



---

## Solução de Consulta nº 16 - Cosit

**Data** 29 de fevereiro de 2016

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE DE OBRAS À DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. DEDUTIBILIDADE.

É dedutível, para fins de determinação do lucro real, a despesa decorrente da baixa do ativo imobilizado em razão de transferência de titularidade de obras executadas pela pessoa jurídica cujos bens e instalações decorrentes devam ser incorporados ao ativo imobilizado da concessionária de distribuição de energia elétrica.

Apenas será dedutível a despesa referente à parcela do ativo imobilizado que decorreu de participação financeira direta da consultente.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 3.000, de 1999, art. 299.

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

TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE DE OBRAS À DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. DEDUTIBILIDADE.

É dedutível, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, a despesa decorrente da baixa do ativo imobilizado em razão de transferência de titularidade de obras executadas pela pessoa jurídica cujos bens e instalações decorrentes devam ser incorporados ao ativo imobilizado da concessionária de distribuição de energia elétrica.

Apenas será dedutível a despesa referente à parcela do ativo imobilizado que decorreu de participação financeira direta da consultente.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 7.689, de 1998, art. 2º; Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, art. 38.

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

ENCARGO DE RESPONSABILIDADE DA DISTRIBUIDORA. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide a contribuição sobre o encargo de responsabilidade da distribuidora pago por esta à pessoa jurídica executora de obra que posteriormente será incorporada ao ativo imobilizado da distribuidora de energia elétrica.

Os gastos relativos ao encargo de responsabilidade da distribuidora, quando realizados pela consulente, não geram direito à tomada de créditos para apuração desta Contribuição.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º e 2º.

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

ENCARGO DE RESPONSABILIDADE DA DISTRIBUIDORA. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide a contribuição sobre o encargo de responsabilidade da distribuidora pago por esta à pessoa jurídica executora de obra que posteriormente será incorporada ativo imobilizado da distribuidora de energia elétrica.

Os gastos relativos ao encargo de responsabilidade da distribuidora, quando realizados pela consulente, não geram direito à tomada de créditos para apuração desta Contribuição.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º e 2º.

## Relatório

Em processo protocolizado em 21 de outubro de 2014, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2 A consulente informa que requereu à distribuidora de energia elétrica que lhe abastece fornecimento de energia em tensão diferente da tensão padrão, nos termos previstos na Resolução Normativa Aneel nº 414, de 2010, acrescentando que, de acordo com essa normatização, “quando da solicitação de aumento de carga pela unidade consumidora caberá calcular o encargo e responsabilidade da distribuidora, assim como a eventual participação financeira do consumidor”.

3 Aponta que em decorrência dessa solicitação a distribuidora identificou a necessidade de ser realizada construção de novo ramal subterrâneo interligando a sua estação de transformação e a estação de transformação da consulente.

4 Alega que as obras e demais adequações deverão ser realizadas por ela, com supervisão da distribuidora, sendo que, nos moldes do “contrato de formalização de responsabilidade financeira”, uma parcela do montante dos custos incorridos pela consulente será reembolsado pela distribuidora.

5 Assevera ainda que, ao final da obra, todos os equipamentos, materiais e instalações necessários ao funcionamento, operação, comando, supervisão, controle e proteção dos dois circuitos que fazem parte integrante do ramal subterrâneo de transmissão serão doados à distribuidora, visando ao fornecimento de energia elétrica na tensão solicitada. Acrescenta que

essa doação não será realizada por mera liberalidade da consulente, mas sim como forma de viabilizar o recebimento da energia nos moldes necessários ao desenvolvimento de sua atividade.

6 Diante disso, e com fundamento na Lei nº 9.249, de 1995, art. 13; Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º; Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, art. 299; e Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, art. 1º, questiona: (i) a possibilidade de dedução, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, da doação efetuada à distribuidora; e (ii) se o Encargo de Responsabilidade da Distribuidora deverá integrar as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

## Fundamentos

7 Antes de nos atermos às questões apresentadas pela consulente, é imperioso ressaltar que para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são levados em consideração o lucro determinado com base na legislação societária, com os devidos ajustes estabelecidos na legislação.

8 A Resolução Normativa Aneel nº 414, de 9 de setembro de 2010, que estabelece as condições gerais de fornecimento de energia elétrica, disciplina acerca das obras no sistema elétrico que devam ser custeadas pela distribuidora de energia elétrica, pelo consumidor ou ainda com participação financeira de ambos. A depender do tipo de demanda solicitada pelo interessado, a obra a ser realizada, com vistas a seu atendimento, toma uma das três formas apontadas.

9 A consulente refere-se à situação por ela exposta como enquadrada na hipótese de obra com participação financeira do consumidor, pela qual parte dos custos incorridos são de responsabilidade da distribuidora (encargo de responsabilidade da distribuidora) e parte representam ônus do consumidor (participação financeira do consumidor). Sobre isso, a Resolução Normativa Aneel nº 414, de 2010, dispõe da seguinte forma:

### *“Da Execução da Obra pelo Interessado*

*Art. 37. O interessado, individualmente ou em conjunto, e a Administração Pública Direta ou Indireta podem optar pela execução das obras de extensão de rede, reforço ou modificação da rede existente.*

*§ 1º Para as obras de responsabilidade da distribuidora executadas pelo interessado, a distribuidora deve verificar o menor valor entre: (Redação dada pela REN ANEEL 479, de 03.04.2012)*

*I - custo da obra comprovado pelo interessado; (Incluído pela REN ANEEL 479, de 03.04.2012)*

*II - orçamento entregue pela distribuidora; e (Incluído pela REN ANEEL 479, de 03.04.2012)*

*III - encargo de responsabilidade da distribuidora, nos casos de obras com participação financeira; (Incluído pela REN ANEEL 479, de 03.04.2012)*

*§ 2º O menor valor verificado no § 1º, atualizado pelo IGP-M e acrescido de juros à razão de 0,5% (meio por cento) ao mês pro rata die a partir da data de*

*aprovação do comissionamento da obra, deve ser restituído pela distribuidora ao interessado no prazo de até 3 (três) meses após a energização da obra por meio de depósito em conta-corrente, cheque nominal, ordem de pagamento ou crédito na fatura de energia elétrica, conforme opção do consumidor. (Redação dada pela REN ANEEL 479, de 03.04.2012)*

(...)

*Das Obras com Participação Financeira do Consumidor*

*Art. 42. Para o atendimento às solicitações de aumento de carga ou conexão de unidade consumidora que não se enquadrem nas situações previstas nos arts. 40, 41 e 44, deve ser calculado o encargo de responsabilidade da distribuidora, assim como a eventual participação financeira do consumidor, conforme disposições contidas nesta Resolução, observadas ainda as seguintes condições:*

*I – a execução da obra pela distribuidora deve ser precedida da assinatura de contrato específico com o interessado, no qual devem estar discriminados as etapas e o prazo de implementação das obras, as condições de pagamento da participação financeira do consumidor, além de outras condições vinculadas ao atendimento;*

*II – é assegurada ao interessado a opção pelo pagamento parcelado da participação financeira de sua responsabilidade, de acordo com as etapas e o prazo de implementação da obra, observado o respectivo cronograma físico-financeiro;*

(...)

*IV – os bens e instalações oriundos das obras, de que trata este artigo, devem ser cadastrados e incorporados ao Ativo Imobilizado em Serviço da distribuidora na respectiva conclusão, tendo como referência a data de energização da rede, contabilizando-se os valores da correspondente participação financeira do consumidor conforme disposto no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica.*

*Art. 43. A participação financeira do consumidor é a diferença positiva entre o custo da obra proporcionalizado nos termos deste artigo e o encargo de responsabilidade da distribuidora.” (grifou-se)*

10 Depreende-se do exposto que nos casos de obra com participação financeira do consumidor, como regra, cabe a distribuidora a execução da obra a qual deve ser precedida de assinatura de contrato com o interessado. Neste caso, é o interessado quem deve pagar à distribuidora (executora da obra) a participação financeira de sua responsabilidade que pode ser feita de forma parcelada, ao longo da execução. Alternativamente, pode o interessado optar pela execução da obra por ele próprio, sendo que, nesta hipótese, a parcela dos custos que couber à distribuidora (encargo de responsabilidade da distribuidora) deve ser restituída por ela ao interessado no prazo de até 3 (três) meses após a energização da obra. Em ambos os casos, os bens e demais instalações decorrentes devem, após a conclusão da obra, ser incorporados ao ativo imobilizado em serviço da distribuidora.

11 Extraí-se da petição apresentada que a consultante é quem irá executar a obra, motivo pelo qual firmou com a distribuidora dois contratos, que anexa aos autos: (i) “termo de compromisso de doação”, o qual visa à incorporação pela distribuidora dos ativos construídos; e (ii) “contrato de formalização de responsabilidade financeira”, que estabelece o montante a

ser reembolsado pela distribuidora à consulente (encargo de responsabilidade da distribuidora). A dúvida da consulente refere-se aos impactos tributários advindos desses dois fatos. Questiona acerca (i) da possibilidade de dedução, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, da despesa com a doação dos bens construídos e (ii) da inclusão do encargo de responsabilidade da distribuidora na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

12 Passa-se à análise da primeira questão suscitada pela consulente.

13 A Resolução Normativa Aneel nº 414, de 2010, no inciso IV do art. 42, já reproduzida anteriormente nesta Solução de Consulta, prevê de forma clara e expressa que, quando concluída a obra, os bens e instalações oriundos desta devem ser cadastrados e incorporados ao Ativo Imobilizado em Serviço da distribuidora. Ressalta-se que não há, nesse caso, liberalidade por parte do doador. A consulente não possui discricionariedade na decisão de doar ou não. Por conseguinte, o instituto da “doação” preconizado neste contrato, não é o mesmo estabelecido no art. 538 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que dispõe:

*“Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.”*  
(grifou-se)

14 De acordo com o Dicionário Aurélio disponível na internet:

*“Compulsório: Que possui capacidade de compelir, em que há obrigação ou possui o caráter obrigatório;  
Liberalidade: Doação; disposição ou ação de teor espontâneo, voluntário, gratuito que busca beneficiar economicamente outra pessoa”.*

15 Em verdade, para ter o fornecimento da energia elétrica necessária à realização de suas atividades, a interessada deverá construir o imobilizado, arcando com parte dos custos de execução da obra e, ao final, doar os bens e instalações à distribuidora de energia elétrica. Aplicando-se o instituto da primazia da essência sobre a forma, constata-se que, na situação em análise, o contrato de doação foi apenas um meio de formalizar a transferência da titularidade dos ativos.

16 O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), dispõe da seguinte forma:

*“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).”*(grifo meu)

17 A Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 disciplina:

*“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.”*

18 O art. 38 da Instrução Normativa SRF n.º 390, de 30 de janeiro de 2004, dispõe:

*“Art. 38. Na determinação do resultado ajustado, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ:*

*I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do resultado ajustado;*

*II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, devam ser computados na determinação do resultado ajustado.”*

19 Logo, a despesa decorrente da baixa do ativo imobilizado no momento da doação corresponde a uma despesa operacional da consulente, sem o qual não será possível o fornecimento da energia elétrica necessária para a realização de suas atividades, sendo dedutível para fins de apuração do lucro real e da determinação da base de cálculo da CSLL.

20 É importante ressaltar que apenas deve ser considerada dedutível da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da CSLL a parcela do ativo imobilizado que decorreu da participação financeira direta da consulente.

21 Ademais, é relevante mencionar o que disciplina o RIR/1999 em relação à dedução de gastos com bens, que, por sua natureza, devam ser registrados no ativo imobilizado da pessoa jurídica:

*Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57).*

*§ 1.º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 7.º).*

*§ 2.º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 8.º).*

*§ 3.º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 6.º).*

*§ 4.º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 11).*

*§ 5.º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).*

22 O art. 305 do RIR/1999, em seu § 1º, acentua que o custo ou encargo de depreciação pode ser deduzido pelo contribuinte que suportar o encargo do desgaste, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem. Já o § 2º pondera que essa dedução somente é permitida a partir do momento em que o bem estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

23 Esclarecida a primeira questão apontada pela consultante, passa-se agora à análise acerca da inclusão do encargo de responsabilidade da distribuidora na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pela consultante.

24 As Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, definem a base de cálculo dessas contribuições da seguinte forma:

Lei nº 10.637, de 2002:

*“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”*

Lei nº 10.833, de 2003:

*“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”*

25 As bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com incidência não cumulativa, são determinadas pela totalidade das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica. Dessa forma, é necessário que o encargo de responsabilidade da distribuidora, pago à consultante após o término da obra, possua natureza de receita para que sobre ele as contribuições sejam incididas.

26 O valor que a distribuidora deve reembolsar à consulente diz respeito à parcela do custo da obra que, por imposição normativa, cabe à distribuidora, mas que foi adiantado pela consulente em razão de ter sido esta última a executora. Conforme já exposto anteriormente, o art. 42 da Resolução Normativa Aneel nº 414, de 2010, disciplina hipóteses em que as obras efetuadas, com vistas ao atendimento das solicitações feitas pelo consumidor, devem ter o ônus partilhado entre consumidor e distribuidora, de acordo com os critérios regulamentares. O pagamento efetuado pela distribuidora (correspondente a sua fração dos custos) origina-se pelo simples fato de a execução da obra ter ficado a cargo da consulente, que acaba por incorrer em custos os quais, em realidade, devem ser arcados pela distribuidora, e, dessa forma, não caracterizariam receitas incorridas propriamente ditas.

27 Portanto, tendo em vista que o encargo de responsabilidade da distribuidora representa na sua essência um custo que originalmente deveria ser suportado pela distribuidora e que só foi assumido inicialmente pela consulente devido a ter sido ela a executora da obra, tem-se que o seu pagamento não pode ser considerado como auferimento de uma receita pela consulente, não devendo fazer parte da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins.

27.1. Cabe destacar que, para efeito de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os gastos classificados como encargo de responsabilidade da distribuidora, quando realizados pela Consulente, não geram direito à tomada de créditos.

## Conclusão

28 Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta, declarando-se à consulente que:

28.1. é dedutível, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a despesa decorrente da baixa do ativo imobilizado em razão de transferência de titularidade de obras executadas pela pessoa jurídica cujos bens e instalações decorrentes devam ser incorporados ao ativo imobilizado da concessionária de distribuição de energia elétrica.

28.2. entretanto, apenas será dedutível a despesa referente à parcela do ativo imobilizado que decorreu de participação financeira direta da consulente; e

28.3. não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica sobre o encargo de responsabilidade da distribuidora vinculado a essas obras.

À consideração superior.

*(assinado digitalmente)*

RENATA MARIA DE CASTRO  
PARANHOS

Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil

*(assinado digitalmente)*

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO  
Auditor Fiscal da RFB

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

*(assinado digitalmente)*

*(assinado digitalmente)*

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS  
DA SILVA  
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotir

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral da Cosit