



Solução de Consulta nº 312 - Cosit

Data 14 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. RATEIO DE DISPÊNDIOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. SUB-FORNECIMENTO.

Na hipótese de duas pessoas jurídicas ratearem entre si os valores devidos pelo consumo de energia elétrica (apenas uma pessoa jurídica é cadastrada junto à distribuidora de energia elétrica e figura na fatura de fornecimento; a outra pessoa jurídica consome a energia elétrica sub-fornecida e rateia o valor da fatura de fornecimento), a pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento emitida pela distribuidora de energia elétrica, observadas as regras da legislação da não cumulatividade da contribuição, poderá apurar o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o inciso IX do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que:

- a) haja contrato escrito prévio regulando o rateio de dispêndios entre as pessoas jurídicas, abordando, por exemplo, os itens a serem rateados e os critérios para imputação de pagamento;
- b) a parcela em relação à qual a pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento de energia elétrica pretende apurar crédito corresponda à energia elétrica efetivamente consumida por ela ou, em caso de impossibilidade de mensuração exata, corresponda a montante calculado com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados no contrato mencionado anteriormente;
- c) a pessoa jurídica que figura na fatura de fornecimento de energia elétrica não apure crédito da contribuição em relação à parcela de consumo que servirá para apuração de crédito pela pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento de energia elétrica (não haja apuração de crédito em duplicidade);
- d) caso o rateio envolva mais de uma espécie de dispêndio, haja a discriminação dos valores de cada espécie de dispêndio imputada a cada pessoa jurídica integrante do rateio em cada período, para que seja possível a verificação sobre a possibilidade de creditamento em relação a cada item de dispêndio, nos termos da legislação correlata;

e) seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados ao rateio de dispêndios, que, por exemplo, correlacione determinado pagamento de parcela de rateio com determinada fatura de fornecimento.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002. art. 3º, III, §§ 1º, II, e 3º, I, e art. 15, V.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. RATEIO DE DISPÊNDIOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. SUB-FORNECIMENTO.

Na hipótese de duas pessoas jurídicas ratearem entre si os valores devidos pelo consumo de energia elétrica (apenas uma pessoa jurídica é cadastrada junto à distribuidora de energia elétrica e figura na fatura de fornecimento, a outra pessoa jurídica consome a energia elétrica sub-fornecida e rateia o valor da fatura de fornecimento), a pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento emitida pela distribuidora de energia elétrica, observadas as regras da legislação da não cumulatividade da contribuição, poderá apurar o crédito da Cofins de que trata o inciso III do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, desde que:

- a) haja contrato escrito prévio regulando o rateio de dispêndios entre as pessoas jurídicas, abordando, por exemplo, os itens a serem rateados e os critérios para imputação de pagamento;
- b) a parcela em relação à qual a pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento de energia elétrica pretende apurar crédito corresponda à energia elétrica efetivamente consumida por ela ou, em caso de impossibilidade de mensuração exata, corresponda a montante calculado com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados no contrato mencionado anteriormente;
- c) a pessoa jurídica que figura na fatura de fornecimento de energia elétrica não apure crédito da contribuição em relação à parcela de consumo que servirá para apuração de crédito pela pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento de energia elétrica (não haja apuração de crédito em duplicidade);
- d) caso o rateio envolva mais de uma espécie de dispêndio, haja a discriminação dos valores de cada espécie de dispêndio imputada a cada pessoa jurídica integrante do rateio em cada período, para que seja possível a verificação sobre a possibilidade de creditamento em relação a cada item de dispêndio, nos termos da legislação correlata;
- e) seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados ao rateio de dispêndios, que, por exemplo, correlacione determinado pagamento de parcela de rateio com determinada fatura de fornecimento.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003. art. 3º, IX, §§ 1º, II, e 3º, I, e art. 10, XX.

Relatório

Trata-se de consulta relativa à interpretação da legislação tributária, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A pessoa jurídica acima qualificada afirma que atua no *ramo de prestação de serviços de engenharia, reparo de manutenção de aeronaves e de compra e venda de peças para aeronaves*.

3. Afirma que se submete ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições e cita o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, que estabelecem, segundo sustenta, os itens geradores de crédito.

4. Em seguida, destaca que o inciso IX e III, respectivamente, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, asseguram o direito de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores gastos com “*energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica*”.

5. Adentrando em seu caso específico, aduz que é concessionária de área federal sob a administração da Infraero; e que a Infraero rateia a conta de energia elétrica do aeroporto, que chega em nome dessa última.

6. Elucida que os valores despendidos pela Consulente neste rateio têm como contrapartida e razão do pagamento o fornecimento de energia elétrica a seus estabelecimentos. Dessa forma, entende que este pagamento deverá servir de base para apuração dos créditos das contribuições em comento.

7. Expõe que o motivo de sua dúvida é o fato de ela (Consulente) não constar como beneficiária formal no contrato de fornecimento de energia junto à concessionária de energia elétrica.

8. Por fim, questiona o seguinte:

- a) *É permitido à Consulente apurar e apropriar créditos de PIS e COFINS, com base nos dispositivos contidos no artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/2002 (PIS) e artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), sobre os valores pagos em contrapartida à energia elétrica consumida em seus estabelecimentos, mesmo nos casos em que não seja ela, Consulente, diretamente a tomadora dos serviços de fornecimento de energia elétrica, pagando os valores, a título de rateio, àqueles que são os contratantes formais deste serviço, perante a Concessionária de Energia Elétrica?*

9. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

10. Preliminarmente, registre-se que o processo de consulta regulado pela Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, vez que se limita a interpretar a aplicação da legislação tributária a tais fatos, partindo da premissa de que são corretos. Também não se presta a reconhecer direitos, mas tão somente a cotejar a situação trazida ao debate com a legislação.

11. Antes de adentrar no caso específico, é necessário ressaltar que, não obstante a consulente afirmar que se submete ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição das contribuições em comento, sua petição e seu contrato social anexado aos autos deixam claro que sua atuação envolve obras de construção civil, sendo as receitas decorrentes dessa atividade obrigatoriamente submetidas ao regime de apuração cumulativa da Cofins, nos termos do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003:

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;

11.1. Nesses termos, quando a atividade que a Consulente executar envolver receitas obrigatoriamente submetidas ao regime cumulativo das contribuições em apreço, como é o caso das obras de construção civil, não há direito a crédito de ambas as contribuições quanto aos gastos incorridos nessas atividades.

11.2. Dessa forma, o contexto considerado nessa Solução de Consulta será exclusivamente quanto às receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das contribuições em exame. Qualquer situação fática diversa não estará abrangida pelas conclusões apresentadas nesta Solução de Consulta.

12. Ainda em preliminares, ressalta-se que, conquanto a situação fática objeto de questionamento envolva duas pessoas jurídicas (uma pessoa jurídica que, a título de rateio de gastos, entrega valores a outra pessoa jurídica, que paga a terceira pessoa jurídica pelo

fornecimento de energia elétrica), a presente consulta versa apenas sobre a situação da pessoa jurídica que entrega os valores, não alcançando a pessoa jurídica que recebe os valores rateados.

13. A hipótese de desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na sistemática não cumulativa, trazida à presente análise, encontra-se prevista no art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a saber:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

[...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

[...] (g.n.).

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

[...] (g.n.).

14. Segundo os excertos transcritos, o crédito atinente às despesas com energia elétrica e térmica somente se aplica quando satisfeitas as seguintes condições:

- (1) a energia seja consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (2) a despesa seja paga ou creditada à pessoa jurídica domiciliada no País; e
- (3) o crédito seja calculado sobre o dispêndio com energia incorrido no mês.

15. É extremamente relevante destacar que somente é cabível a apuração de crédito, que decorra de despesa com energia (elétrica ou térmica), se essa despesa corresponder ao efetivo consumo da pessoa jurídica, ou seja, o que importa perquirir é se a pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa arca com as despesas de energia efetivamente consumida em seu(s) estabelecimento(s).

15.1. Também se exige, conforme o já transcrito art. 3º, § 3º, “T”, da Lei nº 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, para reconhecimento do direito ao crédito em questão, que os bens e serviços sejam adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Para que esse dispositivo seja atendido no presente caso, é necessário que a concessionária de energia elétrica seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil, já que o serviço de energia é fornecido por ela.

15.2. O fato de a Infraero ratear a despesa com a Consulente não faz da primeira uma fornecedora de energia a essa última. Em outras palavras, o serviço de energia elétrica consumido pela Consulente foi adquirido de Concessionária de energia elétrica e não da Infraero.

15.3. Nessa linha, a transferência de valores decorrente do consumo de energia elétrica que a Consulente realiza para a Infraero é mero repasse para o pagamento que esta última fará à Concessionária de Energia Elétrica pela aquisição do referido serviço de energia.

16. Ademais, cumpre observar que a legislação, no que concerne a este quesito específico de apuração de crédito, não traz impedimento ao fato de que o pagamento pela energia consumida seja feito com base em documento convencional que se proponha a ratear precisamente o valor de energia (elétrica ou térmica) consumida pelo estabelecimento da pessoa jurídica. Também não há, na legislação, exigência de que o contrato de fornecimento de energia seja feito diretamente em nome da empresa que a consome.

17. Todavia, como a veracidade e a regularidade dessa intermediação de fornecimento precisam ser especialmente demonstradas, dada sua atipicidade, é necessário que haja documentação comprobatória suficiente.

18. Assim, no contexto das afirmações já expendidas, para que a comunhão de gastos descrita na presente consulta possa ser considerada apta a permitir a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por parte da pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento de energia elétrica emitida pela distribuidora, mas consome parcela da energia elétrica fornecida à pessoa jurídica que figura na fatura e paga a esta por esta parcela, exige-se que:

- a) haja contrato escrito prévio regulando o rateio de dispêndios entre as pessoas jurídicas, abordando, por exemplo, os itens a serem rateados, os critérios para imputação de pagamento;

- b) a parcela em relação à qual a pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento de energia elétrica pretende apurar crédito corresponda à energia elétrica efetivamente consumida por ela ou, em caso de impossibilidade de mensuração exata, corresponda a montante calculado com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados no contrato mencionado anteriormente;
- c) a pessoa jurídica que figura na fatura de fornecimento de energia elétrica não apure crédito das contribuições em relação à parcela de consumo que servirá para apuração de crédito pela pessoa jurídica que não figure na fatura de fornecimento de energia elétrica (não haja apuração de crédito em duplicidade);
- d) caso o rateio envolva mais de uma espécie de dispêndio (energia elétrica e aluguel, por exemplo), haja a discriminação dos valores de cada espécie de dispêndio imputada a cada pessoa jurídica integrante do rateio em cada período, para que seja possível a verificação sobre a possibilidade de creditamento em relação a cada item de dispêndio, nos termos da legislação correlata;
- e) seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados ao rateio de dispêndios, que, por exemplo, correlacione determinado pagamento de parcela de rateio com determinada fatura de fornecimento.

Conclusão

19. consulente que:

Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à

a) Não há direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quanto aos gastos vinculados às receitas obrigatoriamente submetidas ao regime cumulativo das referidas contribuições, como é o caso das obras de construção civil nos termos do art.10, XX, e do art. 15, V, da Lei nº 10.833, de 2003;

b) Na hipótese de duas pessoas jurídicas ratearem entre si os valores devidos pelo consumo de energia elétrica (apenas uma pessoa jurídica é cadastrada junto à distribuidora de energia elétrica e figura na fatura de fornecimento, a outra pessoa jurídica consome a energia elétrica sub-fornecida e rateia o valor da fatura de fornecimento), a pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento emitida pela distribuidora de energia elétrica, observadas as regras da legislação da não cumulatividade das contribuições, poderá apurar o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o inciso IX do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, desde que:

b.1) haja contrato escrito prévio regulando o rateio de dispêndios entre as pessoas jurídicas, abordando, por exemplo, os itens a serem rateados e os critérios para imputação de pagamento;

b.2) a parcela em relação à qual a pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento de energia elétrica pretende apurar crédito corresponda à energia elétrica efetivamente consumida por ela ou, em caso de impossibilidade de mensuração exata, corresponda a montante calculado com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados no contrato mencionado anteriormente;

b.3) a pessoa jurídica que figura na fatura de fornecimento de energia elétrica não apure crédito das contribuições em relação à parcela de consumo que servirá para apuração de crédito pela pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento de energia elétrica (não haja apuração de crédito em duplicidade);

b.4) caso o rateio envolva mais de uma espécie de dispêndio, haja a discriminação dos valores de cada espécie de dispêndio imputada a cada pessoa jurídica integrante do rateio em cada período, para que seja possível a verificação sobre a possibilidade de creditamento em relação a cada item de dispêndio, nos termos da legislação correlata;

b.5) seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados ao rateio de dispêndios, que, por exemplo, correlacione determinado pagamento de parcela de rateio com determinada fatura de fornecimento.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

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

Assinado digitalmente

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta.

Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit