

**Receita Federal**

COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

Erro! Fonte de
referência não
encontrada.

Fls. 1

Solução de Consulta Interna nº 4 - Cosit**Data** 23 de março de 2017**Origem** COORDENAÇÃO ESPECIAL DE MAIORES CONTRIBUINTES**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ementa: DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. ENCARGOS SETORIAIS. REPASSES CDE. REPASSES CONTA-ACR. BASE DE CÁLCULO.

O montante arrecadado pelas concessionárias do serviço de distribuição de energia elétrica a título de encargos setoriais, independentemente do regime de apuração ao qual estejam submetidas, integra a receita bruta da pessoa jurídica e será computado na determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, ainda que a receita seja posteriormente transferida a terceiros.

Os repasses efetuados pela Eletrobrás, através da CDE, às concessionárias do serviço de distribuição de energia elétrica, configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação, e devem integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetida.

Os repasses efetuados pela CCEE, através da Conta-ACR, às concessionárias do serviço de distribuição de energia elétrica, configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação, e devem integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetida.

Dispositivos Legais: art. 21 da Constituição Federal de 1988; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002; Lei nº 10.604, de 17 de dezembro de 2002; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; Decreto nº 7.891, de 23 de janeiro de 2013; Decreto nº 8.221, de 1º de abril de 2014; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. ENCARGOS SETORIAIS. REPASSES CDE. REPASSES CONTA-ACR. BASE DE CÁLCULO.

O montante arrecadado pelas concessionárias do serviço de distribuição de energia elétrica a título de encargos setoriais, independentemente do regime de apuração ao qual estejam submetidas, integra a receita bruta da pessoa jurídica e será computado na determinação da base de cálculo da Cofins, ainda que a receita seja posteriormente transferida a terceiros.

Os repasses efetuados pela Eletrobrás, através da CDE, às concessionárias do serviço de distribuição de energia elétrica, configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação, e devem integrar a base de cálculo da Cofins, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetida.

Os repasses efetuados pela CCEE, através da Conta-ACR, às concessionárias do serviço de distribuição de energia elétrica, configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação, e devem integrar a base de cálculo da Cofins, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetida.

Dispositivos Legais: art. 21 da Constituição Federal de 1988; art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002; Lei nº 10.604, de 17 de dezembro de 2002; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; Decreto nº 7.891, de 23 de janeiro de 2013; Decreto nº 8.221, de 1º de abril de 2014; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. ENCARGOS SETORIAIS. REPASSES CDE. REPASSES CONTA-ACR. BASE DE CÁLCULO.

O montante arrecadado pelas distribuidoras concessionárias do serviço de energia elétrica a título de encargos setoriais, tanto na apuração com base no lucro real quanto no lucro presumido, integra a receita bruta da pessoa jurídica, devendo ser tributado pelo IRPJ.

O montante repassado pelas distribuidoras concessionárias do serviço de energia elétrica a título de encargos setoriais deve ser considerado como despesa dedutível na apuração do IRPJ no lucro real.

Os repasses efetuados pela Eletrobrás, por meio da CDE, e pela CCEE, por meio da Conta-ACR, às distribuidoras concessionárias do serviço de energia elétrica, configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação, e devem integrar a base de cálculo do IRPJ.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, Parecer Normativo CTS nº 12, de 1978, Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 08, aprovado em 28 de novembro de 2014.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. ENCARGOS SETORIAIS. REPASSES CDE. REPASSES CONTA-ACR. BASE DE CÁLCULO.

O montante arrecadado pelas distribuidoras concessionárias do serviço de energia elétrica a título de encargos setoriais, tanto na apuração com base no lucro real quanto no lucro presumido, integra a receita bruta da pessoa jurídica, devendo ser tributado pela CSLL.

O montante repassado pelas distribuidoras concessionárias do serviço de energia elétrica a título de encargos setoriais deve ser considerado como despesa dedutível na apuração da CSLL no lucro real.

Os repasses efetuados pela Eletrobrás, por meio da CDE, e pela CCEE, por meio da Conta-ACR, às distribuidoras concessionárias do serviço de energia elétrica, configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação, e devem integrar a base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, Parecer Normativo CTS nº 12, de 1978, Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 08, aprovado em 28 de novembro de 2014.

e-Processo 10030.000888/0615-41

Relatório

Trata-se da Consulta Interna nº 1, de 23 de junho de 2015, formulada pela Coordenação Especial de Maiores Contribuintes (Comac), de acordo com a Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015, que disciplina a formulação, o encaminhamento e a solução de Consulta Interna relativa à interpretação da legislação tributária, aduaneira e correlata de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e dá outras providências.

2. De acordo com a consultante, analisando as entradas e saídas de recursos no âmbito das concessionárias distribuidoras de energia elétrica, dentro do contexto da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE) e da conta Ambiente de Contratação Regulada (ACR), são identificados 3 (três) ingressos de receita: Encargos Setoriais (cobrados do usuário do serviço na conta de energia elétrica); Repasses da CDE (subvenções recebidas da Eletrobrás); e, Repasses da Conta-ACR (subvenções recebidas da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE).

3. Ademais, são identificadas também 2 (duas) obrigações decorrentes dessas operações: o recolhimento das quotas anuais para custeio da CDE, e das quotas anuais criadas para o custeio da Conta-ACR. Essas quotas compõem os “Encargos Setoriais” das concessionárias de distribuição e são repassadas ao consumidor final na tarifa de energia elétrica.

4. A questão central da consulta, entretanto, refere-se à integração dessas subvenções e encargos setoriais à base de cálculo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Para tanto, a consultante traz alguns questionamentos:

1. *Na tributação de PIS/COFINS das concessionárias estatais distribuidoras de energia elétrica, sujeitas ao regime da não cumulatividade, o repasse da Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, recebido da Eletrobrás, integra a base de cálculo?*
 2. *Na tributação de PIS/COFINS das concessionárias estatais distribuidoras de energia elétrica, sujeitas ao regime da não cumulatividade, o repasse da Conta Ambiente de Contratação Regulada - ACR, recebido da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, integra a base de cálculo?*
 3. *Na tributação de PIS/COFINS das concessionárias estatais distribuidoras de energia elétrica, sujeitas ao regime da não cumulatividade, receitas com Encargos Setoriais contidos na conta de energia elétrica, integra a base de cálculo?*
 4. *Eventuais reflexos desta tributação na base de cálculo do IRPJ / CSLL.*
5. Ao fim, a consultante conclui que as receitas decorrentes dos repasses da CDE recebidos da Eletrobrás e da Conta-ACR recebidos da CCEE são subvenções correntes para custeio e considerados “Receita Bruta Operacional”, devendo, portanto, integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.
6. Esse é o relatório, em breve resumo.

Fundamentos

Introdução à problemática

7. A exploração do serviço de energia elétrica, diretamente ou através de autorização, concessão ou permissão, de acordo com a alínea b do inciso XII do art. 21 da Constituição Federal de 1988, é de competência da União.

“Art. 21. Compete à União:

(...)

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

(...)

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos.”

8. Diante disso, verifica-se que a prestação do serviço de energia elétrica, devido às suas peculiaridades e à importância que lhe é atribuída, bem como ao seu caráter de atendimento às necessidades de toda uma coletividade, foi alçada à categoria de serviço público.
9. Em seu livro Curso de Direito Administrativo, 26ª edição, Celso Antônio Bandeira de Mello, traz uma definição precisa de serviço público:

“Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto,

consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais -, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.”

10. O Estado Brasileiro, desse modo, firmou contratos de concessão do serviço de energia elétrica, garantindo a prestação dos serviços por particulares, porém mantendo em seu poder a disponibilidade e a conveniência sobre esse serviço. A regulação e a fiscalização desses contratos é realizada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), autarquia em regime especial vinculada ao Ministério de Minas e Energia criada pela Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996.

11. Nesse contexto, a presente análise versará especificamente sobre os contratos de concessão do serviço de distribuição de energia elétrica e os respectivos aspectos tributários aventados na consulta interna.

12. A Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre o regime de concessão da prestação de serviços públicos, estabeleceu algumas regras a serem observadas nessas delegações. Entre elas, destaca-se a necessidade de modicidade das tarifas, de prestação de um serviço adequado e da manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos:

“Art. 29. Incumbe ao poder concedente:

(...)

X - estimular o aumento da qualidade, produtividade, preservação do meio-ambiente e conservação;

XI - incentivar a competitividade.

Art. 31. Incumbe à concessionária:

I - prestar serviço adequado, na forma prevista nesta Lei, nas normas técnicas aplicáveis e no contrato;

Art. 9º

(...)

§ 2º Os contratos poderão prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro.

§ 3º Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso.

§ 4º Em havendo alteração unilateral do contrato que afete o seu inicial equilíbrio econômico-financeiro, o poder concedente deverá restabelecê-lo, concomitantemente à alteração.

Art. 10. Sempre que forem atendidas as condições do contrato, considera-se mantido seu equilíbrio econômico-financeiro.

Art. 11. No atendimento às peculiaridades de cada serviço público, poderá o poder concedente prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas, observado o disposto no art. 17 desta Lei.

Parágrafo único. As fontes de receita previstas neste artigo serão obrigatoriamente consideradas para a aferição do inicial equilíbrio econômico-financeiro do contrato.”

13. Assim, de forma a cumprir satisfatoriamente os preceitos legais, foram instituídos mecanismos de apoio à atuação das pessoas jurídicas distribuidoras de energia elétrica.

14. Um desses mecanismos consubstanciou-se na criação da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE) pela Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002. A CDE consiste em um fundo setorial administrado pelas Centrais Elétricas Brasileiras (Eletrobrás) e os seus objetivos originais eram o desenvolvimento energético dos estados, o fomento à competitividade da energia produzida a partir de fontes alternativas e do carvão mineral nacional, e a promoção da universalização do serviço de energia elétrica.

15. Posteriormente, a conta ganhou um objetivo adicional, o de custear a subvenção econômica autorizada pela Lei nº 10.604, de 17 de dezembro de 2002:

“Art. 5º Fica autorizada a concessão de subvenção econômica com a finalidade de contribuir para a modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda a que se refere a Lei nº 10.438, de 2002, com efeito a partir da data de sua publicação.”

16. Atualmente, após sofrer algumas alterações, a CDE possui os seguintes objetivos, elencados na Lei nº 10.438, de 2002:

“Art. 13. Fica criada a Conta de Desenvolvimento Energético - CDE visando ao desenvolvimento energético dos Estados, além dos seguintes objetivos:

I - promover a universalização do serviço de energia elétrica em todo o território nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013)

II - garantir recursos para atendimento da subvenção econômica destinada à modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda;(Redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013)

III - prover recursos para os dispêndios da Conta de Consumo de Combustíveis - CCC;

IV - prover recursos e permitir a amortização de operações financeiras vinculados à indenização por ocasião da reversão das concessões ou para atender à finalidade de modicidade tarifária; (Redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013)

V - promover a competitividade da energia produzida a partir da fonte carvão mineral nacional nas áreas atendidas pelos sistemas interligados, destinando-se à cobertura do custo de combustível de empreendimentos termelétricos em operação até 6 de fevereiro de 1998, e de usinas enquadradas no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998; e (Redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013)

VI - promover a competitividade da energia produzida a partir de fontes eólica, termossolar, fotovoltaica, pequenas centrais hidrelétricas, biomassa, outras fontes renováveis e gás natural. (Redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013)

VII - prover recursos para compensar descontos aplicados nas tarifas de uso dos sistemas elétricos de distribuição e nas tarifas de energia elétrica, conforme regulamentação do Poder Executivo; (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

VIII - prover recursos para compensar o efeito da não adesão à prorrogação de concessões de geração de energia elétrica, conforme regulamentação do Poder Executivo, assegurando o equilíbrio da redução das tarifas das concessionárias e permissionárias de distribuição, consoante disposto no § 2º do art. 1º da Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013.

§ 1º Os recursos da CDE serão provenientes das quotas anuais pagas por todos os agentes que comercializem energia com consumidor final, mediante encargo tarifário incluído nas tarifas de uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição, dos pagamentos anuais realizados a título de uso de bem público, das multas aplicadas pela Aneel a concessionárias, permissionárias e autorizadas, e dos créditos da União de que tratam os arts. 17 e 18 da Medida Provisória nº 579, de 11 de setembro de 2012.”

17. Da leitura do dispositivo pode-se inferir que a CDE consiste em um fundo pelo qual circulam recursos oriundos, dentre outras fontes, das quotas anuais pagas por todos os agentes que comercializem energia com consumidor, quotas essas que são inseridas nas tarifas de energia elétrica e constituem um encargo a ser pago pelos consumidores finais.

18. Com esses recursos, a Eletrobrás irá gerir as finalidades da CDE, aplicando-os, prioritariamente, no desenvolvimento da universalização do serviço público de energia elétrica, além de repassar um montante mensal homologado pela Aneel às concessionárias de distribuição. De acordo com o Decreto nº 7.891, de 23 de janeiro de 2013, os valores atribuídos às distribuidoras poderão ser utilizados para:

“Art. 1º A Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, além de suas demais finalidades, custeará os seguintes descontos incidentes sobre as tarifas aplicáveis aos usuários do serviço público de distribuição de energia elétrica, nos termos do inciso VII do caput do art. 13 da Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002:

I - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição incidente na produção e no consumo da energia comercializada por empreendimento enquadrado no § 1º do art. 26 da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996;

II - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia incidentes no consumo de energia da atividade de irrigação e aquicultura realizada em horário especial de unidade consumidora classificada como rural, devido à aplicação do art. 25 da Lei nº 10.438, de 2002; (Redação dada pelo Decreto nº 8.221, de 2014)

III - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia concedida às concessionárias e permissionárias de distribuição de energia elétrica, devido à aplicação dos arts. 51 e 52 do Decreto nº 4.541, de 23 de dezembro de 2002;

IV - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia aplicável à unidade consumidora classificada como de serviço público de água, esgoto e saneamento, nos termos deste Decreto;

V - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia aplicável à unidade consumidora classificada como rural, nos termos deste Decreto;

VI - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia aplicável à unidade consumidora classificada como cooperativa de eletrificação rural, inclusive às cooperativas regularizadas como autorizadas, nos termos deste Decreto; e

VII - redução na tarifa de uso do sistema de distribuição e na tarifa de energia aplicável à unidade consumidora da classificada como serviço público de irrigação, nos termos deste Decreto.

(...)

Art. 4º Poderão ser repassados recursos da CDE às concessionárias de distribuição, visando à redução equilibrada das tarifas de que trata o § 2º do art. 1º da Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013, considerando a alocação inicial das cotas de garantia física de energia e de potência, de que trata o art. 4º do Decreto nº 7.805, de 14 de setembro de

2012, a redução no custo dos encargos setoriais, e a redução nos custos de transmissão de energia elétrica.

(...)

Art. 4º-A. Poderão ser repassados recursos da CDE às concessionárias de distribuição, para: (Incluído pelo Decreto nº 7.945, de 2013)

I - neutralizar a exposição das concessionárias de distribuição no mercado de curto prazo, decorrente da alocação das cotas de garantia física de energia e de potência de que trata o art. 1º da Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013, e da não adesão à prorrogação de concessões de geração de energia elétrica; e (Incluído pelo Decreto nº 7.945, de 2013)

II - cobrir o custo adicional para as concessionárias de distribuição decorrente do despacho de usinas termelétricas acionadas em razão de segurança energética, conforme decisão do Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico. (Incluído pelo Decreto nº 7.945, de 2013)

III - neutralizar a exposição contratual involuntária das concessionárias de distribuição no mercado de curto prazo, decorrente da compra frustrada no leilão de energia proveniente de empreendimentos existentes realizado em dezembro de 2013. (Incluído pelo Decreto nº 8.203, de 2014)

IV - cobrir os custos com a realização de obras no sistema de distribuição de energia elétrica definidas pela Autoridade Pública Olímpica - APO, para atendimento aos requisitos determinados pelo Comitê Olímpico Internacional - COI, com fundamento no art. 12, caput, da Lei nº 12.035, de 1º de outubro de 2009. (Incluído pelo Decreto nº 8.272, de 2014)

Art. 4º-C. Poderão ser repassados recursos da CDE para: (Incluído pelo Decreto nº 8.221, de 2014)

I - cobrir os custos relativos à exposição involuntária das concessionárias de distribuição no mercado de curto prazo; (Incluído pelo Decreto nº 8.221, de 2014)

II - cobrir os custos adicionais das concessionárias de distribuição relativos ao despacho de usinas termelétricas vinculadas a Contratos de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado - CCEAR, na modalidade por disponibilidade de energia elétrica; e (Incluído pelo Decreto nº 8.221, de 2014)

III - cobrir os custos relativos à Conta no Ambiente de Contratação Regulada - CONTA-ACR, de que trata o art. 1º do Decreto nº 8.221, de 1º de abril de 2014. (Incluído pelo Decreto nº 8.221, de 2014).”

19. Portanto, nota-se que os recursos repassados às distribuidoras são destinados para auxílio nas despesas operacionais e características do próprio do serviço público prestado, permitindo um alívio de caixa e resguardando o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão.

20. Nos dispositivos supracitados, evidencia-se uma nova destinação dos recursos da CDE, incluída na legislação a partir do ano de 2014: a Conta no Ambiente de Contratação Regulada – Conta-ACR. A Conta-ACR foi criada pelo Decreto nº 8.221, de 1º de abril de 2014, com a finalidade de cobrir, total ou parcialmente, as despesas incorridas pelas concessionárias de distribuição, no período de fevereiro a dezembro de 2014, em decorrência de exposição involuntária no Mercado de Curto Prazo e do despacho termoeletrico vinculado aos Contratos de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado na modalidade por disponibilidade - CCEAR-D.

Decreto nº 8.221, de 2014:

“Art. 1º A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE criará e manterá a Conta no Ambiente de Contratação Regulada - CONTA-ACR, destinada a cobrir, total ou parcialmente, as despesas incorridas pelas concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica em decorrência de:

I - exposição involuntária no mercado de curto prazo; e

II - despacho de usinas termelétricas vinculadas a Contratos de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado - CCEAR, na modalidade por disponibilidade de energia elétrica.

§ 1º Caberá à CCEE contratar as operações de crédito destinadas à cobertura prevista no caput e gerir a CONTA-ACR, assegurado o repasse dos custos incorridos nas operações à Conta de Desenvolvimento Energético - CDE.

§ 2º As operações de crédito previstas no § 1º têm por finalidade custear as despesas de que tratam os incisos I e II do caput realizadas entre fevereiro e dezembro de 2014.

§ 3º A Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL homologará, mensalmente, os valores a serem pagos pela CONTA-ACR a cada concessionária de distribuição, mediante a utilização dos recursos de que trata o § 1º, considerando a cobertura tarifária vigente.”

21. A Conta-ACR será gerida pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), que contratará operações de crédito com os bancos financiadores para custeio das despesas elencadas na legislação. Segundo a Aneel, a partir de 2015, o custo total dessas operações de crédito será amortizado por meio do recolhimento de quotas anuais da CDE pagas por todas as concessionárias de distribuição, mediante encargo tarifário a ser incluído nas tarifas de energia elétrica.

22. Desse modo, a Conta-ACR não irá impactar o orçamento anual da CDE, que irá tão somente receber os recursos dos encargos que foram repassados ao consumidor final nas tarifas de energia elétrica e encaminhá-los à Conta-ACR para pagamento das operações de crédito contratadas.

23. Os valores derivados das operações de crédito realizadas pela CCEE, no âmbito da Conta-ACR, serão, portanto, encaminhados às distribuidoras para financiar o incremento de custos de energia aos quais as mesmas estiveram expostas. Assim, de acordo a Resolução Normativa Aneel nº 612, de 16 de abril de 2014:

“Art. 1º Os custos da exposição involuntária no mercado de curto prazo e do despacho termoeletrico associado aos Contratos de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente de Contratação Regulada na modalidade por disponibilidade – CCEAR-D, das competências de fevereiro a dezembro 2014, incorridos pelas concessionárias de distribuição serão pagos total ou parcialmente por:

I - repasses da Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, efetuados pela Centrais Elétricas Brasileiras S.A. - Eletrobras, a partir de aportes da União; e

II - repasses da CONTA-ACR, efetuados pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE.”

24. Dessa forma, verifica-se que as duas contas são semelhantes, uma vez que destinam-se a concentrar recursos que serão utilizados em medidas de apoio ao setor elétrico nacional, provendo recursos para as concessionárias de distribuição fazerem frente a suas despesas, e mantendo o equilíbrio econômico-financeiro dos seus contratos.

25. Essa cadeia de circulação de recursos é o ponto central dos questionamentos abarcados na presente consulta. As características peculiares do financiamento do serviço público prestado, no contexto da CDE e da Conta-ACR, dão ensejo a três distintos ingressos de receita no âmbito das concessionárias de distribuição: os encargos setoriais cobrados dos usuários do serviço na tarifa de energia elétrica, os recursos recebidos da Eletrobrás, através da CDE, bem como os recursos recebidos da CCEE, através da Conta-ACR. A análise da natureza desses ingressos torna-se essencial para o correto deslinde da questão.

Encargos Setoriais cobrados dos usuários nas tarifas de energia elétrica

26. Os contratos de concessão do serviço de energia preveem mecanismos de reajuste, revisões ordinárias e extraordinárias das tarifas, no intuito de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos, conforme disposto no § 2º, do art. 9º da Lei nº 8.987, de 1995. É o que também se verifica nas claras palavras do Antonio Ganin, na 2ª edição do seu Livro Setor Elétrico Brasileiro – Aspectos regulamentares, tributários e contábeis:

“(…)

A busca da modicidade tarifária terá o mesmo grau de relevância para o órgão regulador no que se refere a fixação dos níveis tarifários capazes de corrigir ou de preservar o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão. Neste caso, o equilíbrio está associado ao nível tarifário e às regras de reajuste e revisão tarifária. Dessa forma, o nível tarifário deve proporcionar à concessionária a obtenção de receita capaz de cobrir custos eficientes e remuneração adequada dos investimentos prudentes.

(…)

A tarifa de energia elétrica aplicada aos consumidores finais regulados representa a síntese de todos os custos incorridos ao longo da cadeia produtiva da indústria de energia elétrica: geração, transmissão, distribuição e comercialização. O seu valor deve ser suficiente para preservar o princípio da modicidade tarifária e assegurar a saúde econômica e financeira das concessionárias, para que as mesmas possam obter recursos suficientes para cobrir seus custos de operação e manutenção, bem como remunerar de forma justa o capital prudentemente investido com vista a manter a continuidade do serviço prestado com a qualidade desejada.”

27. Diante disso, constata-se que a remuneração das empresas de distribuição advém do valor global das tarifas, que devem ser calculadas de modo a cobrir os custos incorridos no desenvolvimento da atividade e a garantir uma remuneração justa.

28. Atualmente a tarifa de uma concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica é composta pela Parcela A, que representa os custos não gerenciáveis pela concessionária (Encargos Setoriais, Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST, Custo da energia elétrica adquirida) e pela Parcela B, que corresponde aos custos gerenciáveis que dependem essencialmente das decisões da concessionária.

29. Destarte, na composição da tarifa são incluídos diversos custos operacionais que, na prática, são arcados pelos usuários do serviço, tais como custos tributários, custo da energia adquirida, bem como os custos com os encargos setoriais.

30. Os encargos setoriais englobam os valores que as concessionárias estão legalmente obrigadas a encaminhar para a CDE para prover o desenvolvimento das finalidades da própria CDE e para amortizar os empréstimos efetuados na esfera da Conta-ACR. Ainda que não possuam a característica de custo individual de uma distribuidora, vez que são rateados

em regime de solidariedade, os encargos consistem em uma despesa necessária à atividade da pessoa jurídica.

31. Portanto, como em qualquer outra empresa, o preço do serviço prestado é estabelecido considerando os diversos custos, despesas e encargos que serão incorridos para a manutenção da atividade. Dessa forma, da totalidade da remuneração recebida vão ser abatidos valores que serão direcionados a terceiros para fazer jus a esses pagamentos. No entanto, esse direcionamento não acarreta a descaracterização da sua natureza de receita bruta adquirida.

32. A própria Aneel na Nota Informativa “Incidência de ICMS sobre a subvenção econômica, de que trata a Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002, e a Lei nº 10.604, de 17 de dezembro de 2002, com impacto para os consumidores de energia elétrica classificados como baixa renda” (<http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/NotaInformativa.pdf>), afirma que os valores recolhidos a título de encargos setoriais integram o faturamento das concessionárias de distribuição:

“Ora, os valores devidos pelos concessionários distribuidores de energia elétrica e recolhidos à CDE constituem valores que se incorporam às tarifas de consumo e, portanto, integram o faturamento de fornecimento feito a todos os consumidores o que equivale dizer que, uma vez que integram o faturamento, esse montante já está tributado pelo ICMS(...)”

33. Por conseguinte, resta claro que os valores recebidos em virtude dos encargos integrados às tarifas de energia integram o faturamento e, sendo assim, compõem a receita bruta das distribuidoras. Visto isso, cabe analisar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme o disposto nas leis que regem a matéria:

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 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.”

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977

“Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)”

34. Cumpre salientar que apesar da legislação supracitada referir-se especificamente à Cofins, o tratamento dispensado à Contribuição para o PIS/Pasep é idêntico, em virtude do disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

35. Assim, a base de cálculo dessas contribuições corresponde à receita bruta da pessoa jurídica tributada pelo Imposto sobre a Renda com base no lucro real, nesta compreendidas todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos, somente se excluindo as parcelas expressamente previstas na legislação que rege a matéria (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º; Lei 10.637, de 2002, art. 1º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º).

36. Portanto, o montante arrecadado pelas distribuidoras referentes aos encargos setoriais integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que a exclusão desses valores corresponderia a tributar o lucro da empresa e não a sua receita bruta. Deveras, ainda que essas receitas sejam posteriormente transferidas a terceiros, não há dispositivo legal que afaste a incidência das contribuições em tela.

37. Cabe evidenciar que no setor elétrico brasileiro predomina o regime de apuração não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. No entanto, ainda que a concessionária de distribuição esteja submetida à apuração sob o regime cumulativo, o tratamento dispensado às receitas decorrentes dos encargos setoriais é o mesmo, uma vez que estas receitas integram o faturamento da pessoa jurídica, decorrendo das diretrizes contratuais envolvidas na prestação do serviço público concedido, obedecendo ao disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”

Repasse realizados através da Conta de Desenvolvimento Energético e da Conta-ACR

38. De Plácido e Silva, em sua obra Vocabulário Jurídico, apresenta o conceito jurídico da palavra subvenção:

“(…) entende-se o auxílio, ou a ajuda pecuniária, que se dá a alguém, ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que realizem ou cumpram seus objetivos. Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes ao seu objeto. Ao Estado, em regra, cabe o dever de subvencionar instituições que realizem serviços, ou obras de interesse público.”

39. Analisando o conceito supracitado e as características dos repasses efetuados através da CDE e da Conta-ACR, resta patente a afirmação de que efetivamente se tratam de subvenções ao serviço de distribuição de energia elétrica. Entretanto, revela-se importante elucidar acerca do tipo de subvenção ofertada.

40. Verificando a legislação que trata da matéria, bem como os regulamentos e notas informativas da Aneel, nota-se que, em diversos momentos, os repasses realizados pela

CDE às empresas de distribuição de energia elétrica para contribuir para a modicidade das tarifas são tratados como “subvenções econômicas”.

41. Dessa maneira, em um primeiro momento, é compreensível o anseio de atribuir a natureza de subvenções econômicas à generalidade dos repasses realizados através da CDE e da Conta-ACR às concessionárias de distribuição de energia.

42. Subvenções econômicas, de acordo com a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União e dos entes federados, são as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

43. Contudo, o termo subvenções econômicas, apresentado pela Lei nº 4.320, de 1964, é utilizado para referir-se tão somente às transferências de recursos para custeio de despesas correntes de uma entidade, quando essa transferência é realizada pelo governo, na forma da União, dos Estados, Municípios ou Distrito Federal.

44. À primeira vista, portanto, declarar os repasses efetuados pela Eletrobrás, através da CDE, e pela CCEE, através da Conta-ACR, como subvenções econômicas seria inadequado, uma vez que ambas são pessoas jurídicas de direito privado. Porém, apesar da natureza jurídica, essas empresas podem ser consideradas como uma “longa manus” do poder estatal, atuando em setores de responsabilidade do Estado.

45. Desse modo, caso se considere o termo de direito financeiro público, largamente utilizado pela legislação e pela própria Aneel, como pertinente, e afirme-se que se tratam de verdadeiras subvenções econômicas os repasses de recursos efetuados através da CDE e da Conta-ACR às distribuidoras de energia elétrica, torna-se necessária a análise da interpretação dada à matéria pelo Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovado em 3 de outubro de 2008, que definiu o tratamento contábil aplicável às Subvenções e Assistências Governamentais :

“9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

(...)

20. Uma subvenção governamental na forma de compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada deve ser reconhecida como receita no período em que se tornar recebível.”

46. Assim, resta evidente que, optando-se pela subsunção dos valores recebidos pelas distribuidoras à natureza de subvenções econômicas, eles deverão ser reconhecidos como receita, de forma que integrarão a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

47. Por outro lado, a legislação fiscal, tomando como base as expressões de Direito Financeiro consagradas na Lei nº 4.320, de 1964, estabeleceu uma dicotomia diferente acerca do assunto. Dessa forma, foi consolidado o entendimento de que, em sentido amplo e sob o aspecto tributário, as subvenções podem ser segregadas em dois tipos: para custeio/operação ou para investimento.

48. Sobre o tema ora em análise, merece destaque o Parecer CST nº 112/78, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 1979, que traz importantes esclarecimentos acerca do conceito de subvenções:

“ 2.1 - A matéria surgiu com o Art. 44 da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964, que entre as rubricas integrantes da receita bruta operacional da empresa, incluiu: as subvenções correntes para custeio ou operação recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

2.2 - A expressão “subvenções correntes para custeio ou operação” inspirou-se, ao que tudo indica, em termos técnicos do Direito Financeiro. Se consultarmos a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, lá encontraremos expressões semelhantes, tais como: Despesas Correntes, Despesas de Custeio, Transferências Correntes e, até mesmo, Subvenções. Essa semelhança, é, talvez, a principal responsável pela dificuldade de interpretação do dispositivo legal. Intuitivamente se é levado a buscar na mencionada Lei nº 4.320/64 as definições para os termos empregados até se dar conta de que o art. 44 da Lei nº 4.506/64 utilizou SUBVENÇÃO em caráter amplo e genérico ao identificar suas possíveis fontes também de forma a mais ampla e genérica. Tanto podem ser subvencionadores as pessoas jurídicas de direito público como as pessoas jurídicas de direito privado, e, até mesmo, as pessoas naturais. Diante dessa amplitude atribuída às origens de onde podem provir as subvenções, vislumbra-se, de forma clara, a inadequação dos conceitos constantes da Lei nº 4.320/64 que só seriam aplicáveis às pessoas jurídicas de direito público e mesmo apenas em relação à elaboração dos orçamentos públicos. É de se concluir, pois, que o art. 44 da Lei nº 4.506/64 utilizou, do Direito Financeiro, somente os seus títulos.

(...)

2.5 (...) SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas Subvenções. O Custeio representa, portanto, em termos monetários,

o reflexo da operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

(...)

2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 02/78 (DOU 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTOS seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. (...) Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77.”

49. Importante registrar que apesar da antiguidade do referido parecer, seus entendimentos foram ratificados por diversos atos mais recentes expedidos pela Coordenação Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal do Brasil (RFB), tais como a Solução de Consulta nº 365, de 17 de dezembro de 2014, a Solução de Consulta nº 188, de 31 de julho de 2015 e a Nota - Ação Judicial nº 13, de 28 de abril de 2016.

50. Isto posto, verifica-se que as subvenções correntes para custeio ou operação são aquelas oriundas da transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ou ao seu conjunto de despesas, ou às suas operações, ou seja, à consecução de seus objetivos sociais. Por outro lado, as subvenções para investimento ocorrem quando a transferência de recursos, necessariamente oriundos de pessoas jurídicas de direito público, à pessoa jurídica tiver por finalidade auxiliá-la na aplicação específica em bens ou direitos visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

51. Acerca das características das subvenções, cita-se também um trecho esclarecedor da Solução de Consulta Cosit nº 365, de 2014:

“16. Importante destacar o disposto no item 2.6 do PN Cosit nº 112/78, segundo o qual a dicotomia existente entre a subvenção para custeio ou operação e a subvenção para investimento abarca todos os tipos de subvenção, sendo que a primeira delas caracteriza-se como um tipo corrente ou comum e a segunda, especial. Nesse contexto, visando à classificação de uma subvenção numa ou noutra espécie deve ser analisada a possibilidade de uma dada subvenção incluir-se no tipo especial, hipótese em que, observadas as condições, deve ser ela tida por uma subvenção para investimento. Caso contrário, inevitavelmente, enquadrar-se-á na categoria das subvenções correntes.”

52. Relativamente às condições que devem ser observadas para que uma subvenção possa ser incluída no tipo especial, relevante transcrever as orientações elencadas no Parecer Normativo nº 112, de 1978:

“7.CONCLUSÃO

(..)

I - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;

II - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.” (grifou-se)

53. Portanto, apesar de não ser totalmente inapropriado o enquadramento dos referidos repasses como subvenções econômicas, utilizando-se dos conceitos de Direito Financeiro, e de, juridicamente, ao fim das contas, ambos os termos produzirem idênticos efeitos jurídicos (tributação), mostra-se mais adequado e conveniente ao desfecho da questão a aplicação do entendimento consolidado pela legislação tributária.

54. Ou seja, uma vez que os repasses são efetuados para a consecução dos objetivos sociais das distribuidoras de energia elétrica, com o intuito primordial de manter o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão firmados, colaborando no custeio das despesas correntes dessas pessoas jurídicas e na manutenção da própria atividade, os repasses realizados via CDE e Conta-ACR às distribuidoras devem ser tratados como efetivas subvenções correntes para custeio ou operação. Com base em todo o exposto, não há como se chegar a conclusão diversa.

55. Ultrapassada a questão do enquadramento dos repasses, cumpre esclarecer acerca dos seus efeitos tributários, no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, questão central na presente consulta.

56. No tocante ao regime de apuração não cumulativo das contribuições, o tema já é pacífico na RFB. Como a base de cálculo, nesse caso, é composta por todas as receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, e a natureza de receita das subvenções correntes para custeio ou operação é inegável, não pairam dúvidas acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores recebidos pelas distribuidoras, por meio da CDE e da Conta-ACR. É o que se confirma através do disposto nos atos abaixo:

Solução de Divergência Cosit nº 15, de 1º de setembro de 2003:

“(…)

15. As subvenções têm natureza de receitas e são, de ordinário, **tributáveis**, tanto que foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção correntes para custeio ou operação (art. 335 do RIR, de 1994 ou art. 392 do RIR, de 1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 391 do RIR, de 1994 ou art. 443 do RIR, de 1999. As primeiras são sempre tributáveis, as segundas também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei.”

Solução de Consulta Cosit nº 336, de 12 de dezembro de 2014:

“(…)

31. Além das exclusões da base de cálculo previstas no § 3º do art. 1º das duas Leis, o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 e o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, relacionam exaustivamente as receitas não sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Como se vê, no que tange às subvenções, apenas as de investimento constituem-se em exclusão da base de cálculo das contribuições, conforme nova redação do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nova

redação do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambas dadas pela Lei nº 12.973, de 2014. Entretanto, como já visto anteriormente, a subvenção ora discutida não se enquadra na modalidade investimento. Portanto, não há previsão legal para se excluir das bases de cálculo das duas contribuições as receitas auferidas sob a forma da subvenção ora analisada.”

57. Destarte, a legislação que dispõe sobre a base de cálculo das contribuições e as hipóteses em que é autorizada a exclusão de determinadas receitas da sua composição (Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003), em relação às subvenções, apenas autoriza a exclusão das receitas decorrentes das subvenções para investimento concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

58. Asseverando que a lista é exaustiva e nela não consta nenhuma autorização para a exclusão das receitas derivadas das subvenções correntes para custeio da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, torna-se irrefutável, mais uma vez, a sua tributação.

59. Não obstante ao fato de que no setor elétrico brasileiro predomina o regime de apuração não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cumpre tecer algumas considerações referentes ao regime de apuração cumulativo.

60. As contribuições calculadas sob o regime de apuração cumulativo obedecem ao disposto na Lei nº 9.718, de 1998. O § 1º do art. 3º desta Lei afirmava que a receita bruta da pessoa jurídica corresponderia à totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada, em uma interpretação similar à que é dada hoje para a receita bruta no regime de apuração não cumulativo.

61. Entretanto, esse parágrafo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) ao apreciar diversos Recursos Extraordinários pertinentes a essa ampliação da base de cálculo das contribuições. Desse modo, o STF entendeu que o faturamento a que se referia o art. 195, I, da Constituição Federal, em sua redação anterior à Emenda Constitucional nº 20, de 1998, não legitimava a incidência das citadas contribuições calculadas sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

62. Sobre os julgados, a Procuradora Geral da Fazenda Nacional publicou a Nota PGFN/CRJ nº 1114 de 2012, delimitando a matéria tratada:

“RE n. 585.235

Relator: Min. Cezar Peluso

DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA: o PIS/COFINS deve incidir somente sobre as receitas operacionais das empresas, escapando da incidência do PIS/COFINS as receitas não operacionais. Consideram-se receitas operacionais as oriundas dos serviços financeiros prestados pelas instituições financeiras (serviços remunerados por tarifas e atividades de intermediação financeira).”

63. Por conseguinte, conclui-se que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins calculadas consoante o regime cumulativo de apuração incidem sobre o faturamento, assim compreendido como sendo a receita bruta operacional da empresa, obtida da atividade desenvolvida nos termos do seu objeto social. É dizer, não é qualquer receita que pode ser considerada faturamento para fins de incidência das referidas contribuições, mas apenas aquelas vinculadas às atividades, principais ou acessórias, típicas da pessoa jurídica.

64. A Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, em seu art. 44 traz a seguinte informação:

“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”

65. A respeito do assunto, fundamental a apreciação de trecho da Solução de Consulta nº 365, de 2014:

“12 No que se refere às subvenções correntes, aplica-se, pra efeitos da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime não cumulativo, os mesmos critérios estabelecidos pela legislação do imposto de renda. Ou seja, na medida em que sempre foram consideradas como receitas operacionais, não havendo dispositivo qualquer que preveja sua exclusão, devem compor a base de cálculo daquelas contribuições.”

66. Apesar da consulta acima transcrita adentrar nos aspectos tributários relativos, tão somente, ao regime não cumulativo, não faz sentido distinguir os critérios que serão utilizados na análise das consequências tributárias das contribuições sujeitas ao regime cumulativo. Desse modo, aplica-se também a estas contribuições os critérios estabelecidos pela legislação do imposto sobre a renda.

67. Isto é, em virtude da legislação conferir status de receita bruta operacional às subvenções correntes para custeio ou operação, os valores recebidos pelas distribuidoras de energia elétrica, ainda que sujeitas ao regime de apuração cumulativo, integrarão a base de cálculo das contribuições.

68. Além disso, como já visto, as subvenções são destinadas às distribuidoras para auxiliá-las com os custos derivados da natureza do serviço público prestado, de modo a garantir o cumprimento dos preceitos estabelecidos nos contratos de concessão firmados, colaborando na manutenção da viabilidade da atividade. Sendo assim, a conclusão da incidência tributária sobre esses valores pode ser retirada também da própria legislação que dispõe acerca da base de cálculo dessas contribuições:

Lei nº 9.718, de 1998:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.”

Decreto nº 1.598, de 1977:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

69. Portanto, uma vez que os repasses efetuados pela Eletrobrás, através da CDE, e pela CCEE, através da Conta-ACR, às distribuidoras concessionárias do serviço de energia elétrica configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação, eles devem integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetida.

Eventuais reflexos na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

70. Como já anteriormente explanado nesta solução de consulta interna, no contexto da CDE e da Conta-ACR, há a possibilidade de ingressos de recursos no âmbito das concessionárias de distribuição de energia elétrica sob três perspectivas: encargos setoriais cobrados dos usuários do serviço na tarifa de energia elétrica, os recursos recebidos da Eletrobrás, por meio da CDE, assim como os recursos recebidos da CCEE, por meio da Conta-ACR. Dessa forma, passa-se, agora, ao exame de eventuais repercussões desses institutos na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

71. De acordo com o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, já antes citado, a receita bruta da pessoa jurídica compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendida nas hipóteses elencadas anteriormente.

72. A Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – OCPC 08, que trata do reconhecimento de determinados ativos e passivos nos relatórios contábil-financeiros de propósito geral das distribuidoras de energia elétrica, define que:

“IN4. A receita da concessionária de distribuição é, basicamente, composta pela venda da energia elétrica e pela entrega (transporte) da mesma através do uso da infraestrutura (rede) de distribuição. As receitas das concessionárias são afetadas pelo volume de energia entregue e pela tarifa. **A tarifa de energia elétrica é composta por duas parcelas que refletem a composição da sua receita:**

- Parcela A (custos não gerenciáveis) - composta pelos custos de aquisição da energia elétrica, de conexão e de transmissão, **além dos encargos setoriais**. Essa parcela deve ser neutra em relação ao desempenho da entidade, ou seja, **os custos incorridos pelas distribuidoras, classificáveis como Parcela A, são integralmente repassados ao consumidor ou suportados pelo Poder Concedente;** e

- Parcela B (custos gerenciáveis) - composta pelos gastos com investimento em infraestrutura, gastos com a operação e a manutenção e pela remuneração aos provedores de capital. Essa parcela é aquela que efetivamente afeta o desempenho da entidade, pois possui risco intrínseco de negócios por não haver garantia de neutralidade tarifária para essa parte. É importante ressaltar que esses eventos podem gerar “outros componentes financeiros” – compostos por outros custos atrelados à Parcela B recuperáveis ou devolvidos via tarifa. Esses componentes podem já estar homologados pela ANEEL, ou estarem previstos na disciplina regulatória, ou virem a ser normatizados futuramente pela ANEEL, de acordo com a situação.”

(Grifos nosso)

73. Com base nos normativos acima, interpreta-se que os encargos setoriais cobrados dos usuários do serviço de energia elétrica por meio de tarifa devem compor a receita bruta da concessionária de distribuição uma vez que o recebimento desses recursos decorre de sua atividade, devendo ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL, tanto pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro real quanto pelo lucro presumido.

74. Salienta-se também que, no lucro real, o repasse dos encargos setoriais a quem de direito será considerado como despesa dedutível, tanto para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL, pois são contratualmente necessários à atividade da concessionária e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Lei nº 4.506, de 1964:

“Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.”

Lei nº 9.249, de 1995:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964”

(Grifos nosso)

75. Com relação aos recursos recebidos da Eletrobrás, por meio da CDE, assim como os recursos recebidos da CCEE, por meio da Conta-ACR, esses devem ser considerados como subvenções correntes para custeio ou operação, conforme já argumentado na solução de consulta interna com base no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978. Essas subvenções são destinadas a compensar aumento de custos que as concessionárias estão legalmente impedidas de repassar aos consumidores finais por meio de aumento de tarifa ou reduções nas faturas de energia elétrica, que a concessionária é obrigada a fazer em determinados casos, como, por exemplo, ao fornecer energia a usuários de baixa renda. Logo, a intenção principal para a realização dos repasses é a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão.

76. Conforme o art. 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, temos que:

“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I – O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II – O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”

(Grifo nosso)

77. O Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, disciplina:

“Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

(...)

§ 2º - As **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)”

(Grifo nosso)

78. Em regra, as subvenções são tributáveis, sendo excluídas da apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social apenas aquelas que integram a espécie “subvenção para investimento outorgado por pessoa jurídica de direito público, ainda que em função de redução de impostos, seja efetiva e especificamente aplicada pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado”, o que não corresponde ao caso em análise. Por conseguinte, essas subvenções recebidas pelas concessionárias distribuidoras do serviço de energia elétrica devem integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Conclusão

À vista do exposto, conclui-se que:

- I. O montante arrecadado pelas distribuidoras de energia elétrica a título de encargos setoriais, independentemente do regime de apuração ao qual estejam submetidas, integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Deveras, ainda que essas receitas sejam posteriormente transferidas a terceiros, não há dispositivo legal que afaste a incidência das contribuições em tela.
- II. Os repasses efetuados pela Eletrobrás, através da CDE, às distribuidoras concessionárias do serviço de energia elétrica, configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação, e devem integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetida.
- III. Os repasses efetuados pela CCEE, através da Conta-ACR, às distribuidoras concessionárias do serviço de energia elétrica, configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação, e devem integrar a base de

cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetida.

- IV. O montante arrecadado pelas distribuidoras concessionárias do serviço de energia elétrica a título de encargos setoriais, tanto na apuração com base no lucro real quanto no lucro presumido, integra a receita bruta da pessoa jurídica, devendo ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL.
- V. O montante repassado pelas distribuidoras concessionárias do serviço de energia elétrica a título de encargos setoriais deve ser considerado como despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL no lucro real.
- VI. Os repasses efetuados pela Eletrobrás, por meio da CDE, e pela CCEE, por meio da Conta-ACR, às distribuidoras concessionárias do serviço de energia elétrica, configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação, e devem integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

AGATHA PINHEIRO LIEBSCHER
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(assinado digitalmente)

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

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

(assinado digitalmente)

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

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

(assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotex

(assinado digitalmente)

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL M. DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Erro! Fonte de
referência não
encontrada.

Fls. 1

Aprovo. Providencie-se a divulgação interna e posterior publicação na forma da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por IRANI PELICIONI ISHIRUJI em 23/03/2017 17:10:00.

Documento autenticado digitalmente por IRANI PELICIONI ISHIRUJI em 23/03/2017.

Documento assinado digitalmente por: FERNANDO MOMBELLI em 29/03/2017, OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR em 28/03/2017, CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA em 25/03/2017, FABIO CEMBRANEL em 24/03/2017, RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS em 24/03/2017 e AGATHA DE PAULA LIEBSCHER em 24/03/2017.

Esta cópia / impressão foi realizada por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA em 30/03/2017.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP30.0317.09286.U5SZ

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.