que o objeto da transmissora é o “serviço público de transmissão” e que essa atividade é prestada “mediante a implantação, operação e manutenção das instalações de transmissão”, não haveria apenas um serviço sendo prestado, mas vários deles, o que atrairia a incidência do coeficiente de presunção de 32%.

10. Pontua, por outro lado, que na Solução de Consulta Cosit nº 112, de 3 de agosto de 2016, a RFB reconhece que os contratos de concessão de transmissão de energia contemplam etapas distintas de construção e de operação, concluindo que as receitas da etapa de construção se sujeitam à base estimada de 32%, com ou sem emprego de materiais, sem fazer qualquer referência expressa quanto aos coeficientes de presunção na etapa de operação e manutenção.

11. De outra parte, remete à Solução de Consulta Disit nº 8.020, de 5 de setembro de 2016, que reconhece a aplicação dos percentuais de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) para as receitas de operação e manutenção da infraestrutura de transmissão e 32% para a fase de construção das linhas.

12. Ainda sobre a divergência de entendimentos na Receita Federal, observa que a Solução de Consulta Cosit nº 259, de 18 de dezembro de 2018, assegurou ao contribuinte consulente os percentuais de presunção de lucro de 16% para o IRPJ e 12% para a CSLL para as receitas de operação e manutenção da infraestrutura de transmissão de energia elétrica, equiparando-as aos serviços de transporte, mas não aos de carga.

13. Na sequência, a Consulente aduz jurisprudência do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região, favorável à aplicação dos coeficientes de presunção de 8% e 12% para o IRPJ e CSLL, respectivamente, sobre as receitas das transmissoras de energia elétrica em todas as fases de suas atividades.

14. Por fim, formula os seguintes questionamentos:

3.1. As receitas da Consulente decorrentes das atividades de operação comercial do Contrato de Concessão, que compreendem a operação e manutenção da infraestrutura e a transmissão de energia elétrica podem, no lucro presumido, regime de competência, ser submetidas aos percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e seu adicional e 12% para a CSLL, nos termos do art. 15, caput, e §1º, inciso II, alínea “a” e art. 20, inciso I da Lei nº 9.249/95?

3.2. A base de cálculo dos referidos tributos será, no lucro presumido/regime de competência, representada pela receita anual permitida (RAP) dividida por 12 (doze), indicada no relatório de faturamento mensal (“Aviso de Crédito relativo à Apuração Mensal de Serviços e Encargos”) e correspondente à soma dos valores das notas fiscais de “Encargos de Uso do Sistema de Transmissão de Energia e Conexão” – CFOPs 6125, 5125, 6949 e 5949 -, emitidas em determinado mês?

3.3. Caso a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no lucro presumido seja formada pela receita anual permitida (RAP), dividida por 12 (doze), indicada no relatório de faturamento mensal (“Aviso de Crédito relativo à Apuração Mensal de Serviços e Encargos”) e correspondente à soma dos valores das notas fiscais emitidas em determinado mês, mas existam, no entendimento da COSIT, dois percentuais de presunção de lucro aplicáveis, sendo 32% para “receitas de construção” e 8%/12% para “receitas de operação e manutenção”, qual a metodologia de cálculo aplicável para segregar as duas espécies de receitas (construção vs operação/manutenção),

considerando que não existe tal segregação no relatório de faturamento (“Aviso de Crédito”) nem nas notas fiscais?

FUNDAMENTOS

15. A consulta acerca da interpretação da legislação tributária relativa aos tributos administrados pela Receita Federal encontra-se prevista nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regulamentada pelo disposto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e atualmente disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Trata-se de instrumento que tem por objetivo dar segurança jurídica àquele que possui dúvidas quanto à aplicação de dispositivos legais a fato determinado.

16. Ressalta-se que a Solução de Consulta não se presta a verificar a efetiva ocorrência e exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, mas os toma em sua tipicidade e conexão com o campo semântico de texto normativo submetido a interpretação. Nesse sentido, a Solução de Consultação convalida nem invalida quaisquer informações, tabelas, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas por consultante ou terceiros com quem ele se relacione, bem como não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

17. Na presente consulta, a Consultante busca saber os percentuais de presunção a ser aplicáveis no âmbito do lucro presumido, na condição de concessionária de serviço público de transmissão de energia elétrica, nas fases de operação e manutenção da infraestrutura e a transmissão de energia elétrica. Esse assunto foi tema da Solução de Consulta Cosit nº 112, de 3 de agosto de 2016, cuja íntegra pode ser obtida no sítio da RFB na Internet no seguinte endereço:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=76828>

18. Referida Solução de Consulta encontra-se assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa:

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

*O percentual de presunção a ser aplicado para determinação da base de cálculo do Lucro Presumido, nos termos da alínea “e” do inc. III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, combinados com o art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, todos com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, **será de 32%** (trinta e dois por cento) para o cálculo do IRPJ, 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.*

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.

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. 129 da IN RFB nº 1.515, de 2014.

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; art. 36 da Lei nº 12.973, de 2014; Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, alínea “e”, inciso IV, § 2º, e § 18, ambos do art. 4º, e arts. 81, 83, 122 e 129.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

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

O percentual de presunção a ser aplicado para determinação da base de cálculo do Lucro Presumido, nos termos da alínea “e” do inc. III do § 1º do art. 15 e do caput do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, combinados com o art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, todos com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, **será de 32%** (trinta e dois por cento) para o cálculo da 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.

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.

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. 129 da IN RFB nº 1.515, de 2014.

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 1.515, de 2014, alínea “e”, inciso IV, § 2º, e § 18, ambos do art. 4º, e arts. 81, 83, 122 e 129.

19. Para melhor compreensão do tema, segue-se transcrição dos fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 112, de 2016.

Solução de Consulta Cosit nº 112, de 2016.

(...)

Fundamentos

27. As primeira e segunda indagações da Consulente 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 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 porcentagem 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:

VALOR A SER ADICIONADO = LD X (R/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 consultante. 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 “Imposto 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)

20. Conforme se verifica dos excertos da Solução de Consulta Cosit nº 112, de 2016, acima transcritos, há referências a diversos dispositivos da IN RFB nº 1.515, de 2014. Essa IN teve seu texto atualizado pela IN RFB nº 1.700, de 2017, de modo que os dispositivos citados continuam plenamente válidos, mediante transposição para a nova norma.

21. Conforme se constata dos fundamentos da Solução de Consulta acima transcritos, a tributação dos contratos de concessão de serviços públicos dá-se em duas etapas distintas, a saber:

(i) fase de construção: na qual a concessionária realiza os serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, remunerada com receita a ser paga com ativo financeiro; e

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

22. Com relação à fase de construção, a Solução de Consulta nº 112, de 2016, é expressa quanto à aplicação do coeficiente de presunção de 32% na determinação do Lucro Presumido e da base de cálculo da CSLL. Contudo, em relação à fase de operação, a mesma Solução de Consulta é omissa, limitando-se a remeter genericamente ao § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, o qual prevê que para o caso de outras atividades, serão aplicados seus correspondentes percentuais de presunção.

23. Realmente, ao definir o coeficiente de presunção de 32%, a Solução de Consulta nº 112, de 2016, é específica quando às atividades de **“construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, vinculados a contratos de concessão de serviços públicos”**, que, na realidade, são as atividades que integram a fase de construção. Em nenhum momento, a Solução de Consulta nº 112, de 2016, reporta-se expressamente ao percentual de presunção aplicável à fase de operação e manutenção.

24. Assim, no que diz respeito ao coeficiente de presunção correspondente à fase de construção da infraestrutura, vincula-se a presente consulta à da Solução de Consulta Cosit nº 112, de 2016, o que se faz com base no disposto nos arts. 33 e 34, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dito isto, resta saber qual o coeficiente de presunção aplicável às atividades de operação e manutenção.

25. A respeito do coeficiente de presunção aplicável à fase de operação e manutenção, a Consulente invoca a Solução de Consulta Disit nº 8.020, de 5 de setembro de 2016, a qual reconhece a aplicação dos percentuais de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), cuja ementa se transcreve abaixo.

Solução de Consulta Disit nº 8020, de 2016.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

CONTRATOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO.

Para determinação do lucro presumido, a concessionária de serviço público de transmissão de energia elétrica deve aplicar o percentual de presunção de 32% sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura vinculados ao contrato de concessão e de 8% sobre a receita bruta derivada da operação e manutenção dessa infraestrutura.

CONTRATOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. LUCRO PRESUMIDO/ REGIME DE CAIXA.

O conceito de “efetivo recebimento” constante do art. 83, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, utilizado para fins de tributação do lucro decorrente da receita de construção cuja contrapartida seja ativo financeiro, não se aplica à concessionária de serviço público que, sujeita ao lucro presumido, optar pela tributação de acordo com o regime de caixa. Prevalece, neste caso, a regra de reconhecimento de receitas, que é inerente a este regime, à qual se refere o art. 129 da mencionada Instrução Normativa.

O diferimento da tributação disciplinado no art. 83, § 3º, da IN RFB nº 1.515, de 2014, visa a alcançar as pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, que devem reconhecer receitas e despesas em obediência ao princípio da competência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 112, DE 3 DE AGOSTO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, caput, e § 1º, III, “e”; Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, arts. 81 e 83.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

CONTRATOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO.

Para determinação da base de cálculo da CSLL, a concessionária de serviço público de transmissão de energia elétrica deve aplicar o percentual de presunção de 32% sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura vinculados ao contrato de concessão e de 12% sobre a receita bruta derivada da operação e manutenção dessa infraestrutura.

CONTRATOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. LUCRO PRESUMIDO/ REGIME DE CAIXA.

O conceito de “efetivo recebimento” constante do art. 83, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, utilizado para fins de tributação do lucro decorrente da receita de construção cuja contrapartida seja ativo financeiro, não se aplica à concessionária de serviço público que, sujeita ao lucro presumido, optar pela tributação de acordo com o regime de caixa. Prevalece, neste caso, a regra de reconhecimento de receitas, que é inerente a esse regime, à qual se refere o art. 129 da mencionada Instrução Normativa.

O diferimento da tributação disciplinado no art. 83, § 3º, da IN RFB nº 1.515, de 2014, visa a alcançar as pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, que devem reconhecer receitas e despesas em obediência ao princípio da competência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 112, DE 3 DE AGOSTO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15, § 1º, III, “e”, e 20, caput; Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, arts. 81 e 83.

(...)

26. Analisando-se a Solução de Consulta Disit nº 8.020, de 2016, verifica-se, contudo, que não articula os fundamentos que levaram à conclusão pela aplicação dos coeficientes de 8% e 12% para as presunções do IRPJ e CSLL, na fase de operação e manutenção da transmissora de energia elétrica.

27. Ademais, a Consulente remete também à Solução de Consulta nº 259, de 18 de dezembro de 2018, a qual concluiu que as receitas de operação e manutenção da infraestrutura constituem receitas de transmissão de energia elétrica submetidas ao percentual de presunção do lucro de **16% para o IRPJ e de 12% para a CSLL**, conforme ementa a seguir transcrita:

Solução de Consulta nº 259, de 2018

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.

28. Contudo, ocorre que a Solução de Consulta Cosit nº 259, de 2018 veio a ser anulada, a pedido do Consulente, extinguindo, por conseguintes, seus efeitos, haja vista a constatação de processamento em duplicidade da mesma consulta, a qual houvera sido previamente analisada e respondida em processo distinto. Neste caso, prevaleceu a primeira Solução de Consulta, exarada em 1º de setembro de 2016, sob o nº 8.017, a qual, a exemplo da Solução de Consulta nº 112, de 2016, foi omissa quanto ao percentual de presunção aplicável às atividades de operação e manutenção. Eis o teor da ementa da Solução de Consulta de que se trata:

Solução de Consulta Disit nº 8017, de 2016

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

O percentual de presunção a ser aplicado para determinação da base de cálculo do Lucro Presumido, nos termos da alínea “e” do inc. III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, combinados com o art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, todos com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, será de 32% (trinta e dois por cento) para o cálculo do IRPJ, 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.

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.

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. 129 da IN RFB nº 1.515, de 2014.

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; art. 36 da Lei nº 12.973, de 2014; Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, alínea “e”, inciso IV, § 2º, e § 18, ambos do art. 4º, e arts. 81, 83, 122 e 129.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

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

O percentual de presunção a ser aplicado para determinação da base de cálculo do Lucro Presumido, nos termos da alínea “e” do inc. III do § 1º do art. 15 e do caput do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, combinados com o art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, todos com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, será de 32% (trinta e dois por cento) para o cálculo da 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.

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.

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. 129 da IN RFB nº 1.515, de 2014.

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 1.515, de 2014, alínea “e”, inciso IV, § 2º, e § 18, ambos do art. 4º, e arts. 81, 83, 122 e 129.

29. A questão é, portanto, de se definir quais os coeficientes de presunção aplicáveis às atividades de operação e manutenção das concessionárias de transmissão de energia elétrica. Para responder a essa questão é mister definir a natureza da atividade de transmissão de energia elétrica. De acordo com as definições previstas na Cláusula Primeira do Contrato de Concessão apresentado pela Consulente, anexo à presente Consulta, o termo “linha de transmissão” está assim definido:

CLÁUSULA PRIMEIRA – DEFINIÇÕES

As partes convencionam adotar, neste CONTRATO, termos técnicos e expressões, cujos significados, exceto onde for especificado em contrário, correspondem às seguintes definições:

(...)

*XIX. LINHA DE TRANSMISSÃO: conjunto de instalações utilizadas para o **transporte de energia elétrica** entre subestações formadas por condutores, isoladores, estruturas, acessórios e equipamentos associados, caracterizado no Anexo Técnico do Edital de Leilão – “Características e Requisitos Técnicos Básicos das INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO”.*

30. Note-se que de acordo com essa definição as instalações do empreendimento são utilizadas para **“transporte”** de energia elétrica.

31. Por sua vez, o manual de contabilidade da Aneel, encontrado no seu sítio na Internet, no endereço http://www.icbr.com.br/assets/publicacao/adsp20212904_2%2017-09-2021.pdf, no seu Glossário (item 11, página 763), verifica-se que o termo “transmissão” está definido como **“transporte de energia elétrica”**, nos seguintes termos:

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.*

32. Ante as contatações acima, a conclusão a que se chega é a de que a atividade desenvolvida pela Consulente na fase operacional de transmissão de energia elétrica equipara-se a atividade de serviço de transporte.

33. Resta saber se a atividade de “transporte de energia elétrica” pode equiparar-se à atividade de “transporte de carga”, conforme defendido pela própria consulente, com a consequente redução do coeficiente presunção de 16%, para 8%, de que trata a alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, *verbis*:

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

(...)

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

(...)

34. Na sua argumentação, a consulente defende que os serviços de transmissão de energia elétrica seriam equivalentes ao seu transporte como carga, levando a aplicação do percentual de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL. Na sua argumentação, diz entender que, a energia elétrica é equiparada a mercadoria para efeitos tributários, submetendo-se inclusive à incidência do ICMS.

35. Ao tratar do contrato de transporte de coisa, o art. 743 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2022 (Código Civil), prevê que a coisa entregue ao transportador deve estar caracterizada, dentre outros elementos, pelo peso e quantidade. Isso confere claramente à coisa objeto de carga a natureza de bem corpóreo, não abrangendo, pois, a energia elétrica, uma vez que não tem existência corpórea, ainda que, como já comentado, considerada por ficção jurídica como bem móvel.

36. Assim, se interpretado em seu sentido estrito comum, o transporte de carga deve ser entendido como o deslocamento físico de uma massa corpórea, de um local para outro, mediante a utilização de um veículo de transporte (rodoviário, ferroviário, aquaviário, aéreo, multimodal e dutoviário), operação essa sujeita à emissão de “conhecimento de transporte”, nos termos do art. 744 do Código Civil.

37. Portanto, não tendo existência corpórea e não estando sujeita à emissão de conhecimento de transporte; a transmissão de energia elétrica jamais poderá, em sentido estrito, ser equiparada ao transporte de carga.

38. Por essas razões, não se demonstra consistente equiparar a transmissão de energia elétrica ao transporte de carga, para fins de aplicação do coeficiente de presunção do lucro presumido de 8%, de que trata alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.

39. Assim sendo, a atividade de transporte de energia elétrica deve ser tratada como um serviço de transporte de natureza própria (sui generis), sujeito ao coeficiente do lucro presumido previsto para atividade de serviço de transporte em geral, que é de 16%. Por sua vez, o percentual aplicável na mesma atividade na determinação da base de cálculo da CSLL é de 12%, nos termos do art. 20, inciso III, da Lei nº 9.249, de 1995.

40. Sobre a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, trazida à colação pela Consulente, tais decisões preconizam realmente que, tanto na fase de construção da infraestrutura, quanto na fase de operação e manutenção, os percentuais de presunção são de 8% e 12% para o IRPJ e CSLL, respectivamente. Essa conclusão assenta-se no argumento de que, pela natureza do contrato de concessão, a atividade essencial da concessionária é a transmissão de energia elétrica, de modo que não haveria que se falar em receita de serviços de construção.

41. Contudo, tais decisões judiciais, no estágio em que proferidas (TRF) não têm efeito vinculante para a Administração Tributária, uma vez que não atendem os pressupostos do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, dispositivo esse que define as situações em que as decisões judiciais dos tribunais superiores têm efeito vinculante para Administração Tributária.

42. Por fim, com relação à indagação da Consultante quanto à metodologia de cálculo aplicável para segregar as duas espécies de receitas (construção vs operação/manutenção), trata-se de questão que não diz respeito à interpretação da legislação tributária, de natureza operacional, que foge ao escopo do processo administrativo formal de consulta, delimitado na Instrução Normativa RFB nº 2058, de 2021. Por essa razão, deve ser considerada ineficaz a presente consulta no que diz respeito à essa questão.

CONCLUSÃO

43. Ante o exposto, conclui-se que:

43.1. 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).

43.2. 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).

43.3. Na execução desses contratos, as receitas de operação e manutenção da infraestrutura constituem receitas de transmissão de energia elétrica submetidas ao percentual de 16% na determinação do Lucro Presumido e de 12% na apuração da base de cálculo da CSLL.

43.4. É ineficaz a Consulta na parte que diz respeito aos questionamentos que não dizem respeito à interpretação da legislação tributária.

Assinatura digital

VINICIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

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 Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

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