



---

## Solução de Consulta nº 27 - Cosit

**Data** 24 de março de 2020

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

PESSOA JURÍDICA INTEGRANTE DO CCEE. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

O regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, e a respectiva regulamentação podem ser aplicados às pessoas jurídicas integrantes da CCEE, relativamente às operações do Mercado de Curto Prazo.

Por não serem realizadas no âmbito do Mercado de Curto Prazo, as receitas de vendas de energia elétrica regidas por Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado (CCEAR) não se sujeitam ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002. Além disso, tratando-se de pessoa jurídica geradora objeto de venda sob contratos, aplica-se-lhe o disposto no art. 659, § 2º, da IN SRF nº 1.911, de 2019. Ainda, em virtude deste mesmo dispositivo, as receitas vinculadas à Comercialização de Energia de Reserva (CER) pactuada de modo contratual não fazem jus ao referido regime especial de tributação.

Apenas as receitas auferidas pela pessoa jurídica no âmbito do Mercado de Curto Prazo da CCEE é que podem ser submetidas ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, considerando-se o estabelecido no art. 47, § 6º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002. Nesse caso, a alíquota aplicável é de 0,65%, conforme art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998;

O recebimento relativo à energia excedente liquidada no Mercado de Curto Prazo e valorada a PLD poderá ser objeto do tratamento tributário referido no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, em conformidade com o art. 659 da IN SRF nº 1.911, de 2019 e o art. 5º, § 4º, da Lei nº 10.848, de 2004.

Às demais receitas, inclusive aquelas auferidas no âmbito do CCEAR, aplicam-se as normas gerais previstas na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep, do que decorre, como regra, o regime de

apuração não cumulativa à alíquota de 1,65% (art. 2º, da Lei nº 10.637, de 2002).

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 270, DE 24 DE SETEMBRO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 02 DE OUTUBRO DE 2019.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.648, de 1998, art. 14; Lei nº 10.637, de 2002, art. 47; Lei nº 10.848, de 2004, arts. 2º, 4º e 5º, § 4º. Decreto nº 5.163, de 2004, art. 1º, §2º, incisos I a III, art. 27 e art. 56; Decreto nº 6.353, de 2008, arts. 1º ao 5º; IN RFB nº 1.911, de 2019, arts. 658 a 661; Resoluções Normativas ANEEL nº 109, de 2004, nº 337, de 2008, nº 428, de 2011, nº 456, de 2011, e nº 832, de 2018.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

PESSOA JURÍDICA INTEGRANTE DO CCEE. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

O regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, e a respectiva regulamentação podem ser aplicados às pessoas jurídicas integrantes da CCEE, relativamente às operações do Mercado de Curto Prazo.

Por não serem realizadas no âmbito do Mercado de Curto Prazo, as receitas de vendas de energia elétrica regidas por Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado (CCEAR) não se sujeitam ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002. Além disso, tratando-se de pessoa jurídica geradora objeto de venda sob contratos, aplica-se-lhe o disposto no art. 659, § 2º, da IN SRF nº 1.911, de 2019. Ainda, em virtude deste mesmo dispositivo, as receitas vinculadas à Comercialização de Energia de Reserva (CER) pactuada de modo contratual não fazem jus ao referido regime especial de tributação.

Apenas as receitas auferidas pela pessoa jurídica no âmbito do Mercado de Curto Prazo da CCEE é que podem ser submetidas ao regime cumulativo da Cofins, considerando-se o estabelecido no art. 10, inciso X, da Lei nº 10.833, de 2003. Nesse caso, a alíquota aplicável é de 3%, conforme art. 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998;

O recebimento relativo à energia excedente liquidada no Mercado de Curto Prazo e valorada a PLD poderá ser objeto do tratamento tributário referido no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, em conformidade com o art. 659 da IN SRF nº 1.911, de 2019 e o art. 5º, § 4º, da Lei nº 10.848, de 2004.

Às demais receitas, inclusive aquelas auferidas no âmbito do CCEAR, aplicam-se as normas gerais previstas na legislação de regência da Cofins, do que decorre, como regra, o regime de apuração não cumulativa à alíquota de 7,6% (art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003).

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 270, DE 24 DE SETEMBRO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 02 DE OUTUBRO DE 2019.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.648, de 1998, art. 14; Lei nº 10.637, de 2002, art. 47; Lei nº 10.848, de 2004, arts. 2º, 4º e 5º, §4º. Decreto nº 5.163, de 2004, art. 1º, §2º, incisos I a III, art. 27 e art. 56; Decreto nº 6.353, de 2008, arts. 1º ao 5º; IN RFB nº 1.911, de 2019, arts. 658 a 661; Resoluções Normativas ANEEL nº 109, de 2004, nº 337, de 2008, nº 428, de 2011, nº 456, de 2011, e nº 832, de 2018.

## Relatório

Devidamente qualificada e representada, a consulente interpõe consulta, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, sobre a legislação relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

2. Informa ser autorizada ao exercício da atividade de **produtor independente de energia elétrica**, mediante a implantação e exploração de central geradora eólica.
3. Aduz pertencer à Câmara de Comércio de Energia Elétrica – CCEE, conforme atestado em Contrato de Energia de Reserva - CER, anexado à petição.
4. Afirma atender aos requisitos constantes do art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para fins de gozo do regime especial de tributação previsto no dispositivo em tela.
5. Assinala a existência de dispositivo infralegal, no art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, pelo qual foram definidas as espécies de receita submetidas ao mencionado regime especial de tributação.
6. Evoca o conceito de geração de energia elétrica líquida, constante do § 1º, inciso I, alínea "a", do mesmo art. 21 da IN SRF nº 247, de 2002, e detalhado no § 2º daquele dispositivo como sendo correspondente à *quantidade de energia alocada, segundo os controles do MAE (hoje, CCEE), à pessoa jurídica geradora, que não tenha sido objeto de venda sob contratos bilaterais*.
7. Declara ter obtido orientação informal da CCEE relativa à natureza do contrato de energia de reserva, no sentido de ser tal contrato unilateral, sendo tal pacto celebrado com a própria CCEE, cuja atuação seria a de mera intermediadora de compra e venda. Como decorrência desse entendimento, conclui que *os CER seriam elegíveis ao benefício do regime especial de tributação com relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins*.
8. Ao final, questiona:  
  
*“a) As receitas provenientes dos CER são elegíveis ao regime especial de tributação com relação ao PIS/Pasep e à Cofins?”*

*b) As receitas provenientes dos CCEAR são elegíveis ao regime especial de tributação com relação ao PIS/Pasep e à Cofins?*

*c) As receitas provenientes da liquidação do excedente de energia liquidada no mercado livre (PLD) são elegíveis ao regime especial de tributação com relação ao PIS/Pasep e à Cofins? ”*

9. Em apertada síntese, é o relatório.

## **Fundamentos**

10. O objetivo da consulta fiscal é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a situação determinada, oriunda de sua atividade, sendo meio para indicar-lhe o cumprimento correto das obrigações tributárias, principais e acessórias. Constitui a solução de consulta, assim, interpretação da legislação relativamente a hipóteses específicas, em resposta ao demandante legitimado.

11. Dessa forma, a apresentação de consulta, em harmonia com os preceitos estabelecidos na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 setembro de 2013, produz os efeitos jurídicos discriminados em seus arts. 10 a 17.

12. Lado outro, a solução de consulta não se presta a atestar ou convalidar atos, procedimentos ou assertivas do interessado, uma vez que a valoração probatória desses eventos refoge ao seu âmbito de eficácia.

13. No caso concreto, observa-se que a consulta preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência, pelo que deve ser conhecida.

14. Superadas essas considerações iniciais, aprecia-se as indagações da pessoa jurídica consulente.

15. Conforme se extrai dos questionamentos reproduzidos acima, a discussão em tela circunscreve-se à possibilidade de a pessoa jurídica que auferir receitas em decorrência de Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado (CCEAR), Contratos de Energia de Reserva (CER), bem como provenientes da liquidação do excedente de energia liquidada no mercado livre (PLD) sujeitarem-se ao regime especial de tributação instituído pelo art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

16. O Regime Especial de Tributação (RET) de que trata a presente consulta encontra-se disciplinado pelo art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, conforme se depreende a seguir:

### **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.***

*(...)*

***§ 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 e 6º;***

*(...)*

17. Dessarte, o dispositivo acima transcrito estabelece que serão considerados como receita bruta, para fins do regime especial de tributação em tela, os resultados positivos derivados das operações de compra e venda de energia realizadas na forma da regulamentação tratada pelo art. 14 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, com redação dada pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002.

18. Por outro lado, cabe destacar o fato de a citada redação dada pela Lei nº 10.433, de 2002, ter se limitado a designar o Poder Concedente como responsável pela regulamentação do Mercado Atacadista de Energia Elétrica – MAE. Lado outro, a redação atual do dispositivo, conferida pela Lei nº 10.848, de 2004, é ainda mais sucinta:

**Lei nº 10.433, de 2002:**

*Art. 5º O caput do art. 14 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação, renumerando-se o atual § 1º para parágrafo único:*

***"Art. 14. Cabe ao poder concedente estabelecer a regulamentação do MAE, definir as regras da organização inicial do Operador Nacional do Sistema Elétrico e implementar os procedimentos necessários para o seu funcionamento." (NR)***

**Lei nº 10.848, de 2004:**

*Art. 11. Os arts. 10, 11, 13 e 14 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, passam a vigorar com as seguintes alterações:*

*(...)*

---

**"Art. 14. Cabe ao Poder Concedente definir as regras de organização do ONS e implementar os procedimentos necessários ao seu funcionamento.**

*§ 1º O ONS será dirigido por 1 (um) Diretor-Geral e 4 (quatro) Diretores, em regime de colegiado, sendo 3 (três) indicados pelo Poder Concedente, incluindo o Diretor-Geral, e 2 (dois) pelos agentes, com mandatos de 4 (quatro) anos não coincidentes, permitida uma única recondução.*

*§ 2º A exoneração imotivada de dirigente do ONS somente poderá ser efetuada nos 4 (quatro) meses iniciais do mandato, findos os quais é assegurado seu pleno e integral exercício.*

*§ 3º Constitui motivo para a exoneração de dirigente do ONS, em qualquer época, a condenação em ação penal transitada em julgado.*

*§ 4º O Conselho de Administração do ONS será integrado, entre outros, por representantes dos agentes setoriais de cada uma das categorias de Geração, Transmissão e Distribuição." (NR)*

(...)

19. Por conseguinte, o Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS, conforme mencionado na atual redação do art. 14 da Lei nº 9.648, de 1998, teve suas principais atribuições e atividades estabelecidas pelo Decreto nº 5.081, de 14 de maio de 2004, entre as quais a manutenção de acordo operacional com a Câmara de Comércio de Energia Elétrica - CCEE.

20. A CCEE, por sua vez, também tem criação e regulamentação ancoradas na Lei nº 10.848, de 2004, tendo recebido as atribuições do extinto MAE:

*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.*

(...)

*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.*

21. O exame desses dispositivos jurídicos revela que:

a) o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, criou um regime especial de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplicável, por opção dos contribuintes, às receitas brutas auferidas por pessoas jurídicas integrantes do

Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE) 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; e

b) a despeito do MAE ter sido substituído pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), mantendo-se todos os direitos e obrigações resultantes das operações com energia elétrica realizadas no âmbito daquele mercado, o art. 5º, § 4º, da Lei nº 10.848, de 2004, determina que o regime previsto pelo art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, e a respectiva regulamentação, podem ser aplicados às pessoas jurídicas integrantes da CCEE, relativamente às operações do Mercado de Curto Prazo.

22. Pelo exame dos dispositivos acima transcritos, o legislador dispôs, pelo *caput* do art. 5º da Lei nº 10.848, de 2004, sobre a sucessão da CCEE nas regras aplicáveis ao MAE, inclusive quanto ao art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002. E o § 4º do mesmo art. 5º em comento deliberou que **somente as receitas auferidas pela pessoa jurídica no âmbito do Mercado de Curto Prazo da CCEE é que se sujeitam ao regime especial** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituído pelo art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002.

23. Posteriormente, visando dar eficácia ao comando legal estabelecido no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, a Administração Tributária dispôs sobre o assunto por meio dos arts. 21, 41 a 43 e 99 da IN SRF nº 247, de 2002. Verifica-se, contudo, que aquele ato normativo não fazia menção particular ao mercado de curto prazo, devendo-se ter em conta o fato de sua publicação anteceder a Lei nº 10.848, de 2004.

23.1 Ainda, cabe esclarecer que à época da consulta, a IN SRF nº 247, de 2002, estava em vigor. Contudo, com o advento da publicação da IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, houve a revogação da referida IN SRF nº 247, de 2002, com readequações dos dispositivos nela constantes, inclusive com menção expressa ao Mercado de Curto Prazo e com alteração do § 2º do art. 21 (atualmente § 2º do art. 659 da IN RFB nº 1.911, de 2019), no sentido de vedar, em se tratando de pessoa jurídica geradora, a opção ao regime especial de tributação instituído pelo art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, às receitas **provenientes de vendas que forem objeto de “contratos”** (diferentemente do disposto anteriormente na IN SRF nº 247, de 2002, que citava “contratos bilaterais”), conforme se depreende a seguir:

***IN RFB nº 1.911, de 2019:***

***Art. 658. A pessoa jurídica integrante da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), instituída pela Lei nº 10.848, de 2004, sucessora do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), instituído pela Lei nº 10.433, de 2002, poderá optar por regime especial de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente às operações do mercado de curto prazo (Lei nº 10.637, de 2002, art. 47; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 4º, caput, e art. 5º, caput e § 4º).***

*§ 1º A contabilização e a liquidação no mercado de curto prazo serão realizadas no máximo em base mensal (Decreto nº 5.163, de 30 de julho de 2004, art. 57, § 6º, com redação dada pelo Decreto nº 9.143, de 22 de agosto de 2017, art. 2º).*

§ 2º A opção pelo regime especial referido no caput (Lei nº 10.637, de 2002, art. 47, § 1º; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 5º, § 4º):

I - será formalizada por meio de Termo de Opção dirigido à RFB, conforme modelo constante do Anexo XXIX; e

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

§ 3º O Termo de Opção será apresentado em duas vias à unidade da RFB com jurisdição sobre o estabelecimento-matriz da pessoa jurídica, que acolherá a primeira via e devolverá a segunda com o registro do respectivo recebimento.

§ 4º À vista do Termo de Opção de que trata o § 1º, o titular da unidade da RFB expedirá, observado o disposto no inciso II do § 6º do art. 32 da Medida Provisória nº 66, de 2002, ADE reconhecendo a opção pelo regime especial de que trata este artigo.

§ 5º Aplicam-se ao regime especial de que trata este artigo as normas referentes ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins de que trata o Livro II (Lei nº 10.637, de 2002, art. 47, § 6º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso X, e art. 15, inciso V, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 5º, § 4º)

Art. 659. Para fins do regime especial de que trata o art. 658, considera-se receita auferida nas operações de compra e venda de energia elétrica realizadas na forma prevista no Decreto nº 5.177, de 12 de agosto de 2004, que regulamenta o disposto no § 2º do art. 4º da Lei nº 10.848, de 2004, para efeitos de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os resultados positivos apurados mensalmente pela pessoa jurídica optante (Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, art. 14; Lei nº 10.637, de 2002, art. 47, § 2º; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 4º, § 2º, art. 5º, § 4º e art. 11).

§ 1º Os resultados positivos de que trata o caput correspondem aos valores a receber, mensalmente, decorrentes:

**I - no caso da pessoa jurídica geradora:**

a) de geração líquida de energia elétrica; e

b) de ajuste mensal de excedente financeiro; ou

II - de excedentes de energia adquirida por meio de contratos bilaterais, no caso da pessoa jurídica comercializadora.

**§ 2º Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I do § 1º, geração líquida de energia elétrica corresponde à quantidade de energia alocada, segundo os controles do CCEE, à pessoa jurídica geradora, que não tenha sido objeto de venda sob contratos.**

Art. 660. Na determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica optante de que trata o art. 658 poderá deduzir os valores devidos, correspondentes a ajustes de contabilizações encerradas de operações de compra e venda de energia elétrica, realizadas no âmbito da CCEE, quando decorrentes de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 47, § 3º; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 4º, § 5º, e art. 5º, § 4º):

*I - decisão proferida em processo de solução de conflitos, no âmbito da CCEE, da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL ou em processo de arbitragem, na forma prevista no § 5º do art. 4º da Lei nº 10.848, de 2004;*

*II - resolução da ANEEL; ou*

*III - decisão proferida no âmbito do Poder Judiciário, transitada em julgado.*

*Parágrafo único. A dedução de que trata o caput é permitida somente na hipótese em que o ajuste de contabilização caracterize anulação de receita sujeita a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 10.848, de 2004, art. 5º, § 4º).*

*Art. 661. As geradoras de energia elétrica, optantes pelo regime especial de tributação a que se refere o art. 658, 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 o inciso II do § 5º do art. 1º da Lei nº 10.848, de 2004, sem prejuízo do disposto no art. 660 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 47, § 5º; e Lei nº 10.848, de 2004, art. 1º, caput, inciso VIII e § 5º, inciso II, art. 5º, § 4º e art. 11).*

24. Portanto, conforme a redação do art. 659, §2º, da IN RFB nº 1.911, de 2019, o regime especial de tributação aplicável à **pessoa jurídica geradora**, inclui apenas as vendas que não forem objeto de “contratos”.

25. Dessa forma, em resumo, tratando-se de pessoa jurídica geradora, somente fazem jus ao regime especial de tributação instituído pelo art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, as receitas (a) **auferidas pela pessoa jurídica no âmbito do Mercado de Curto Prazo da CCEE**; e (b) **provenientes de vendas que não forem objeto de “contratos”**.

26. Fixados esses pontos, evidencia-se a necessidade de se abordar também as tipologias contratuais da CCEE, visando conciliar as regras da IN RFB nº 1.911, de 2019, com a disposição do art. 5º, §4º, da Lei nº 10.848, de 2004.

27. Antes, todavia, cabe ressaltar que, acerca do assunto, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 270, de 24 de setembro de 2019, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 02 de outubro de 2019, 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.

27.1 Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes (os destaques não constam do original):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. APLICABILIDADE.**

*O regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, e a respectiva regulamentação podem ser aplicados às pessoas jurídicas integrantes da CCEE, relativamente às operações do Mercado de Curto Prazo;*

*Por não serem realizadas no âmbito do Mercado de Curto Prazo, as receitas decorrentes das vendas de energia elétrica regidas por Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado (CCEAR) não se sujeitam ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002;*

*Apenas as receitas auferidas pela pessoa jurídica no âmbito do Mercado de Curto Prazo da CCEE é que podem ser submetidas ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, considerando-se o estabelecido no art. 47, §6º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002. Nesse caso, a alíquota aplicável é de 0,65%, conforme art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998;*

*Às demais receitas, inclusive aquelas auferidas no âmbito do CCEAR, aplicam-se as normas gerais previstas na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep, do que decorre, como regra, o regime de apuração não cumulativa à alíquota de 1,65% (art. 2º, da Lei nº 10.637, de 2002).*

(...)

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. APLICABILIDADE.**

*O regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, e a respectiva regulamentação podem ser aplicados às pessoas jurídicas integrantes da CCEE, relativamente às operações do Mercado de Curto Prazo;*

*Por não serem realizadas no âmbito do Mercado de Curto Prazo, as receitas decorrentes das vendas de energia elétrica regidas por Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado (CCEAR) não se sujeitam ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002;*

*Apenas as receitas auferidas pela pessoa jurídica no âmbito do Mercado de Curto Prazo da CCEE é que podem ser submetidas ao regime cumulativo da Cofins, considerando-se o estabelecido no art. 10, inciso X, da Lei nº 10.833, de 2003. Nesse caso, a alíquota aplicável é de 3%, conforme arts. 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998;*

*Às demais receitas, inclusive aquelas auferidas no âmbito do CCEAR, aplicam-se as normas gerais previstas na legislação de regência da Cofins, do que decorre, como regra, o regime de apuração não cumulativa à alíquota de 7,6% (art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003).*

(...)

#### **Fundamentos**

(...)

11. É cediço que todos os agentes (agente vendedor e agente com perfil consumo) são obrigados a seguir as regras da CCEE para a medição da energia efetivamente produzida ou consumida para que, dessa forma, seja feita a

comparação entre a energia contratada e a energia gerada/consumida, e cujo acerto financeiro é liquidado por meio do Mercado de Curto Prazo.

12. Esse acerto financeiro entre energia contratada e energia gerada/consumida realizado pela CCEE é o chamado **Mercado de Curto Prazo**. Conforme o disposto no § 4º do art. 5º da Lei nº 10.848, de 2004, **somente as receitas auferidas pela pessoa jurídica no âmbito do mercado de curto prazo da CCEE é que sujeitam-se ao regime especial da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituído pelo art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002.**

13. Portanto, **esses créditos (recebimentos) ou débitos (pagamentos) efetuados no âmbito do Mercado de Curto Prazo da CCEE é que são objeto do regime especial das contribuições em testilha estabelecido pelo art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002.** O citado regime teve o condão de simplificar a cobrança das contribuições nesse mercado de curto prazo, permitindo a cobrança sobre os “resultados positivos apurados mensalmente pela pessoa jurídica optante”.

14. Contudo, **a origem desses “resultados positivos” varia conforme a pessoa jurídica integrante da CCEE seja uma geradora ou uma comercializadora de energia.** Os §§ 1º e 2º do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, detalham as origens dos “resultados positivos” a depender da pessoa jurídica envolvida:

(...)

15. **Todavia, antes de se analisar se a receita bruta auferida pode ser considerada como resultado positivo apurado mensalmente no âmbito do MAE (atual CCEE), nos termos definidos no § 1º do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, deve-se verificar se a operação é efetuada no Mercado de Curto Prazo.** Pelos excertos supratranscritos, percebe-se que as vendas de energia elétrica regidas por Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado não ocorrem no Mercado de Curto Prazo. Enquanto aquele (CCEAR) é caracterizado por ser um tipo de contrato no Ambiente de Contratação Regulada (ACR), o Mercado de Curto Prazo é o segmento da CCEE onde são contabilizadas as diferenças entre os montantes de energia elétrica contratados pelos agentes e os montantes de geração e de consumo efetivamente verificados e atribuídos aos respectivos agentes.

15.1 Assim, o Decreto nº 5.163, de 30 de julho de 2004, dispõe que a comercialização de energia elétrica dá-se nos chamados Ambientes de Contratação Regulada ou Livre, nas condições fixadas pelo próprio Decreto e por atos complementares, destacando-se entre estes a já mencionada **Convenção de Comercialização de Energia Elétrica, instituída pela Resolução Normativa Aneel nº 109, de 2004.** Neste cenário, os agentes da CCEE firmam contratos de compra e venda de energia, os quais têm por objeto determinada potência. Mas a potência contratada em geral não corresponde à potência consumida (esta baseada em medições da CCEE e aquela em previsões de consumo) e é essa circunstância que gera os chamados “excedentes”, os quais são comercializados no Mercado de Curto Prazo.

15.2 Note que, com efeito, **as receitas de vendas auferidas pela consulente no âmbito do Contrato de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado – CCEAR – não se confundem com as receitas provenientes da comercialização**

*dos excedentes no Mercado de Curto Prazo, e, apenas as receitas auferidas pela pessoa jurídica no âmbito desse último é que podem ser submetidas ao regime cumulativo das contribuições, considerando-se o estabelecido nos arts. 47, § 6º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002, e 10, inciso X, da Lei nº 10.833, de 2003. Insta observar que as alíquotas aplicáveis ao regime cumulativo são de 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 3% para a Cofins, conforme arts. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, respectivamente.*

*16. Já às demais receitas, inclusive aquelas auferidas no âmbito do CCEAR a que se submete a consulente, aplicam-se as normas gerais previstas na legislação de regência das contribuições, do que decorre, como regra, o regime de apuração não cumulativa à alíquota de 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep (art. 2º, da Lei nº 10.637, de 2002) e 7,6% para a Cofins (art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003).*

27.2 Como se extrai desses excertos da SC Cosit nº 270, de 2019, antes de se analisar se a receita bruta auferida pode ser considerada como resultado positivo apurado mensalmente no âmbito do MAE (atual CCEE), nos termos definidos no § 1º do art. 659 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, deve-se verificar se a operação é efetuada no âmbito do Mercado de Curto Prazo.

27.3 Nota-se, pelos excertos supratranscritos, que as receitas auferidas com as vendas de energia elétrica no âmbito dos Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado não se confundem com as do Mercado de Curto Prazo. Enquanto aquele (CCEAR) é caracterizado por ser um tipo de contrato no Ambiente de Contratação Regulada (ACR), o Mercado de Curto Prazo é o segmento da CCEE onde são contabilizadas as diferenças entre os montantes de energia elétrica contratados pelos agentes e os montantes de geração e de consumo efetivamente verificados e atribuídos aos respectivos agentes.

27.4 Dessa forma, todos os contratos de compra e venda de energia elétrica firmados pelos agentes, seja no ACR ou no ACL, deverão ser registrados na CCEE, conforme disposto no art. 56 do Decreto nº 5.163, de 2004, com a finalidade de apurar os excedentes, que, estes sim, serão comercializados no Mercado de Curto Prazo, gerando as receitas que poderão ser submetidas ao regime cumulativo das contribuições, considerando-se o estabelecido nos arts. 47, § 6º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002, e 10, inciso X, da Lei nº 10.833, de 2003. Portanto, as receitas auferidas pela consulente com as vendas realizadas no âmbito do Contrato de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado – CCEAR não estão sujeitas ao Regime de Tributação Especial da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

28. Além disso, a fim de abordar também as tipologias contratuais da CCEE, conforme anteriormente mencionado, é cediço que a comercialização de energia elétrica (regulamentada pelo Decreto nº 5.163, de 30 de julho e 2004) pode se dar em Ambiente de Contratação Regulada (ACR) ou em Ambiente de Contratação Livre (ACL). Nada obstante as características típicas a cada um deles, todos os contratos de comercialização celebrados no ACR e no ACL devem ser registrados na CCEE, conforme dispõe o art. 56 do referido ato, depreendido a seguir (grifou-se):

**Decreto nº 5.163, de 2004:**

*Art. 1º A comercialização de energia elétrica entre concessionários, permissionários e autorizados de serviços e instalações de energia elétrica, bem como destes com seus consumidores no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á nos Ambientes de Contratação Regulada ou Livre, nos termos da legislação, deste Decreto e de atos complementares.*

*(...)*

*§ 2º Para fins de comercialização de energia elétrica, entende-se como:*

*I - Ambiente de Contratação Regulada - ACR o segmento do mercado no qual se realizam as operações de compra e venda de energia elétrica **entre agentes vendedores e agentes de distribuição, precedidas de licitação, ressalvados os casos previstos em lei**, conforme regras e procedimentos de comercialização específicos;*

*II - Ambiente de Contratação Livre - ACL o segmento do mercado no qual se realizam as **operações de compra e venda de energia elétrica, objeto de contratos bilaterais livremente negociados**, conforme regras e procedimentos de comercialização específicos;*

*III - **agente vendedor o titular de concessão, permissão ou autorização do poder concedente para gerar, importar ou comercializar energia elétrica;***

*IV - agente de distribuição o titular de concessão, permissão ou autorização de serviços e instalações de distribuição para fornecer energia elétrica a consumidor final exclusivamente de forma regulada;*

*(...)*

#### **Seção IV**

##### **Dos Contratos de Compra e Venda de Energia Elétrica**

***Art. 27. Os vencedores dos leilões de energia proveniente de empreendimentos de geração novos ou existentes deverão formalizar contrato bilateral denominado Contrato de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado - CCEAR, celebrado entre cada agente vendedor e todos os agentes de distribuição compradores.***

*(...)*

***Art. 56. Todos os contratos de compra e venda de energia elétrica firmados pelos agentes, seja no ACR ou no ACL, deverão ser registrados na CCEE, segundo as condições e prazos previstos em procedimento de comercialização específico, sem prejuízo de seu registro, aprovação ou homologação pela ANEEL, nos casos aplicáveis.***

*Parágrafo único. A CCEE poderá exigir a comprovação da existência e validade dos contratos de que trata o caput.*

29. Dentre as modalidades de comercialização do ACR, existem três hipóteses em que esta se perfaz em leilões específicos da ANEEL (representada pela CCEE), sendo que, por

se desenvolverem em ambiente regulado, tais modalidades de contratação são sempre constituídas por cláusulas pré-definidas, diferentemente do que ocorre no ACL, ambiente em que essa comercialização se dá por meio de cláusulas livremente pactuadas entre os agentes.

30. As espécies de contratação em ambiente regulado e vinculadas a leilão são as seguintes: Contratos de Comercialização de Energia em Ambiente Regulado – CCEAR (que se desdobram, por seu turno, nas modalidades CCEAR por quantidade e CCEAR por disponibilidade), Contratos de Ajuste (que objetivam corrigir as previsões das distribuidoras que se mostraram subdimensionadas para carga necessária ao atendimento da totalidade do mercado consumidor) e Contratos de Energia de Reserva – CER. Assim, os demais contratos em ambiente regulado referem-se à comercialização fora de leilão específico.

31. No que tange ao CCEAR, vale ressaltar que a já citada Lei nº 10.848, de 2004, conforme dispõe seu art. 2º, § 2º, o classifica como contrato bilateral:

*Art. 2º As concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica do Sistema Interligado Nacional – SIN deverão garantir o atendimento à totalidade de seu mercado, mediante contratação regulada, por meio de licitação, conforme regulamento, o qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo, disporá sobre:*

*(...)*

*§ 1º Na contratação regulada, a critério do Ministério de Minas e Energia, os riscos hidrológicos serão assumidos, total ou parcialmente, pelos geradores ou pelos compradores, com direito de repasse às tarifas dos consumidores finais, conforme as seguintes modalidades contratuais: (Redação dada pela Lei nº 13.203, de 2015)*

*I - Contratos de Quantidade de Energia; e (Redação dada pela Lei nº 13.203, de 2015)*

*II - Contratos de Disponibilidade de Energia. (Redação dada pela Lei nº 13.203, de 2015)*

*§ 2º **A contratação regulada de que trata o caput deste artigo deverá ser formalizada por meio de contratos bilaterais** denominados Contrato de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado – CCEAR, celebrados entre cada concessionária ou autorizada de geração e todas as concessionárias, permissionárias e autorizadas do serviço público de distribuição, devendo ser observado o seguinte:*

*(...)*

32. Para a consecução de tais contratos, observa-se que, previamente à consecução do leilão, as distribuidoras informam ao Poder Executivo os volumes que devem ser contratados para atendimento à demanda de energia. Esses dados são então utilizados na definição do volume a ser oferecido em cada leilão, sendo declarados vencedores aqueles que o ofertarem pelo menor preço. Após o encerramento da hasta, os CCEARs são pactuados entre ofertantes vencedores e todas as distribuidoras.

33. Assim, o CCEAR, de acordo com as normas incidentes, é contrato bilateral, aplicando-se-lhe o disposto no art. 659, § 2º, da IN SRF nº 1.911, de 2019.

34. Em relação aos Contratos de Energia de Reserva – CER, cabe, em sequência, verificar as suas peculiaridades. Nessa direção, vale a leitura de alguns dispositivos do Decreto nº 6.353, de 16 de janeiro de 2008, voltado para a regulamentação dessa espécie de comercialização:

**Decreto nº 6.353, de 2008:**

*Art. 1º A energia de reserva a que se referem o § 3º do art. 3º e o art. 3º-A da Lei no 10.848, de 15 de março de 2004, será contratada mediante leilões a serem promovidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, direta ou indiretamente, conforme diretrizes do Ministério de Minas e Energia.*

*§ 1º Para os efeitos deste Decreto, entende-se por energia de reserva aquela destinada a aumentar a segurança no fornecimento de energia elétrica ao Sistema Interligado Nacional - SIN, proveniente de usinas especialmente contratadas para este fim.*

(...)

**§ 5º A energia de reserva será contabilizada e liquidada exclusivamente no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE.**

*Art. 2º A contratação da energia de reserva será formalizada mediante a celebração de Contrato de Energia de Reserva - CER entre os agentes vendedores nos leilões previstos no art. 1º e a CCEE, como representante dos agentes de consumo, incluindo os consumidores livres, aqueles referidos no § 5º do art. 26 da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, e os autoprodutores.*

(...)

*Art. 3º Para cumprimento do disposto no art. 3º-A, da Lei nº 10.848, de 2004, e neste Decreto, **todos os agentes de distribuição, consumidores livres - inclusive aqueles previstos no § 5º do art. 26 da Lei nº 9.427, de 1996 - bem como os autoprodutores deverão firmar Contrato de Uso da Energia de Reserva - CONUER com a CCEE e, além disto, aportar a correspondente garantia financeira.***

*Art. 4º Todos os custos decorrentes da contratação da energia de reserva, incluindo os custos administrativos, financeiros e tributários, serão rateados entre os usuários finais de energia elétrica do SIN, incluindo os consumidores livres e aqueles referidos no § 5º do art. 26 da Lei nº 9.427, de 1996, e os autoprodutores apenas na parcela da energia decorrente da interligação ao SIN, mediante encargo específico, a ser disciplinado pela ANEEL.*

**§ 1º Os custos previstos no caput serão pagos mensalmente no âmbito da liquidação financeira específica a ser realizada pela CCEE, por intermédio de Encargo de Energia de Reserva - EER.**

*§ 2º Os custos administrativos, financeiros e tributários com a estruturação e a gestão do processo de contratação de energia de reserva deverão ser incluídos no encargo de que trata o § 1º.*

*§ 3º O EER será proporcional à parcela da carga do agente no SIN, conforme medição da CCEE em bases anuais.*

*§ 4º O EER pago pelos agentes de distribuição de energia elétrica será repassado às tarifas dos consumidores finais.*

**Art. 5º A CCEE deverá manter Conta de Energia de Reserva - CONER, conforme disciplina específica da ANEEL, a qual deverá observar, entre outras, as seguintes finalidades e diretrizes:**

**I - receber o EER;**

**II - efetuar os pagamentos devidos aos agentes vendedores, nos termos dos CER;**

*II - receber os valores pagos a título de penalidades relativas à Energia de Reserva;*

*IV - receber os valores relativos à inadimplência no pagamento do EER;*

**V - receber os valores da Energia de Reserva liquidados no Mercado de Curto Prazo, nos termos do § 1º do art. 4º deste Decreto; e**

*VI - ressarcir os custos de estruturação e de gestão dos Contratos e da Conta de que trata este Decreto.*

**§ 1º Parcela do saldo da CONER será destinada à constituição de fundo de garantia para o pagamento previsto no inciso II do caput deste artigo, no caso de inadimplência dos agentes de consumo, conforme definição da ANEEL.**

*§ 2º A CONER será objeto de fiscalização da ANEEL.*

*§ 3º A CCEE deverá efetuar a estruturação e a gestão dos Contratos e da Conta de que trata este Decreto, na forma disciplinada pela ANEEL.*

35. Da análise dos dispositivos elencados e da Resolução Normativa ANEEL nº 337, de 11 de novembro de 2008, bem como do que dispõem as versões atualizadas dos denominados Módulo Liquidação, introduzido pela Resolução Normativa ANEEL nº 428, de 11 de março de 2011, e Módulo Comercialização de Energia de Reserva, veiculado pela Resolução Normativa ANEEL nº 456, de 18 de outubro de 2011, pode-se, de maneira muito simplificada, resumir a comercialização de energia de reserva no seguinte:

35.1 Conforme o resultado do Leilão de Energia de Reserva - LER, os geradores vencedores declaram sua receita fixa anual;

35.2 A CCEE, na posição de Agente associado à Contratação de Energia de Reserva – ACER, celebra com os vencedores o Contrato de Energia de Reserva – CER;

35.3 De acordo com as regras pré-acordadas, os vencedores devem receber mensalmente um doze avos da receita fixa anual contratada;

35.4 A energia gerada mensalmente pelos vendedores é liquidada no Mercado de Curto Prazo – MCP, sendo a receita correspondente repassada à Conta de Energia de Reserva – CONER, administrada pelo ACER;

35.5 Além das receitas relativas à venda de energia no MCP, a CONER também recebe valores de penalidades devidas pelos vendedores (decorrentes de atraso no início de operação ou não cumprimento da geração contratada) e o Encargo de Energia de Reserva - EER, devido pelos agentes de consumo, entre outros;

35.6 O EER deve ser pago por todos os usuários de energia de reserva, sendo seu valor mensal decorrente de cálculo em que se verifica, grosso modo, a necessidade de complementação do saldo mensal da CONER (relativo aos recebimentos decorrentes da venda de energia de reserva no MCP e do pagamento de penalidades e acréscimos moratórios devidos pelos agentes vendedores e compradores, bem como das garantias de participação e cumprimento celebradas em leilões) que permita o pagamento dos agentes vendedores e das despesas administrativas e a formação do fundo de reserva (para o caso de inadimplemento dos agentes compradores); e

35.7 Caso o saldo da CONER seja superior às obrigações e alocações de responsabilidade da Conta de Energia de Reserva, o crédito assim apurado será revertido em benefício dos usuários de energia de reserva, no MCP.

36. No que se refere à energia gerada por cada agente vendedor, cabe reforçar que sua alienação se dá no Mercado de Curto Prazo – MCP (para o que a CCEE cria agente gerador virtual destinado apenas a atuar nessa operação), sendo que a receita assim apurada será destinada à CONER, visando a efetivação dos procedimentos acima descritos.

37. É importante salientar que a CCEE, além de celebrar o CER com os agentes vendedores que prevaleceram no leilão específico, também pactua com os usuários de energia de reserva (distribuidores, consumidores livres e especiais e autoprodutores) o Contrato de Uso de Energia de Reserva – CONUER, de adesão obrigatória para tais usuários, pelo qual estes atribuem à CCEE poderes de representação para contratar a energia de reserva com os vencedores do leilão.

38. No que tange à natureza dos contratos na comercialização de energia elétrica, em relação à manifestação das vontades que concorrem para a sua formação, estes podem ser bilaterais ou plurilaterais, uma vez que o encontro entre as vontades de partes distintas, mesmo que presumido, é elemento essencial de tal negócio jurídico. Neste primeiro sentido, inexistente contrato unilateral.

39. Noutra volta, quanto à natureza das obrigações, ou melhor, quanto à natureza e a atribuição das prestações acordadas, advém da doutrina a definição de contratos unilaterais, bilaterais e plurilaterais.

40. Ainda sob a ótica das prestações, os contratos unilaterais caracterizam-se pelo fato de uma das partes contratantes assumir obrigação em face da outra sem que haja qualquer contraprestação a ser realizada por esta última, tal como no caso de contratos de doação simples e de comodato.

41. Já nos contratos bilaterais, também chamados sinalagmáticos, as obrigações das partes são contrapostas, pois ambas assumem a obrigação de efetuar alguma prestação

em contrapartida à prestação da outra parte. É o que se dá no contrato típico de compra e venda.

42. Noutra vertente, há também contratos (plurilaterais) em que não se verifica necessariamente a contraposição de prestações. Nesta espécie, existe convergência de obrigações paralelas, direcionadas a um objetivo, um fundo comum, sendo que as prestações exigidas não se direcionam à satisfação de uma das partes contratantes, mas sim à composição do fundo, símbolo dessa vontade plural. Deste modo, também os direitos das partes devem ser satisfeitos pelo fundo, e não pelos demais, isoladamente considerados. Seu exemplo mais corriqueiro é o contrato de sociedade.

43. Resumindo, observa-se existirem contratos bilaterais e plurilaterais em razão das partes manifestantes de vontade, assim como contratos bilaterais e plurilaterais por conta da natureza das prestações acordadas.

44. Por conseguinte, a definição legal relativa aos CCEARs, já comentada acima, coaduna-se com o conceito de bilateralidade das partes e das prestações, uma vez que tais contratos, ainda que celebrados por mediação da CCEE, referem-se à obrigação de entrega de energia por parte do vendedor em contraposição à obrigação de pagar, assumida pelo comprador.

45. Por outro lado, **a comercialização de energia de reserva não se subsume à definição de contrato bilateral**, uma vez que além da existência de múltiplas partes compradoras, representadas em sua totalidade pela ACER (CCEE), e de múltiplas partes vendedoras, identificadas no MCP pelo agente virtual criado pela mesma CCEE, tem-se que a prestação dos geradores vendedores direciona-se ao Sistema Nacional Interligado – SIN, sem qualquer vinculação contratual específica entre comprador e vendedor, já que a negociação respectiva se efetiva no MCP, em nome do agente virtual.

46. Assim, se o adimplemento da prestação do vendedor não pode ser contratualmente individualizado sob a ótica do comprador (mas unicamente sob a ótica do agente regulador), situação idêntica também se verifica quando se trata do pagamento pela energia gerada, visto ser o adimplemento dessa prestação é responsabilidade de um fundo, representado pela CONER, para o qual convergem receitas de diversas origens, inclusive as provenientes de penalidades impostas aos mesmos geradores.

47. Paralelamente, observa-se que a natureza plurilateral, ou multilateral, das operações oriundas do MCP não passou despercebida pela própria CCEE, do que seguem alguns exemplos extraídos de suas normas de comercialização:

***Resolução Normativa ANEEL n.º 109, de 2004***

*Do Processo de Liquidação Financeira no âmbito da CCEE*

***Art. 46. A Liquidação Financeira das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no âmbito Mercado de Curto Prazo far-se-á de forma multilateral, com periodicidade máxima mensal, conforme Procedimentos de Comercialização específicos.***

***Módulo Liquidação, aprovado pela Resolução Normativa ANEEL nº 428, de 11.03.2011, com alterações posteriores.***

(...)

*Os resultados obtidos no processo de contabilização e seus respectivos ajustes se unem para formar o mapa de liquidação das operações de âmbito da CCEE nos termos dos artigos 49 e 50 da Convenção de Comercialização.*

*Nas operações realizadas no âmbito da CCEE, o sistema de contabilização, e por consequência o processo de liquidação, é multilateral, isto é, **as transações são realizadas sem que haja indicação de parte e contraparte.** Dessa forma, ao final de um determinado período de operação, sempre em base mensal, o sistema calcula qual a posição, devedora ou credora de cada agente com relação ao mercado de curto prazo, não sendo possível a identificação de pares de agentes referentes a cada transação.*

(...)

47.1 Portanto, embora a energia de reserva seja contabilizada e liquidada exclusivamente no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, nos termos do § 5º do art. 1º do Decreto nº 6.353, de 2008, conforme explicitado nas linhas acima, as receitas vinculadas à Comercialização de Energia de Reserva são pactuadas de modo contratual (art. 2º do Decreto nº 6.353, de 2008), e, por conseguinte, em se tratando de pessoa jurídica geradora, não fazem jus ao regime especial de tributação, aplicando-se-lhes o disposto no art. 659, § 2º, da IN SRF nº 1.911, de 2019.

48. Por fim, no que tange ao último questionamento apresentado pela consulente, relativo à utilização do Preço de Liquidação de Diferenças (PLD) no Mercado de Curto Prazo (MCP), **na receita de energia que não tenha sido objeto de contrato**, são pertinentes alguns comentários relativos à terminologia utilizada pela ANEEL e pela CCEE.

49. Balanço Energético é a denominação dada à etapa mais relevante do processo de consolidação dos resultados que serão considerados pela CCEE para efetivação da liquidação financeira (na qual são efetuados os acertos, isto é, pagamentos e recebimentos, devidos ou havidos pelo agente e pela CCEE, decorrentes da contabilização das operações do agente).

50. Para a efetivação do balanço energético, são apurados os **Recursos e Requisitos** do agente, sendo os recursos representados pela energia gerada ou adquirida e os requisitos pela energia vendida ou consumida.

51. A diferença entre os recursos e requisitos resulta na apuração de sobras ou insuficiências de energia, em que a sobra constitui exposição positiva no MCP, a ser valorada pelo PLD, e a insuficiência representa exposição negativa no mesmo mercado, valorada de igual forma.

52. Desse modo, pode-se afirmar que, genericamente, a exposição positiva do agente da CCEE representa o valor, em termos de PLD, de energia, gerada ou adquirida, excedente ao montante vinculado a contratos de venda e consumo.

53. Portanto, o recebimento relativo à energia excedente liquidada no MCP e valorada a PLD poderá ser objeto do tratamento tributário referido no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, em conformidade com o art. 659 da IN RFB nº 1.911, de 2019 e o art. 5º, §4º, da Lei nº 10.848, de 2004.

## Conclusão

54. Com base no exposto, conclui-se que:

a) o regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, e a respectiva regulamentação podem ser aplicados às pessoas jurídicas integrantes da CCEE, relativamente às operações do Mercado de Curto Prazo;

b) por não serem realizadas no âmbito do Mercado de Curto Prazo, as receitas de vendas de energia elétrica regidas por Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente Regulado (CCEAR) não se sujeitam ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002. Além disso, tratando-se de pessoa jurídica geradora objeto de venda sob contratos, aplica-se-lhe o disposto no art. 659, § 2º, da IN SRF nº 1.911, de 2019. Ainda, em virtude deste mesmo dispositivo, as receitas vinculadas à Comercialização de Energia de Reserva (CER) pactuada de modo contratual não fazem jus ao referido regime especial de tributação.

c) apenas as receitas auferidas pela pessoa jurídica no âmbito do Mercado de Curto Prazo da CCEE é que podem ser submetidas ao regime cumulativo das contribuições, considerando-se o estabelecido nos arts. 47, § 6º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002, e 10, inciso X, da Lei nº 10.833, de 2003. As alíquotas aplicáveis ao regime cumulativo são de 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 3% para a Cofins, conforme arts. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, respectivamente; e

d) o recebimento relativo à energia excedente liquidada no MCP e valorada a PLD poderá ser objeto do tratamento tributário referido no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, em conformidade com o art. 659 da IN SRF nº 1.911, de 2019 e o art. 5º, §4º, da Lei nº 10.848, de 2004.

e) às demais receitas, inclusive aquelas auferidas no âmbito do CCEAR, aplicam-se as normas gerais previstas na legislação de regência das contribuições, do que decorre, como regra, o regime de apuração não cumulativa à alíquota de 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep (art. 2º, da Lei nº 10.637, de 2002) e de 7,6% para a Cofins (art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003).

*Assinado digitalmente*

RICARDO ROCHA DE HOLANDA COUTINHO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinado digitalmente*

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri

*Assinado digitalmente*  
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit04

*Assinado digitalmente*  
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado digitalmente*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **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