Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 112 - Cosit

Data 3 de agosto de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

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.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, apurada pelo regime de caixa, será formada pela receita bruta efetivamente recebida, sendo inaplicável o § 1º do art. 150 da IN RFB nº 1.515, de 2014.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 20; Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, arts 129 e 150, § 1º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: 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. 150 da IN RFB nº 1.515, de 2014.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 20; Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, arts 129 e 150, § 1º.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

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

Ineficácia parcial.

Relatório

A consulente retro identificada informa que é pessoa jurídica de direito privado atuante no ramo de transmissão de energia elétrica, tendo celebrado "Contrato de Concessão de Serviço Público de Transmissão de Energia Elétrica", em 2006, com a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), recebendo a concessão por 30 (trinta) anos.

2. Conforme a consulente, é optante da tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) pelo regime do Lucro Presumido/regime de caixa, oferecendo à tributação, a título de estimativas mensais, suas receitas efetivamente recebidas pela prestação do serviço público de transmissão, denominadas "RAP" – Receita Anual Permitida, nos termos do referido contrato de concessão, com aplicação dos percentuais de presunção do lucro de 8% (oito por cento) para o IRPJ e de 12% (doze por cento) para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

3. Segue, aduzindo que a promulgação da Lei nº 11.638, de 2007, alterou a forma de elaboração e divulgação de demonstrações financeiras, de modo a convergir a contabilidade brasileira ao padrão internacional, tendo o preparo das suas demonstrações financeiras sofrido ajustes por conta da ICPC 01 (R1) (Interpretação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Por conta de tal normativa contábil, os investimentos na implantação da linha de transmissão não devem mais ser registrados contabilmente em conta de ativo imobilizado, como era a prática contábil anterior. Tal ocorreria segundo o fundamento de que "(...) o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos" (ICPC 01 (R1)), item 11).

4. Sendo assim, prossegue, ao invés de registrar contabilmente os investimentos na conta de ativo imobilizado pelo seu valor de custo (padrão contábil anterior), a ICPC 01 (R1) determina que "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" (item 14). Nesse caso, à medida da construção da infraestrutura (a "fase de construção" – art. 81, inc. I, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.515, de 2014, as concessionárias devem reconhecer em sua escrituração contábil:

4.1. Como "custos", no resultado do exercício, os dispêndios incorridos com investimentos na infraestrutura (que no padrão contábil anterior eram custos imobilizados, transitando pelo resultado apenas na realização por depreciação, amortização, baixa etc.); e

4.2. Como “receitas” o valor justo pelos investimentos na infraestrutura incorridos, tendo por contrapartida um ativo financeiro.

5. Segue, comentando que, após a “fase de construção”, a concessão entra na “fase de operação” (art. 81, inc. II, da IN RFB nº 1.515, de 2014), pela qual o resultado do exercício é impactado, dentre outros, pelas receitas financeiras ligadas ao investimento na infraestrutura (que seria uma espécie de “juros embutidos” pelo pagamento a prazo da construção), bem como pelas receitas e custos da operação e manutenção da infraestrutura.

6. Aduz que a RAP, na prática contábil anterior, era contabilizada como receita bruta em cada um dos exercícios. A RAP, que seria definida como a “receita anual a que a TRANSMISSORA terá direito pela prestação do SERVIÇO PÚBLICO DE TRANSMISSÃO aos USUÁRIOS, mediante controle e supervisão do ONS”, deixou de ser retratada contabilmente como receita bruta de prestação de serviços de transmissão. Em seu lugar, a contabilidade teria passado a reconhecer três tipos de receitas:

6.1. Receitas de construção (na “fase de construção”), tal como se as concessionárias fossem simplesmente construtoras;

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

6.3. Receitas de operação e manutenção (na “fase de operação”).

7. Segue, afirmando que a nova contabilidade não considera as receitas das concessionárias como decorrentes de prestação de serviços de transmissão de energia, denominando-as e registrando-as, em um primeiro momento (“fase de construção”) como uma receita de construção, tal como uma construtora remunerada a prazo pelo serviço de construção e, depois (na “fase de operação”), como uma empresa prestadora de serviços de operação e manutenção. Deixaria, assim, de refletir a natureza jurídica da atividade desenvolvida pela empresa, que seria a prestação de serviço específico disciplinado por uma agência reguladora, diferentemente de uma simples empreitada.

8. Haveria, dessa forma, prossegue, duas diferentes perspectivas: (i) financeira-contábil, cujo objetivo principal seria informar a seus usuários sobre as expectativas de fluxos de caixa futuros, pela qual se registraria a receita de “serviços de construção”; e (ii) jurídico-empresarial, em que a empresa somente receberá receitas (RAP) quando tiver “(...) direito pela prestação do serviço público de transmissão”, que seria a verdadeira *expertise* da concessionária.

9. Assim, entende a consulente que o advento da alínea “e” do inc. III do § 1º da Lei nº 9.249, de 1995, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, que estabeleceu alíquota de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base cálculo do IRPJ dos pagamentos por estimativa referentes à “prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público”, a ela extensível por força do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, não se aplica ao seu caso, pois que deveria prevalecer sua essência empresarial e jurídica, não se alterando a verdadeira causa, origem e natureza da receita auferida.

10. Robustece seu argumento afirmando que a "nova contabilidade" praticada no Brasil se presta, sobretudo, a servir de instrumento para que seus usuários consigam, eficazmente, tomar decisões prospectivas, sempre que possível apresentando a seus usuários as expectativas de fluxos de caixa futuros e entrada, no mesmo sentido do CPC 00 (R1) – Pronunciamento Contábil Básico.

11. Estaria neste contexto, aduz, o reconhecimento, nos moldes do ICPC 01, de um ativo financeiro decorrente da "fase de construção", a indicar expectativa de fluxos de caixa futuros. Isso porque o padrão de contabilidade anterior à ICPC 01 não atendia plenamente tal objetivo.

12. Todavia, prossegue, tal viés da nova contabilidade nada teria que ver e não alteraria a natureza jurídica do contrato, pois a construção da infraestrutura não seria o fim do contrato de concessão, mas apenas uma condição para que se possa prestar o serviço de transmissão de energia elétrica.

13. Assim, continua, seria imperioso concluir que se a contabilidade determina o registro de "receitas de construção", fá-lo apenas com objetivo de apresentar a seus usuários expectativas de fluxos de caixa futuros (registrados no ativo financeiro); não significaria, porém, que tratar-se-ia de um contrato de construção. A verdadeira essência jurídico-empresarial da concessão seria a "(...) prestação do serviço público de transmissão (...)" (Cláusula Primeira do Contrato). O Poder Concedente não contrata uma construtora, mas sim uma empresa habilitada a operar a transmissão de energia elétrica, apta a se sujeitar a rígidas e específicas normas regulatórias (ANEEL). Prova disso é que a remuneração do contrato está vinculada à operação das instalações de transmissão.

14. Sendo assim, segue, não há se falar, no caso da consulente, em receita por "prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura (...)". Via de conseqüência, não há se falar em aplicação da alínea "e" do inc. III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. Isto porque a contabilidade teria sua própria perspectiva, nem sempre convergente com a natureza jurídica dos negócios.

15. E nem se alegue, prossegue, que o fato de a contabilidade (baseada na primazia da essência sobre a forma) equiparar a concessionária a uma construtora faz com que exsurja a verdadeira natureza da operação, como se a prestação do serviço de transmissão fosse uma dissimulação de uma prestação de serviço de construção. A tão decantada "primazia da essência sobre a forma" significa que a contabilidade poderá deixar de captar os efeitos jurídicos da operação, sempre que isso seja necessário para melhor apresentar e atingir seus objetivos.

16. Outrossim, continua, a implantação do novo padrão contábil, desde a edição da Lei nº 11.638, de 2007, pautou-se pela "neutralidade tributária", ou seja, o objetivo da "convergência contábil internacional" não tinha como foco modificar a carga tributária das empresas. Tal teria se dado com a implantação do Regime Tributário de Transição (RTT), com a Lei nº 11.941, de 2009. A idéia não teria sido abandonada com a edição da Lei nº 12.973, de 2014, pois que os impactos do novo padrão contábil mereceram ajustes na apuração do Lucro Real e das Contribuições. Não seria razoável que o legislador quisesse quadruplicar a base de cálculo das estimativas mensais, pois.

17. Quando muito, tal dispositivo legal teria atingido, aduz, tão-somente as construtoras contratadas pelas concessionárias para construção da infraestrutura na "fase de

construção", pois essas sim auferem típicas "receitas de construção, recuperação etc. de infraestrutura". Tal teria sido a interpretação das alíneas "d" e "e" do inc. IV do art. 4º da IN RFB nº 1.515, de 2014.

18. Assim, antes da Lei nº 12.973, de 2014, as construtoras estavam sujeitas ao percentual de presunção de lucro de 8% (oito por cento) se todos os materiais fossem por ela empregados; e de 32% (trinta e dois por cento) se apenas parte dos materiais fossem por ela empregados. No entanto, após a Lei nº 12.973, de 2014, independentemente da intensidade do emprego de materiais (se total ou parcial), as construtoras estarão sujeitas ao percentual de 32% (trinta e dois por cento), desde que a obra esteja vinculada a contratos de concessão.

19. Com efeito, prossegue, se a alínea "e" do inc. III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, fosse dirigida às concessionárias, não faria o menor sentido o emprego, pelo art. 4º, § 2º, inc. IV, alínea "e", da IN RFB nº 1.515, de 2014, da expressão "(...) independentemente do emprego parcial ou total de materiais", afinal de contas não existe concessão precedida de obra em que o poder concedente oferece, total ou parcialmente, materiais para construção da infraestrutura. Essa expressão só faz sentido no contexto em que a alíneas "e" do dispositivo legal seja dirigido à construtora, subcontratada da concessionária para construção da infraestrutura, pois aí sim o serviço de construção poderia se dar sem emprego de material ou mesmo com emprego total ou parcial.

20. Não bastasse, entende a consulente que a aplicação dos percentuais de presunção de lucro previstos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, estaria baseada na atividade exercida. A utilização de dois ou mais percentuais somente seria possível em caso de existência de atividades diversificadas. Tal não seria o que se dá no caso da consulente, pois sua atividade seria única, qual seja, a de transmissão de energia elétrica, que não se confundiria, repisa, com a "prestação de serviços de construção (...)".

21. Esclarece que, nos termos da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657, de 1942), a "lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior".

22. Prossegue, trazendo dúvida decorrente da falta de disciplina, pela IN RFB nº 1.515, de 2014, acerca da metodologia de cálculo das concessionárias que optam pelo Lucro Presumido/regime de caixa, não sendo claro se o art. 129 deste normativo seria aplicável ao contrato em comento, em que se registra o ativo financeiro e a receita financeira do ativo financeiro.

22.1. A dúvida teria origem no fato de que as receitas "efetivamente recebidas", para efeitos de identificação das base de cálculo das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, na sistemática do Lucro Real, seriam aquelas calculadas pela metodologia do art. 83 do normativo em comento, *ex vi* de seu art. 4º, §§ 18 e 19. Assim, para fins de apuração das estimativas mensais, o "efetivamente recebido", segundo a referida IN, não significaria caixa efetivamente recebido (RAP). O mesmo se aplicaria ao cálculo da base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos do art. 150, § 1º, da IN.

23. Assim, seria de se questionar se, para efeitos de apuração do Lucro Presumido/regime de caixa, a tributação levaria em conta a receita/caixa efetivamente recebida ou a receita mensurada da mesma forma que as estimativas mensais de IRPJ e da CSLL, do PIS e da Cofins, não se deslembrando que os dois últimos tributos, por força do art. 20 da Medida

Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, também podem ser apurados pelo regime de caixa, se este for o regime de apuração do IRPJ e da CSLL.

24. Sustenta que seria um absoluto *non sense* admitir que o regime de caixa, cujo objetivo é o de simplificar, não eximiria o contribuinte de um complexo controle e metodologia de cálculo como o do art. 83 da IN RFB nº 1.515, de 2014. Ademais, aduz que não haveria na legislação tributária ressalva ou restrição setorial quanto à aplicação de tal regime, de modo que seria legítimo afirmar que, assim como todos os ramos de atividade, as concessionárias de serviços públicos que aderirem ao Lucro Presumido poderão optar pelo regime de caixa, pagando seus tributos à medida do efetivo recebimento.

25. Entende, pois, que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devem ser apuradas à medida do efetivo recebimento da RAP e que a previsão do art. 150 da IN RFB nº 1.515, de 2014, que vincula o conceito de "receita efetivamente recebida" à metodologia do art. 83 do normativo sob exame não deve ser aplicável aos contribuintes que optaram pelo Lucro Presumido/regime de caixa.

26. Caracterizada a consulente, bem assim suas atividades, indaga se, nos termos da alínea "e" do inc. III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, introduzida pela Lei nº 12.973, de 2014, combinada com o art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996; e dos arts. 4º, 122, 129 e 150 da IN RFB nº 1.515, de 2014: **(i)** continua se submetendo ao *caput* do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995 (*ex vi* da alínea "a" do inc. II do § 1º), portanto, sujeita aos percentuais de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), respectivamente, para o IRPJ e para a CSLL, ou quando da apuração das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, estaria submetida à alínea "e" do inc. III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995 (introduzida pela Lei nº 12.973, de 2014), de modo que sua receita bruta fique sujeita aos percentuais de presunção de 32% (trinta e dois por cento); **(ii)** as receitas de operação e manutenção da infraestrutura, reconhecidas contabilmente na "fase de operação" (art. 81, inc. II da IN RFB nº 1.515, de 2014), continuam a ser consideradas como receitas de transmissão de energia elétrica; **(iii)** a base de cálculo na sistemática do Lucro Presumido/regime de caixa será formada pela receita bruta (RAP) efetivamente recebida (art. 129 da IN RFB nº 1.515, de 2014) ou pela parcela do total da receita bruta da fase de construção calculada pela proporção definida pelo § 3º do art. 83 da IN RFB nº 1.515, de 2014, além das receitas de operação e manutenção; **(iv)** caso a base de cálculo na sistemática do Lucro Presumido/regime de caixa seja formada pela receita bruta (RAP) efetivamente recebida (art. 129 da IN RFB nº 1.515, de 2014) e existam dois percentuais de presunção de lucro aplicáveis, um para "receitas de construção" e outro para "Receitas de operação e manutenção", qual a metodologia de cálculo aplicável para segregar da receita efetivamente recebida (RAP) duas espécies de receitas (construção vs. operação/manutenção), considerando que tal segregação existe apenas para fins financeiros-contábeis; e **(v)** a base de cálculo do PIS e da Cofins na sistemática cumulativa/regime de caixa (art. 20 da MP nº 2.158-35, de 2001) será formada pela receita bruta efetivamente recebida (art. 129 da IN RFB nº 1.515, de 2014) ou pela parcela do total da receita bruta da fase de construção calculada pela proporção definida no § 3º do art. 83 da IN RFB nº 1.515, de 2014, além das receitas de operação e manutenção (art. 150, § 1º, da IN RFB nº 1.515, de 2014, i. e., se este dispositivo é aplicável mesmo no caso de opção pelo regime de caixa.

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 Iudícibus, 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 percentagem completada. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços forem prestados'. Note-se que esse método, conhecido como POC (percentage of completion), baseia-se justamente no princípio da competência, isto é, as receitas são reconhecidas à medida que os serviços são prestados, sendo confrontadas com as respectivas despesas.
>
> Caso a entidade realize mais de um serviço (por exemplo, primeiramente a construção e em seguida a operação dos serviços), os valores recebidos ou recebíveis devem ser alocados com base nos respectivos valores justos dos serviços entregues, desde que os valores sejam separadamente identificáveis".

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

30. Considerando o modelo de negócio de transmissão adotado pela consulente, 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 consulente. Uma vez reconhecido que a construção da estrutura é

etapa diversa e autônoma, remunerada com receita a ser paga com ativo financeiro, sendo a concessionária tida por prestadora de serviço de tal serviço, não imiscuída à fase de operação do empreendimento (que será remunerada pelos serviços de operação), a Lei nº 12.973, de 2014, de modo expresso, determinou que a alíquota de presunção sobre o lucro passasse a 32% (trinta e dois por cento), para fins de apuração de base de cálculo para o IRPJ:

> "Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.
>
> § 1º (...)
>
> III - trinta e dois por cento, para as atividades de:
>
> (...)
>
> e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público."

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

> "Art. 4º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do art. 2º.
>
> (...)
>
> § 2º Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:
>
> (...)
>
> IV - trinta e dois por cento, para as atividades de
>
> (...)
>
> e) construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais;"

33.1. A IN, assim, em reforço da letra da lei, afastou eventual dúvida que poderia haver quanto ao emprego somente de mão-de-obra ou parcial ou total de materiais: em qualquer modalidade em que se dê a prestação do serviço haverá incidência da alíquota de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

34. No caso sob exame, não se diga que o serviço a ser prestado pela consulente seria tão somente o de transmissão de energia. É que a Cláusula Segunda do contrato assinado com o Poder Concedente, que estabelece seu objeto, assenta que este é o "serviço público de transmissão". Este, por seu turno, de conformidade com as definições da Cláusula Primeira do contrato, seria o "serviço público de transmissão de energia elétrica, prestado mediante a implantação, operação e manutenção das

instalações de transmissão (...)". Em reforço, assenta a Segunda Subcláusula da Cláusula Segunda do contrato que "será de responsabilidade exclusiva da TRANSMISSORA a integral implantação das INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO, objeto do presente CONTRATO DE CONCESSÃO".

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

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

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

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

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

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

27.2.1. É dizer: o art. 81 da IN RFB nº 1.515, retro transcrito, segrega, em relação aos contratos de concessão de serviços públicos, a sua prestação em duas etapas distintas: a fase de construção e a fase de operação. A mudança promovida pela alínea "e" do inc. III do § 1º

do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, com a redação que lhe deu a Lei nº 12.973, de 2014, foi, tão somente, com relação ao percentual de presunção a ser aplicado às receitas decorrentes da primeira fase.

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

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

Conclusão

30. À vista do exposto, responde-se à consulente que

a) 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), 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;

b) 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;

c) 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;

d) a base de cálculo para determinação dos valores das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins será formada pela receita bruta efetivamente recebida, sendo inaplicável o § 1º do art. 150 da IN RFB nº 1.515, de 2014, ao caso vertente.

e) é ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando não versar sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária, mas sobre questões de cunho procedimental.

31. À consideração do revisor.

Assinado digitalmente.
RAFAEL TARANTO MALHEIROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal

De acordo. À consideração superior.

Assinado digitalmente.
ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente.
OSCAR DIAS MOREIRA DE CARVALHO LIMA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit08 - Substituto

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

Assinado digitalmente.
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

34. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente.
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit