



Solução de Consulta nº 121 - Cosit

Data 11 de setembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CONSÓRCIO. GERAÇÃO DE ENERGIA. CRÉDITOS. INSUMOS. ÓLEO DIESEL. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de pessoa jurídica que se dedica à geração de energia elétrica para venda, o óleo diesel utilizado nas máquinas geradoras de energia elétrica é considerado insumo para fins de apuração da modalidade de crédito da não cumulatividade da Cofins instituída pelo inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Na hipótese de atuação por intermédio de consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, nos termos do parágrafo único do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, *“os créditos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas, relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio, serão computados nas pessoas jurídicas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica”*.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; IN RFB nº 1.199, de 2011.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CONSÓRCIO. GERAÇÃO DE ENERGIA. CRÉDITOS. INSUMOS. ÓLEO DIESEL. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de pessoa jurídica que se dedica à geração de energia elétrica para venda, o óleo diesel utilizado nas máquinas geradoras de energia elétrica é considerado insumo para fins de apuração da modalidade de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep instituída pelo inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Na hipótese de atuação por intermédio de consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, nos termos do parágrafo único do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011,

“os créditos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas, relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio, serão computados nas pessoas jurídicas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica”.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; IN RFB nº 1.199, de 2011.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei.

Dispositivos Legais: Artigo 18, inciso IX, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Relatório

A pessoa jurídica em epígrafe dirige-se a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) buscando esclarecimentos sobre a interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Informa que tem como ramo de atuação principal a geração de energia elétrica, envolvendo, entre outras atividades, estudo, planejamento, projeto, construção de sistemas de atividades inerentes à geração desta energia.

3. Aduz que, à época da protocolização da presente consulta, *“a consulente fornece energia elétrica à concessionária [uma distribuidora de energia elétrica] e uma distribuidora de combustível fornece óleo diesel utilizado na geração de energia elétrica. Ou seja, a distribuidora [de combustível] vende o óleo diesel para a concessionária [distribuidora de energia elétrica] e entrega, por conta e ordem desta, à consulente, que utiliza o produto para gerar a energia elétrica”.*

4. Contudo, segundo a consulente, as novas normas administrativas relativas à energia elétrica passaram a proibir que as concessionárias distribuidoras de energia elétrica adquiram o óleo diesel que será utilizado para geração de energia elétrica, o que impediria a manutenção da sistemática operacional descrita acima.

5. Nesse contexto, a consulente (na condição de geradora de energia elétrica) relata que participará de licitação, na modalidade leilão, objetivando adquirir o direito de fornecer energia elétrica à mesma distribuidora de energia elétrica que participava da sistemática de operações descrita anteriormente (que deixará de ser praticada em razão das restrições administrativas).

6. Nesse sentido, informa que, a fim de viabilizar a produção de energia elétrica que será fornecida à concessionária distribuidora de energia elétrica, pretende constituir um

consórcio, nos termos dos artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para produzir energia elétrica.

6.1. Este consórcio seria constituído pela pessoa jurídica consulente [geradora de energia elétrica] e por uma pessoa jurídica distribuidora de combustível e seria responsável pela produção da energia elétrica que seria fornecida à concessionária distribuidora de energia elétrica.

7. Noticia que será a pessoa jurídica líder desse consórcio e a responsável pela operação e manutenção de usinas de geração de energia elétrica, enquanto a outra consorciada (distribuidora de combustível) fornecerá o óleo diesel.

8. Descreve que, para executar o fornecimento a ser contratado, o consórcio, em alguns de seus estabelecimentos, receberá de suas consorciadas a matéria-prima (óleo diesel), enquanto que a outra consorciada (a consulente) fornecerá outros insumos, tais como ativos de geração, óleo lubrificante e peças de reposição para manutenção das plantas de geração de energia elétrica.

8.1. Aponta que receberá de diversos fornecedores, notas fiscais de aquisição de diversos materiais e serviços necessários para a atividade de operação e manutenção, as quais ficariam sob a responsabilidade da consulente no consórcio. Por outro lado, a outra consorciada, distribuidora de combustível, adquirirá de fornecedores, óleo diesel a ser utilizado na produção de energia elétrica.

9. Cita que, nos termos do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, que regulamenta os aspectos tributários do consórcio, o *“faturamento correspondente às operações do consórcio será efetuado pelas pessoas jurídicas consorciadas, mediante a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento”*.

10. Entretanto, ressalta que o parágrafo 2º do artigo 4º da citada Instrução Normativa prevê que, *“nas hipóteses autorizadas pela legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a Nota Fiscal ou a Fatura de que trata o caput poderá ser emitida pelo consórcio no valor total”*.

11. Diante de tal previsão, comunica que vai requerer à Secretaria do Estado um regime especial para que o consórcio possa emitir nota fiscal fatura de energia elétrica em face da concessionária.

12. Afirma que, de acordo com a sistemática da não cumulatividade, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, as pessoas jurídicas podem descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

13. Acrescenta que, de acordo com o artigo 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda

ou na prestação de serviços. Complementa que, tal crédito pode ser apurado sobre os encargos de depreciação nos bens ou, nos termos do artigo 2º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, no prazo de dois anos.

14. Nesse sentido, explana que, considerando que no âmbito das operações do consórcio irá adquirir óleo lubrificante, peças de reposição integrantes do ativo imobilizado, entre outros, para a geração e venda de energia elétrica, entende que poderá calcular o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre tais aquisições, às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, respeitada a legislação vigente.

15. Adiciona que, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, que dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a comercialização de óleo diesel e outras correntes, a determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel, quando auferida por produtor ou por importador, será efetuada mediante a aplicação das alíquotas de 4,21% e 19,42%, respectivamente.

16. Cita que o artigo 26 da IN SRF nº 594, de 2005, prevê que na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, a pessoa jurídica pode descontar, do valor das contribuições decorrente de suas vendas, créditos relativos à aquisição de óleo diesel para ser utilizado como insumos na produção de bens ou prestação de serviços.

17. Aduz que nesses casos os créditos serão determinados mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6% para a Cofins.

18. Ressalta, no entanto, que não gera direito a créditos o valor da aquisição de óleo diesel no mercado interno para revenda.

19. Nesse sentido, entende que, considerando que a distribuidora de combustível, no âmbito das operações do consórcio, adquirirá óleo diesel para a geração e venda de energia elétrica, poderá calcular crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as aquisições de óleo diesel, às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

20. Por fim, tendo em vista a necessidade da consulente constituir um consórcio com a distribuidora de combustível para a geração e venda de energia elétrica, bem como a disposição da IN RFB nº 1.199, de 2011, em que é possível a concessão de um regime especial para que o consórcio fature a energia elétrica diretamente à Concessionária de serviço público, entende a consulente:

20.1. Que ela, como consorciada, e a distribuidora de combustível tributarão a energia elétrica, receita da operação do consórcio, na proporção de sua participação no consórcio;

20.2. Que pode tomar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a aquisição dos insumos utilizados na geração de energia elétrica (como, por exemplo, peças de manutenção e óleo lubrificante) no âmbito do consórcio, observando a regra vigente, e

20.3. Que a distribuidora de combustível fará jus ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando da aquisição do óleo diesel utilizado na produção e venda de energia elétrica gerada no âmbito do consórcio.

21. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

QUESTÕES PRELIMINARES

22. Preliminarmente, o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos administrados pela RFB, subordina-se ao disposto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regulamentados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

23. Cabe esclarecer que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações ou ações procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a solução de consulta.

DO REGIME ESPECIAL DE INCENTIVOS PARA O DESENVOLVIMENTO DA INFRA-ESTRUTURA (REIDI)

24. Para fins de delimitação do contexto considerado nesta análise, ressalta-se que a presente consulta não trata do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura (Reidi), visto que não são abordados pela consulente dispositivos relacionados ao Decreto nº 6.144, de 3 de julho de 2007, e à Instrução Normativa RFB nº 758, de 25 de julho de 2007.

DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE)

25. Ademais, não foi informado se o consórcio será integrante da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), instituída pela Lei nº 10.848, de 15 de março de 2004, sucessora do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), este instituído pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002.

25.1. As pessoas jurídicas integrantes do CCEE poderão optar por regime especial de tributação relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, no âmbito do qual é vedada a apuração pelo regime não cumulativo, segundo o art. 47, §6º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 10, X, da Lei nº 10.833, de 2003. Seguem as transcrições pertinentes à matéria das legislações supracitadas:

Lei nº 10.848, de 2004

Art. 4º Fica autorizada a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, sob autorização do Poder Concedente e regulação e fiscalização pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, com a finalidade de viabilizar a comercialização de energia elétrica de que trata esta Lei.

(...)

§ 2º A regulamentação deste artigo pelo Poder Concedente deverá abranger, dentre outras matérias, a definição das regras de funcionamento e organização da CCEE, bem como a forma de participação dos agentes do setor elétrico nessa Câmara.

(...)

Art. 5º A CCEE sucederá ao Mercado Atacadista de Energia Elétrica - MAE, criado na forma da Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002, cabendo-lhes adotar todas as medidas necessárias para dar cumprimento ao disposto nesta Lei.

(...)

§ 4º Aplicam-se às pessoas jurídicas integrantes da CCEE o estabelecido no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a respectiva regulamentação, relativamente às operações do mercado de curto prazo.

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 47. A pessoa jurídica integrante do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), instituído pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002, poderá optar por regime especial de tributação, relativamente à contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

§ 1º A opção pelo regime especial referido no caput:

I - será exercida mediante simples comunicado, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - produzirá efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do mês subsequente ao do exercício da opção.

§ 2º Para os fins do regime especial referido no caput, considera-se receita bruta auferida nas operações de compra e venda de energia elétrica realizadas na forma da regulamentação de que trata o art. 14 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, com a redação dada pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002, para efeitos de incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os resultados positivos apurados mensalmente pela pessoa jurídica optante.

§ 3º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica optante poderá deduzir os valores devidos, correspondentes a ajustes de contabilizações encerradas de operações de compra e venda de energia elétrica, realizadas no âmbito do MAE, quando decorrentes de:

I - decisão proferida em processo de solução de conflitos, no âmbito do MAE, da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) ou em processo de arbitragem, na forma prevista no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002;

II - resolução da Aneel;

III - decisão proferida no âmbito do Poder Judiciário, transitada em julgado; e

4º A dedução de que trata o § 3º é permitida somente na hipótese em que o ajuste de contabilização caracterize anulação de receita sujeita à incidência do PIS/Pasep e da Cofins, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º Sem prejuízo do disposto nos §§ 3º e 4º, geradoras de energia elétrica optantes poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o valor da receita auferida com a venda compulsória de energia elétrica por meio do Mecanismo de Realocação de Energia, de que trata a alínea b do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, introduzida pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002.

§ 6º Aplicam-se ao regime especial de que trata este artigo as demais normas aplicáveis às contribuições referidas no caput, observado o que se segue:

I – em relação ao PIS/Pasep, não se aplica o disposto nos arts. 1º a 6º;

II - em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de agosto de 2002, o pagamento dos valores devidos correspondentes à Cofins e ao PIS/Pasep poderá ser feito com dispensa de multa e de juros moratórios, desde que efetuado em parcela única, até o último dia útil do mês de setembro de 2002. (g.n)

Lei 10.833, de 2002

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:

(...)

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

(...)

25.2. Assim, tanto as pessoas jurídicas integrantes quanto as geradoras de energia elétrica da CCEE optantes por regime especial de tributação, além de apurarem obrigatoriamente pelo regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, podem também efetuar exclusões da base de cálculo destas.

DAS CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS

26. Como colocado pela consulente, será constituído um consórcio, nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações trazidas pela Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011), para participação de um leilão para fornecimento de energia elétrica para uma concessionária distribuidora de energia elétrica.

27. Pois bem. Delimitando ainda o contexto considerado nesta análise, visto que a consulente não deixa claro se a produção de energia elétrica pelo consórcio a ser constituído será feita sob o regime de concessão ou de autorização, cumpre salientar algumas peculiaridades existentes na apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por pessoas jurídicas concessionárias de serviços públicos.

28. Acerca da apuração de créditos pelas pessoas jurídicas concessionárias de serviços públicos, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 67, de 20 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 25/01/2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução

Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

29. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“EMENTA

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. FORMAS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade aquisição de insumos prevista no inciso II do art. 3º da mesma Lei nº 10.637, de 2002.

(...)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. FORMAS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Cofins pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 29 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade aquisição de insumos prevista no inciso II do art. 3º da mesma da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

FUNDAMENTAÇÃO

(...)

9. *Inicialmente insta salientar que posteriormente à protocolização da presente consulta houve grande alteração na legislação tributária federal em razão da adoção das práticas internacionais de contabilidade, sendo a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, o principal exemplo dessas alterações. No campo específico dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a referida Lei acrescentou o § 21 ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 29 ao art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, supratranscrito, para determinar que na execução de contratos de concessão de serviços públicos, em determinadas situações estabelecidas em conformidade com os referidos padrões internacionais de contabilidade, o aproveitamento dos créditos das contribuições pelas concessionárias de serviço público não segue as regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas, devendo ser diferido no tempo em proporção que varia conforme a situação ocorrida. Exemplificativamente, citam-se a Interpretação Técnica nº 1, divulgada em 15/12/2011, e a Orientação nº 5, divulgada em 29/12/2010, ambas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que versam sobre as práticas contábeis a serem adotadas em contratos de concessão.*

10. *Nesse contexto, quando aplicáveis as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no §*

29 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ficam afastadas as demais formas de apuração de crédito estabelecidas nos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

(...)”

30. Nada obstante, a presente consulta questiona apenas acerca da possibilidade de apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) em relação a diversos itens sem fazer menção às referidas regras especiais de apuração de créditos pelas Concessionárias de Serviço Públicos.

31. Diante disso, a presente consulta será respondida analisando-se apenas a possibilidade de apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos em relação aos itens mencionados pela consulente, ressaltando-se, entretanto, que as regras especiais de apuração de créditos plasmadas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 29 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, caso aplicáveis, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade aquisição de insumos.

DAS REGRAS TRIBUTÁRIAS APLICÁVEIS AOS CONSÓRCIOS

32. Inicialmente, repisando o que já foi dito, esta Solução de Consulta não se destina a e não tem o condão de atestar a regularidade (na seara comercial, administrativa, tributária, ou em qualquer seara) da constituição ou atuação do consórcio mencionado pela consulente. Destina-se apenas a analisar os efeitos tributários da atuação descrita pela consulente do referido consórcio.

33. Sobre a contextura dos consórcios, a Solução de Consulta Cosit nº 134, de 02 de junho de 2014, fez o seguinte registro:

“O consórcio como definido nos artigos 278 e 279 da Lei das S.A é a forma pela qual duas ou mais sociedades se obrigam entre si, de forma coordenada, a executar determinado empreendimento, sem que desse contrato resulte a criação de um novo ente dotado de personalidade jurídica, nem responsabilidade solidária entre as consorciadas. Com efeito, não possuindo o consórcio personalidade jurídica própria, o relacionamento jurídico, operacional e contábil entre as pessoas jurídicas consorciadas e o consórcio não se dá como se este fosse uma pessoa jurídica autônoma, mas tão somente como mera extensão daquelas, mantida a autonomia individual de cada uma das participantes, mormente para fins tributários”.

34. A Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.199, de 2011, dispõe sobre os procedimentos fiscais dispensados aos consórcios constituídos nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, e do art. 1º da Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011.

IN RFB nº 1.199, de 2011

(...)

Art. 2º As pessoas jurídicas integrantes de consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as pessoas jurídicas consorciadas solidariamente responsáveis.

§ 2º Se a retenção de tributos ou o cumprimento das obrigações acessórias relativos ao consórcio forem realizados por sua pessoa jurídica líder, aplica-se, também, a solidariedade de que trata o § 1º.

Art. 3º Para efeito do disposto no caput do art. 2º, cada pessoa jurídica participante do consórcio deverá apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, conforme documento arquivado no órgão de registro, observado o regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas consorciadas.

§ 1º O disposto no caput aplica-se para efeito da determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como para apurar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) como também para apurar os créditos das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.

(...)

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins relativas às operações correspondentes às atividades dos consórcios serão apuradas pelas pessoas jurídicas consorciadas proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica.

Parágrafo único. Os créditos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas, relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio, serão computados nas pessoas jurídicas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica.

(...)

Art. 9º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, não será admitida a comunicação de créditos e débitos:

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins entre pessoas jurídicas consorciadas; e;

(...)

34.1. Nesse sentido, o art. 3º supracitado determina que, para apurar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas, bem como para apurar os créditos dessas contribuições, cada pessoa jurídica participante do consórcio deverá apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente a sua participação no empreendimento, conforme documento arquivado no órgão de registro, observado o regime tributário a que estão sujeitas.

34.2. E o art. 5º da mesma norma estabelece que os créditos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas, relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio, serão computados pelas pessoas jurídicas consorciadas proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica.

34.3. Por outro lado, o art. 9º da referida Instrução Normativa veda a comunicação de créditos e débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins entre pessoas jurídicas consorciadas.

35. Feitas essas considerações, passa-se a analisar os questionamentos da interessada.

DA TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DECORRENTE DA VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA PELO CONSÓRCIO

36. No seu primeiro questionamento, a consulente alega que, caso o consórcio fature a energia elétrica diretamente à concessionária distribuidora de energia, ela (como consorciada) e a distribuidora de combustível (outra consorciada) tributarão a energia elétrica, receita da operação do consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento.

37. Nesse caso, observa-se que a consulente apenas transcreveu o disposto no art. 2º da IN RFB nº 1.199, de 2011, acima transcrito, não apresentando nenhum fato ensejador de dúvidas legal, não se configurando, assim, dúvida da interpretação da legislação tributária.

37.1. Por essa razão, sobre esse ponto, a consulta não surte efeitos conforme determina o inciso IX do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

IN RFB nº 1.396, de 2013

DOS EFEITOS DA CONSULTA

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

37.2. Portanto, quanto ao primeiro questionamento, a consulta é considerada ineficaz, porquanto o fato levantado pela interessada já estava definido ou declarado em disposição literal de lei.

DA APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS EM RELAÇÃO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS

38. Em seu questionamento, a consulente pondera que “*pode tomar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a aquisição dos insumos utilizados na geração de energia elétrica (como, por exemplo, peças de manutenção e óleo lubrificante) no âmbito do consórcio, observando a regra vigente*”.

39. Como ressaltado acima, a possibilidade de apuração de créditos no caso concreto em relação à aquisição de insumos será analisada aqui para fins elucidativos, o que não exclui a aplicação de qualquer das regras apontadas acima excludentes da possibilidade de creditamento.

40. Acerca do creditamento na modalidade aquisição de insumos, foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no DOU de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº

1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

41. Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“Fundamentos

(...)

12. *Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

13. *Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.*

14. *Analizando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:*

a) bens que:

a.1) *sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);*

a.2) *sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;*

a.3) *que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou*

a.4) *sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);*

(...)

c) *serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.*

15. *No caso de bens consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço (item “a.4” acima), ressalta-se que o fator relevante para a concessão de créditos é a ocorrência de alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o bem*

produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço e não a ocorrência de contato físico entre estes e os referidos bens consumidos.

(...)

19. *A outro giro, no caso de combustíveis e lubrificantes, o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, enunciam que a pessoa jurídica poderá apurar créditos das contribuições em tela em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...”.*

20. *Conforme se observa, o texto legal deixa patente que somente se permite apurar créditos em relação a combustíveis e lubrificantes quando esses forem “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (no texto em exame, o advérbio “inclusive” estabelece inexorável relação adjetiva restritiva entre as expressões “combustíveis e lubrificantes” e “utilizados como insumo”, de maneira que se poderia reescrever a parte final do texto da seguinte forma: “inclusive combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo...”).*

21. *Por certo, combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou produto em processamento, e nem mesmo mantêm contato direto com este. Daí, impende concluir que combustíveis e lubrificantes somente podem se amoldar à hipótese descrita no item “a.4” acima, e, portanto, somente são considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo ou em veículos diretamente utilizados em tais atividades.*

22. *Já no caso dos serviços de manutenção (item “c” acima), as decisões da RFB ao longo do tempo se consolidaram no sentido de considerar insumo o serviço de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.*

(...)

24. *No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.*

(...)

61. *Acerca da diferenciação de tratamento decorrente do aumento de vida útil provocado pelo serviço ou bem de manutenção, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de novembro de 2013, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito*

vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. Eis as disposições de sua ementa, na parte relativa à Cofins:

EMENTA: Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da pessoa jurídica, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de creditamento da Cofins. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º, II, “a”.

(...)

117. Conforme inciso IX do art. 3o da Lei no 10.637, de 2002, e inciso III do art. 3o da Lei nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica pode apurar créditos em relação à energia elétrica e térmica utilizada em seus estabelecimentos adquirida de terceiros.

118. No caso de produção própria de energia elétrica para consumo, os custos de produção da energia não geram crédito na modalidade aquisição de energia de terceiros. Diferentemente, deve-se recorrer ao conceito de insumo para averiguar a possibilidade de creditamento em relação aos dispêndios com a produção de energia.

119. Conforme apresentado no item XIII, somente os combustíveis consumidos em máquinas que protagonizam a elaboração do produto a ser vendido ou a prestação de serviço são considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

(...)”

42. Portanto, conforme explanado na Solução de Divergência transcrita, verifica-se que a outorga do creditamento pela aquisição de insumos está condicionada à aplicação direta do insumo (bem ou serviço) na prestação de serviço a terceiros ou na etapa de produção de bem destinado à venda.

43. A presente consulente não questiona especificamente sobre a possibilidade de apuração de crédito em relação a determinado bem, apenas citando bens exemplificativamente. Assim, a presente consulta também será respondida em termos genéricos, conceituais.

DAS PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO

44. Levando em consideração o exposto até o momento, tem-se que as partes e peças de reposição e os serviços de manutenção aplicados em máquinas e equipamentos diretamente utilizados na produção de energia elétrica destinada à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados, são consideradas insumos para fins de crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

DA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL PELA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL E PELO CONSÓRCIO

45. Relativamente à possibilidade de a distribuidora de combustível (a outra consorciada) fazer jus ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas quando da aquisição de óleo diesel utilizado na produção e na venda de energia elétrica gerada no âmbito consórcio, cabe, preliminarmente, observar que, diferentemente do que parece entender a consulente, há na transação descrita duas operações distintas:

(i) o fornecimento de óleo diesel pela distribuidora ao consórcio gerador de energia elétrica;

(ii) o fornecimento de energia elétrica pelo consórcio à concessionária distribuidora de energia elétrica.

46. Note-se que, uma vez que o consórcio obtenha o óleo diesel de uma pessoa jurídica consorciada, esta deverá ser tratada, contabilmente, como fornecedora.

47. Esse é o entendimento externado pelo item 10.20.2.3, abaixo transcrito, da já revogada¹. NBC T 10.20 – Consórcios de Empresas (Resolução CFC nº 1.053, de 2005), que se amolda ao caso em comento. Ou seja, haverá uma operação de venda por parte da distribuidora de combustível para o consórcio, cuja receita deve ser contabilizada nos termos legais, não se confundindo tal fornecimento com o percentual de participação da pessoa jurídica no consórcio².

“Caso as pessoas jurídicas consorciadas forneçam ou adquiram materiais ou serviços em transações operacionais com o consórcio, estas devem ser tratadas, contabilmente, como fornecedores ou clientes.”

48. Neste caso, a distribuidora de combustível estará auferindo, quando transferir o óleo diesel ao consórcio, receitas provenientes de sua atividade comercial de revenda do referido combustível, **sendo vedada a apuração de crédito** da não cumulatividade das contribuições sobre esses bens adquiridos para revenda, conforme determinação expressa dos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

*§ 1º **Excetua-se do disposto no caput** a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de **venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo -***

¹ A NBC TG-19 (R2) - Negócios em Conjunto - é a norma vigente que disciplina a matéria (Resolução CFC nº 1.415, de 2012). "Esta Norma define controle conjunto e exige que a entidade que seja parte integrante de negócio em conjunto determine o tipo de negócio em conjunto com o qual está envolvida por meio da avaliação de seus direitos e obrigações e contabilize esses direitos e obrigações conforme esse tipo de negócio em conjunto". Na hipótese de *joint operations*, por exemplo, os itens 22, B34 e B35 da referida norma tratam da "Contabilização de vendas ou aportes de ativos a uma operação em conjunto".

² Destaca-se que este entendimento fora também firmado na Solução de Consulta Cosit nº 362, de 17 de dezembro de 2014, que, embora trate da tributação da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB), pode ter suas conclusões estendidas para a presente consulta.

GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

(...)

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

*I - bens adquiridos para revenda, **exceto** em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

(...) (g.n)

49. Diferente, contudo, é a situação da receita obtida pelo consórcio com a venda de energia elétrica para a Concessionária. Em relação a esta operação, **o óleo diesel não será considerado mercadoria para revenda, e poderá ser considerado insumo na produção de bens.**

50. Como visto anteriormente, as regras para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) foram apresentadas acima mediante transcrição da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 2016.

51. Conforme salientado ali, há menção específica de que combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos na produção de bens ou produtos destinados à venda geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

50.1. Assim, a aquisição de óleo diesel utilizado **diretamente no processo de geração de energia elétrica**, ou seja, nos geradores de energia, permite a apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

50.2. Note-se ainda que, conforme explanado supra, os créditos deverão ser computados nas pessoas jurídicas consorciadas proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, e não apenas computados pela pessoa jurídica consorciada que fornecer o óleo diesel, como pareceu ser o entendimento da consultante (Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, art. 5º, parágrafo único).

Conclusão

51. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consultante que:

51.1. É ineficaz a consulta quando o fato levantado pela interessada estiver definido ou declarado em disposição literal de lei.

51.2. As **partes e peças de reposição e os serviços de manutenção** aplicados em máquinas e equipamentos utilizados na produção de bem destinado à venda (no caso da consultante, energia elétrica), quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, são considerados insumo para fins de apuração da modalidade de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

instituída pelo inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

51.3. No caso de pessoa jurídica que se dedica à geração de energia elétrica para venda, o óleo diesel utilizado nas máquinas geradoras de energia elétrica é considerado insumo para fins de apuração da modalidade de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituída pelo inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

51.4. Nos termos do parágrafo único do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, *“os créditos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas, relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio, serão computados nas pessoas jurídicas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica”*.

(Assinado digitalmente)

ÂNGELA MACHADO GÓES

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Assinado digitalmente)

FABIO BIGARELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

(Assinado digitalmente)

MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit05

(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)

(Assinado digitalmente)

SANDRO DE VARGAS SERPA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(Assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a presente 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 à consulente.

(Assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit