DOCUMENTO VALIDADO EM 09/11/2023 10:04:07

Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	277 – COSIT
DATA	9 de novembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

PESSOA JURÍDICA INTEGRANTE DO CCEE. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. EFEITOS. DESISTÊNCIA.

A adoção do Regime Especial de Tributação de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, implica, para a optante que também aufere receitas sujeitas à sistemática não cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep, a adoção de metodologia de creditamento descrita no art. 244 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022. A metodologia de apropriação adotada, seja direta ou mediante rateio, deverá ser aplicada de modo consistente em todo o ano-calendário respectivo. Sob este prisma, a adoção inconsistente do método de apropriação poderá determinar a obrigação de estornar o crédito indevidamente reconhecido.

A vinculação da optante à sistemática de apuração descrita no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, é obrigatória para as receitas correlatas a partir do mês seguinte ao da opção. Adicionalmente, a desistência do regime pode ser exercida a qualquer tempo e produz efeitos a partir do mês subsequente ao de sua comunicação à RFB.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 4, DE 10 DE JANEIRO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, arts. 3º, § 7º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 244 e 724.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

PESSOA JURÍDICA INTEGRANTE DO CCEE. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. EFEITOS. DESISTÊNCIA.

DOCUMENTO VALIDADO EM 09/11/2023 10:04:07

A adoção do Regime Especial de Tributação de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, implica, para a optante também aufere receitas sujeitas à sistemática não cumulativa de apuração da Cofins, a adoção de metodologia de creditamento descrita no art. 244 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022. A metodologia de apropriação adotada, seja direta ou mediante rateio, deverá ser aplicada de modo consistente em todo o ano-calendário respectivo. Sob este prisma, a adoção inconsistente do método de apropriação poderá determinar a obrigação de estornar o crédito indevidamente reconhecido.

A vinculação da optante à sistemática de apuração descrita no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, é obrigatória para as receitas correlatas a partir do mês seguinte ao da opção. Adicionalmente, a desistência do regime pode ser exercida a qualquer tempo e produz efeitos a partir do mês subsequente ao de sua comunicação à RFB.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 4, DE 10 DE JANEIRO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2002, arts. 3º, § 7º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 244 e 724.

RELATÓRIO

A interessada, acima identificada, vem formular consulta a esta Coordenação-Geral de Tributação acerca da interpretação da legislação atinente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

2. Informa, sinteticamente, exercer atividade de geração e comercialização de energia elétrica, estando sujeita à apuração do Lucro Real e, por conseguinte, à sistemática não cumulativa de apuração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

3. Assevera que suas atividades são exercidas em Ambiente de Contratação Livre (ACL), na forma de: a) “trading”, em que as operações de compra e venda de energia se realizam por meio de contratos bilaterais, com fornecedores e clientes; b) sujeitas a pré-pagamento, sendo negociada a aquisição e a venda vinculada de energia futura, com idênticos prazo e quantidade; c) “back-to-back”, operação similar ao “trading”, mas com utilização do PLD (Preço de Liquidação de Diferenças) para formação do preço.

4. Esclarece que os excedentes de energia que não tenham sido objeto de operações bilaterais são liquidados no Mercado de Curto Prazo (MCP) no ambiente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

DOCUMENTO VALIDADO EM 09/11/2023 10:04:07

5. Refere o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, pela qual os agentes integrantes do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), atualmente agentes da CCEE, podem optar pelo regime especial de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em que:

> *(...) as receitas obtidas pela venda de excedentes de energia elétrica (diferença entre a energia contratada e a efetivamente consumida) adquirida por meio de contratos bilaterais, serão tributados às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente.*

6. Ressalta o art. 5º, § 4º, da Lei nº 10.848, de 2004, que teria limitado a aplicação do regime especial de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apenas às operações realizadas no MCP, de modo que somente sobre tais receitas incidiriam as alíquotas reduzidas do regime especial, aplicando-se às demais as alíquotas genéricas da sistemática não cumulativa de apuração.

7. Afirma que, a teor da Solução de Consulta Cosit nº 4, de 10 de janeiro de 2020, a pessoa jurídica que vender excedente de energia no MCP estará sujeita a regime misto, no sentido de que suas operações sujeitas à sistemática não cumulativa de apuração das contribuições deverão ser segregadas daquelas objeto do Regime Especial mencionado, as quais seguirão a apuração cumulativa.

8. Depreende, da leitura da SC em tela, que se deve *segregar os custos, despesas e encargos das receitas vinculadas às operações em ACL e em MCP*, conforme o art. 5º, § 4º, da Lei nº 10.848, de 2004, e o art. 658 da IN nº 1.911, de 2019.

9. Indica a permanência de dúvidas sobre o procedimento a ser adotado, especificamente quanto: à necessidade de estorno dos créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins aproveitados na aquisição de energia elétrica para revenda em Ambiente de Contratação Livre, quando o excedente for objeto de comercialização no MCP; à vinculação obrigatória do optante pelo Regime Especial, após o exercício da opção e; ao procedimento de renúncia ao mencionado regime.

10. Após colacionar a fundamentação normativa pertinente, elenca seus questionamentos, na forma a seguir:

> *1) Em relação ao art. 47, caput, da Lei nº 10.637/2002, art. 5º, § 4º, da Lei nº 10.848/2004 e do art. 658, caput, da IN 1.911/2019, questiona a necessidade de estorno dos créditos de PIS e Cofins aproveitados quando da aquisição de energia elétrica para revenda em ACL pela sistemática não cumulativa, ou de procedimento diverso, quando houver posterior venda do excesso de energia no MCP, ocasião na qual aplica-se o Regime Especial, que não permite o aproveitamento de créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos.*
>
> *2) No que tange ao art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637/2002, art. 658, §§ 1º e 2º, e art. 659, caput e inciso II, da IN 1.911/2019, questiona se a utilização do Regime Especial para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre a receita decorrente da venda do excedente de energia em MCP é obrigatória, após a*

formalização da adoção de tal regime. Ou seja, diante de cenário em que é mais benéfica à Consulente a apuração das contribuições sobre as receitas oriundas da comercialização de energia em MCP sob a sistemática não cumulativa, mesmo tendo optado pelo Regime Especial, é possível que esta se utilize daquela sistemática para referido mês de apuração?

3) Quanto ao art. 47, da Lei nº 10.637/2002, e art. 658, caput, da IN 1.911/2019, na hipótese de ser obrigatória a utilização do Regime Especial a partir do mês subsequente do exercício da opção de adoção de tal regime, questiona a necessidade de formalização, mediante simples comunicado ou qualquer outro procedimento, da renúncia do contribuinte optante pelo Regime Especial.

11. É o relatório.

FUNDAMENTOS

12. O processo de consulta tem seu regramento básico estatuído 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. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

13. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está normatizada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

14. Cumpre destacar que o processo de consulta se destina à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à sua aplicação a fato concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados, nem de quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso implicaria a análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

15. Nesse arcabouço normativo, verifica-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

16. Posto isso, a consulente declara que a Solução de Consulta Cosit nº 4, de 2020, informa os procedimentos necessários à opção pelo Regime Especial de Tributação estabelecido no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002.

17. Sob tal prisma, o primeiro questionamento versa sobre a necessidade de estorno do crédito se houver posterior venda do excesso de energia no MCP, com apuração pelo regime especial já referido, na sistemática cumulativa.

18. Inicialmente, cumpre salientar que a IN RFB nº 1.911, de 2019, citada pela consulente, foi revogada pela IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, atualmente em vigor e que manteve o mesmo teor dado à matéria. Nesse contexto, vale transcrever os dispositivos da referida IN RFB nº 2.121, de 2022, pertinentes ao deslinde do presente feito:

DOCUMENTO VALIDADO EM 09/11/2023 10:04:07

DOCUMENTO VALIDADO EM 09/11/2023 10:04:07

Das Pessoas Jurídicas Parcialmente Submetidas à Não cumulatividade

Art. 244. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação a apenas parte de suas receitas, o crédito deve ser calculado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 7º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 7º; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 5º).

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve registrar, a cada mês, destacadamente para a modalidade de incidência referida no caput e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas:

I - dos custos, das despesas e dos encargos de que tratam os arts. 175, 179 e 191, observado o disposto no art. 167; e

II - do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata o art. 175 adquiridos de pessoas físicas, nos termos do disposto nos arts. 574 a 592.

§ 2º Para efeito do disposto neste artigo, o valor a ser registrado deve ser determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 8º, incisos I e II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º, incisos I e II):

*I - **apropriação direta**, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II - **rateio proporcional**, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns, a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita ao regime de apuração não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*§ 3º **Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese prevista no inciso I do § 2º, devem ser aplicados sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas referentes ao mês de apuração, critérios de apropriação por rateio que confiram adequada distribuição entre os encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa e os encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de apuração cumulativa**.*

*§ 4º **Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese prevista no inciso II do § 2º, a receita bruta total objeto do rateio proporcional corresponderá à soma das receitas de que trata o § 2º do art. 25, com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, e art. 3º, § 8º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, e art. 3º, § 8º, inciso II).*

*§ 5º **O método eleito pela pessoa jurídica referido no § 2º deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e igualmente adotado para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 9º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 9º).*

DOCUMENTO VALIDADO EM 09/11/2023 10:04:07

> *§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se independentemente de os créditos serem decorrentes de operações relativas ao mercado interno ou do pagamento das contribuições incidentes na importação (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 5º).*
>
> *§ 7º O disposto neste artigo aplica-se à apuração dos créditos vinculados às receitas de exportação e às receitas sujeitas a suspensão, isenção, alíquota de 0% (zero por cento) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 8º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º, e art. 6º, § 3º; e Lei nº 11.033, de 2004, art. 17).*
>
> *(...)*
>
> *(grifou-se)*

19. Resta claro, assim, que o questionamento sobre estorno de crédito advém da circunstância de não ter sido respeitado o método de rateio escolhido pela contribuinte, o qual, como visto, é de observância obrigatória durante todo o ano-calendário. Vale dizer, o creditamento correto resulta da aplicação consistente de um dos dois critérios enumerados no § 2º do art. 244 da Instrução Normativa em tela (a Solução de Consulta Cosit nº 4, de 10 de janeiro de 2020, é expressa nesse sentido).

20. Portanto, tendo havido registro de crédito não condizente com o método de rateio escolhido pela pessoa jurídica, deverá ser realizado o consequente estorno.

21. A pergunta subsequente trata da vinculação obrigatória da contribuinte à modalidade de apuração de receita pela qual tenha feito opção. Cabe aqui a leitura do art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, cuja aplicação aos integrantes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, foi estabelecido pelo art. 5º, § 4º da Lei nº 10.848, de 2004:

> *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*

DOCUMENTO VALIDADO EM 09/11/2023 10:04:07

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

IV - (VETADO)

§ 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.

(...)

(grifou-se)

22. Constata-se declaração expressa da norma legal no sentido de que a opção ***produzirá efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do mês subsequente àquele em que tiver sido exercida***. Neste ponto, vale salientar que a norma tributária pertence ao ramo do direito público, isto é, sua interpretação na forma cogente, impositiva, é regra geral que somente será descartada na eventualidade de redação expressa em sentido contrário.

23. Por conseguinte, é de ser observado que a regra em tela pressupõe dever, e não faculdade, estando a contribuinte obrigada a respeitar a sistemática do regime especial até o mês subsequente ao que houver comunicado expressamente sua desistência.

24. A desistência do regime especial deve ser contrastada à luz da opção pelo mesmo regime, a qual se formaliza mediante simples entrega de termo cuja publicidade se perfaz mediante edição de ato declaratório expedido pelo titular da unidade recebedora, nos termos do art. 724 da IN RFB nº 2.121, de 2022.

25. Portanto, inexistindo vedação normativa específica ou incompatibilidade objetivamente insuperável, conclui-se que também a opção pela desistência do regime especial é ato unilateral do contribuinte, cujos efeitos se produzem obrigatoriamente no mês subsequente ao de sua entrega na unidade da RFB, ao passo que sua publicidade está igualmente vinculada à edição de ato declaratório.

CONCLUSÃO

26. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à interessada que:

26.1 A adoção do Regime Especial de Tributação de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, implica, para a optante que também aufere receitas sujeitas à sistemática não cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a adoção de metodologia de creditamento descrita no art. 244 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022 (entendimento vinculado à Solução de Consulta Cosit nº 4, de 2020). Adicionalmente, o sistema de apropriação escolhido, seja direto ou por rateio, deverá ser aplicado de modo consistente em todo o ano-calendário respectivo. Sob este prisma, a adoção inconsistente do método de apropriação poderá determinar a obrigação de estornar o crédito indevidamente reconhecido.

26.2 A vinculação do optante à sistemática de apuração descrita no art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, é obrigatória para as receitas por ela abrangidas a partir do mês seguinte ao da opção. Por outro lado, a desistência do regime pode ser exercida a qualquer tempo, produzindo efeitos a partir do mês subsequente ao de sua comunicação.

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

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinatura digital
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Assinatura digital
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

DOCUMENTO VALIDADO EM 09/11/2023 10:04:07

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

Assinatura digital
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 4, de 10 de janeiro de 2020, nos termos do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação

DOCUMENTO VALIDADO EM 09/11/2023 10:04:07