



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

198 – COSIT

DATA

28 de junho de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

EXCLUSÕES NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NECESSIDADE DE ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS REGULATÓRIAS E À LEI DAS COOPERATIVAS.

As cooperativas em geral são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep no regime cumulativo e podem excluir da base de cálculo desta contribuição, incidente sobre receita ou faturamento, os valores e receitas dispostos nos incisos do caput do artigo 316 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, desde que a atividade cooperativa que as tiver originado se adeque às determinações gerais que regem o ato cooperativo, bem assim às normas regulatórias específicas às quais estiver vinculada.

Nesta hipótese, deverá a sociedade cooperativa recolher também a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários.

ISENÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste, na legislação pertinente à Contribuição para o PIS/Pasep, isenção direcionada aos ganhos auferidos por sociedade cooperativa.

A alíquota 0 (zero) prevista no artigo 8º da Lei nº 13.169, de 2015, não se aplica ao caso dos autos, na medida em que tal benefício é direcionado às distribuidoras de energia elétrica.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 1971, artigos 79, 83, 86 e 87; Lei nº 14.300, de 2022, artigos 1º, 9º, 10, 12 a 16 e 28; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigos 7º, 12, 29, 123, 301 e 316; Lei nº 13.169, de 2015, artigo 8º; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, artigo 6º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME CUMULATIVO. ATIVIDADE COOPERATIVA. MICRO E MINIGERAÇÃO DE ENERGIA RENOVÁVEL.

EXCLUSÕES NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NECESSIDADE DE ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS REGULATÓRIAS E À LEI DAS COOPERATIVAS.

As cooperativas em geral são contribuintes da Cofins no regime cumulativo e podem excluir da base de cálculo desta contribuição, incidente sobre receita ou faturamento, os valores e receitas dispostos nos incisos do caput do artigo 316 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, desde que a atividade cooperativa que as tiver originado se adequa às determinações gerais que regem o ato cooperativo, bem assim às normas regulatórias específicas às quais estiver vinculada.

ISENÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste, na legislação pertinente à Cofins, isenção direcionada aos ganhos auferidos por sociedade cooperativa.

A alíquota 0 (zero) prevista no artigo 8º da Lei nº 13.169, de 2015, não se aplica ao caso dos autos, na medida em que tal benefício é direcionado às distribuidoras de energia elétrica.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 1971, artigos 79, 83, 86 e 87; Lei nº 14.300, de 2022, artigos 1º, 9º, 10, 12 a 16 e 28; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigos 7º, 12, 29, 123, 301 e 316; Lei nº 13.169, de 2015, artigo 8º; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, artigo 6º.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

ATIVIDADE COOPERATIVA. ATIVIDADE ECONÔMICA DE PROVEITO COMUM SEM OBJETIVO DE LUCRO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ADEQUAÇÃO DOS ATOS À LEGISLAÇÃO REGULATÓRIA E À LEI DAS COOPERATIVAS. NECESSIDADE.

Observadas as disposições da Lei nº 5.764, de 1971, não incide IRPJ sobre as atividades econômicas de proveito comum, sem objetivo de lucro, desenvolvidas por sociedades cooperativas, desde que tais atos não contrariem a legislação aplicável. Assim, valores arrecadados pela cooperativa de geração de energia elétrica quando do repasse de créditos de energia a seus associados, desde que tal operação também seja autorizada pela agência reguladora competente, não sofrerão tributação do IRPJ, observadas as restrições emanadas da legislação tributária incidente.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, artigos 3º, 4º, 86, 87 e 111.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO DOS ATOS COOPERATIVOS. NÃO INCIDÊNCIA. ADEQUAÇÃO DOS ATOS À LEGISLAÇÃO REGULATÓRIA E À LEI DAS COOPERATIVAS. NECESSIDADE.

Observadas as disposições da Lei nº 5.764, de 1971, é isento da CSLL o resultado dos atos cooperativos, desde que tais atos não contrariem a legislação aplicável. Assim, valores arrecadados pela cooperativa de geração de energia elétrica quando do repasse de créditos de energia a seus associados, desde que tal operação também seja autorizada pela agência reguladora competente, não serão tributados pela CSLL, observadas as restrições emanadas da legislação tributária incidente.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, artigos 3º, 4º, 86, 87 e 111.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que afirma ser cooperativa e ter por objeto a locação de usinas de micro e minigeração de energia.

2. Informa que sua atividade cooperativa é baseada na Resolução Normativa (REN) Aneel nº 482, de 17 de abril de 2012, alterada pela REN Aneel nº 687, de 24 de novembro de 2015, pelo Sistema de Compensação de Energia Elétrica para microgeração e minigeração distribuída, abrangendo:

*(...) a **locação** de usinas de micro e minigeração de energia com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus associados, de **geração de créditos de energia renovável** a serem repartidos entre os cooperados interessados na devida proporção de suas quotas.*

(grifos nossos)

3. Esclarece que a cooperativa emite fatura para cada cooperado, relativa ao desconto (concedido pelo distribuidor, conforme as regras estabelecidas nas RENS citadas) em contrapartida à energia injetada pela cooperativa na rede distribuidora, “concedendo” ainda “*um desconto de 15% sobre esse mesmo valor [melhor dizendo, retendo este percentual], conforme Termo e Condições assinados entre a Cooperativa e o associado cooperado.*”

4. Menciona o artigo 8º da Lei nº 13.169, de 6 de outubro de 2015, o qual estabelece a redução a 0 (zero) das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes:

*(...) sobre a **energia elétrica ativa fornecida pela distribuidora à unidade consumidora**, na quantidade correspondente à **soma da energia elétrica ativa injetada na rede de distribuição pela mesma unidade consumidora com os créditos de energia ativa originados na própria unidade consumidora no mesmo***

mês, em meses anteriores ou em outra unidade consumidora do mesmo titular, nos termos do Sistema de Compensação de Energia Elétrica para microgeração e minigeração distribuída, conforme regulamentação da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL.

(grifos nossos)

5. Cita dispositivo do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018) (anexo ao Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), respeitante à não incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) sobre as atividades econômicas de proveito comum, sem objetivo de lucro, exercidas pelas cooperativas e transcreve o artigo 79 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, o qual expressa a definição legal de ato cooperado (ou cooperativo) e, ao final, questiona:

1) É correto afirmar que não há tributação de PIS e COFINS sobre os valores arrecadados pela Cooperativa, ou seja, da diferença entre o valor descontado da distribuidora e o repassado ao cooperado?

2) É correto afirmar que não há tributação de IRPJ e CSLL sobre os valores arrecadados pela Cooperativa, ou seja, da diferença entre o valor descontado da distribuidora e o repassado ao cooperado?

6. É o relatório.

FUNDAMENTOS

7. A consulta fiscal objetiva conferir segurança jurídica a interpretação sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a situação determinada e relacionada à atividade do interessado.

8. Por conseguinte, a apresentação de consulta em harmonia com os preceitos estabelecidos nos artigos 46 a 52 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, vigente à época da protocolização do feito, revogada pela atual Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, produz os efeitos jurídicos discriminados em seus artigos 10 a 17 (artigos 18 a 26 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021).

9. Outrossim, a solução de consulta não se presta a atestar ou convalidar atos, procedimentos ou assertivas do interessado, ou a aferir a legitimidade de atos, regidos por outra esfera do Direito, cujo vínculo com a legislação tributária federal seja apenas casuístico, uma vez que a valoração desses eventos escapa ao âmbito do procedimento estabelecido pelo referido Decreto nº 70.235, de 1972.

10. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme a Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

11. A elucidação dos questionamentos toca, inicialmente, no conceito de ato cooperativo e as consequências tributárias que lhe são relacionadas.

12. Sob este prisma, vale destacar o disposto na Lei nº 5.764, de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências:

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

(...)

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

(...)

Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo.

(...)

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

(grifou-se)

13. No tocante à legislação da Aneel citada pela consulente, cumpre fazer as seguintes considerações do histórico da legislação: (1) A REN Aneel nº 482, de 2012, foi primeiramente alterada pela REN Aneel nº 687, de 2015; (2) posteriormente, a REN Aneel nº 1.000, de 7 de dezembro de 2021, revogou os artigos 4º, 5º, 13-A e 14 da REN Aneel nº 482, de 2012; (3) em 6 de janeiro de 2022, houve a publicação da Lei nº 14.300, que instituiu o marco legal da microgeração e minigeração distribuída e o Sistema de Compensação de Energia Elétrica (SCEE); (4) em virtude desta nova norma legal, publicou-se a REN Aneel nº 1.059, de 7 de fevereiro de 2023, que revogou as RENs Aneel nº 482, de 2012, e nº 687, de 2015; e ainda trouxe alterações na REN Aneel nº 1.000, de 2021.

14. A vigente Lei nº 14.300, de 2022, assim dispõe:

Lei nº 14.300, de 2022

Art. 1º Para fins e efeitos desta Lei, são adotadas as seguintes definições:

(...)

III – consórcio de consumidores de energia elétrica: reunião de pessoas físicas e/ou jurídicas consumidoras de energia elétrica instituído para a geração de energia destinada a consumo próprio, com atendimento de todas as unidades consumidoras pela mesma distribuidora;

(...)

V - consumidor-gerador: titular de unidade consumidora com microgeração ou minigeração distribuída;

VI - crédito de energia elétrica: excedente de energia elétrica não compensado por unidade consumidora participante do SCEE no ciclo de faturamento em que foi gerado, que será registrado e alocado para uso em ciclos de faturamento

subsequentes, ou vendido para a concessionária ou permissionária em que está conectada a central consumidora-geradora;

(...)

*VIII - **excedente de energia elétrica**: diferença positiva entre a energia elétrica injetada e a energia elétrica consumida por unidade consumidora com microgeração ou minigeração distribuída de titularidade de consumidor-gerador, apurada por posto tarifário a cada ciclo de faturamento, exceto para o caso de empreendimento com múltiplas unidades consumidoras ou geração compartilhada, em que o excedente de energia elétrica pode ser toda a energia gerada ou a injetada na rede de distribuição pela unidade geradora, a critério do consumidor-gerador titular da unidade consumidora com microgeração ou minigeração distribuída;*

(...)

*X - **geração compartilhada**: modalidade caracterizada pela reunião de consumidores, por meio de consórcio, cooperativa, condomínio civil voluntário ou edifício ou qualquer outra forma de associação civil, instituída para esse fim, composta por pessoas físicas ou jurídicas que possuam unidade consumidora com microgeração ou minigeração distribuída, com atendimento de todas as unidades consumidoras pela mesma distribuidora;*

(...)

*XIV - **Sistema de Compensação de Energia Elétrica (SCEE)**: sistema no qual a energia ativa é injetada por unidade consumidora com microgeração ou minigeração distribuída na rede da distribuidora local, cedida a título de empréstimo gratuito e posteriormente compensada com o consumo de energia elétrica ativa ou contabilizada como crédito de energia de unidades consumidoras participantes do sistema.*

(...)

DA COMPENSAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Art. 9º Podem aderir ao SCEE os consumidores de energia, pessoas físicas ou jurídicas, e suas respectivas unidades consumidoras:

I – com microgeração ou minigeração distribuída com geração local ou remota;

II – integrantes de empreendimento com múltiplas unidades consumidoras;

III – com geração compartilhada ou integrantes de geração compartilhada;

IV – caracterizados como autoconsumo remoto.

Parágrafo único. (...)

Art. 10. A concessionária ou permissionária de distribuição de energia elétrica não pode incluir consumidores no SCEE quando for detectado, no documento que comprova a posse ou propriedade do imóvel onde se encontra instalada ou será instalada a microgeração ou minigeração distribuída, que o consumidor tenha

alugado ou arrendado terrenos, lotes e propriedades em condições nas quais o valor do aluguel ou do arrendamento se dê em real por unidade de energia elétrica.

(...)

Art. 12. A cada ciclo de faturamento, para cada posto tarifário, a concessionária de distribuição de energia elétrica, conforme o caso, deve apurar o montante de energia elétrica ativa consumido e o montante de energia elétrica ativa injetado na rede pela unidade consumidora com microgeração ou minigeração distribuída em sua respectiva área de concessão.

§ 1º O excedente de energia elétrica de um posto tarifário deve ser inicialmente alocado no mesmo posto tarifário e sequencialmente para outros postos tarifários da mesma unidade consumidora que gerou a energia elétrica e, posteriormente, para uma ou mais das opções a seguir:

I – mesma unidade consumidora que injetou a energia elétrica, para ser utilizado em ciclos de faturamento subsequentes, transformando-se em créditos de energia elétrica;

II – outras unidades consumidoras do mesmo consumidor-gerador, inclusive matriz e filiais, atendidas pela mesma concessionária ou permissionária de distribuição de energia elétrica;

III – outras unidades consumidoras localizadas no empreendimento com múltiplas unidades consumidoras que injetou a energia elétrica; ou

IV – unidades consumidoras de titular integrante de geração compartilhada atendidas pela mesma concessionária ou permissionária de distribuição de energia elétrica.

§ 2º No caso de excedente de energia a que se refere o § 1º deste artigo, quando a unidade consumidora estiver em local diferente da geração, o faturamento deve considerar a energia consumida, deduzidos o percentual de energia excedente alocado a essa unidade consumidora e eventual crédito de energia acumulado em ciclos de faturamentos anteriores, por posto tarifário, quando for o caso.

(...)

Art. 13. Os créditos de energia elétrica expiram em 60 (sessenta) meses após a data do faturamento em que foram gerados e serão revertidos em prol da modicidade tarifária sem que o consumidor participante do SCEE faça jus a qualquer forma de compensação após esse prazo.

§ 1º Os créditos são determinados em termos de energia elétrica ativa, não estando sua quantidade sujeita a alterações em razão da variação nos valores das tarifas de energia elétrica.

§ 2º Para abatimento do consumo, devem ser utilizados sempre os créditos mais antigos da unidade consumidora participante do SCEE.

§ 3º Os créditos de energia elétrica existentes no momento do encerramento da relação contratual do consumidor participante do SCEE perante a concessionária ou permissionária de distribuição de energia elétrica serão mantidos em nome do titular pelo prazo estabelecido no caput deste artigo, exceto se houver outra unidade consumidora sob mesma titularidade de pessoa física ou jurídica, inclusive matriz e filiais, consórcio, cooperativa ou condomínio voluntário ou edifício ou qualquer outra forma de associação civil instituída para esse fim, atendida pela mesma concessionária ou permissionária de distribuição de energia elétrica, e poderão ser, nesse caso, realocados para a respectiva unidade consumidora remanescente.

(...)

Art. 14. O consumidor-gerador titular da unidade consumidora onde se encontra instalada a microgeração ou minigeração distribuída deve definir as unidades consumidoras que receberão os excedentes de energia elétrica na forma deste artigo e estabelecer o percentual que será alocado a cada uma delas ou a ordem de prioridade para o recebimento, a seu critério.

Parágrafo único. Nos empreendimentos com múltiplas unidades consumidoras ou geração compartilhada, os excedentes de energia somente podem ser alocados para as unidades consumidoras que fazem parte do referido empreendimento atendidos pela mesma concessionária ou permissionária de distribuição de energia elétrica.

Art. 15. Os excedentes de energia provenientes de geração distribuída em unidades geradoras atendidas por permissionárias de energia elétrica podem ser alocados nas concessionárias de distribuição de energia elétrica onde a permissionária de distribuição de energia elétrica se encontra localizada, atendidas as normas estabelecidas pela Aneel.

Art. 16. Para fins de compensação, a energia injetada, o excedente de energia ou o crédito de energia devem ser utilizados até o limite em que o valor em moeda relativo ao faturamento da unidade consumidora seja maior ou igual ao valor mínimo faturável da energia estabelecido na regulamentação vigente.

(...)

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 28. A microgeração e a minigeração distribuídas caracterizam-se como produção de energia elétrica para consumo próprio.

(...)

(grifou-se)

15. Dos excertos acima, tem-se que o Sistema de Compensação de Energia Elétrica (SCEE) prevê que a energia ativa é injetada na rede distribuidora local, cedida a título de empréstimo gratuito, e posteriormente compensada com o consumo de energia elétrica ativa ou contabilizada

como crédito de energia de unidades consumidoras participantes do sistema (artigo 1º, inc. XIV, acima transcrito);

15.1 Já a Geração Compartilhada é uma modalidade caracterizada pela reunião de consumidores, mediante, dentre outras formas, a constituição de **cooperativas** (artigo 1º, inc. X), em que o **excedente de energia elétrica** (diferença positiva entre a energia elétrica injetada e a energia elétrica consumida) pode ser toda a energia gerada ou a injetada na rede de distribuição pela unidade geradora, a critério do consumidor-gerador titular da unidade consumidora com microgeração ou minigeração distribuída (artigo 1º, inc. VIII);

15.2 Os consumidores de energia e suas respectivas unidades consumidoras com geração compartilhada ou integrantes de geração compartilhada podem aderir ao SCEE (artigo 9º, inc. III).

16. A análise do caso trazido pela interessada tem por pano de fundo sua ata de assembleia constituinte, com cópia anexada ao processo, na qual se declara que:

o foco do (...) projeto é possibilitar que pessoas físicas ou jurídicas, reunidas em uma cooperativa, possam adquirir pacotes de créditos de energia através da locação de cotas da usina de geração. A cooperativa não terá ativo imobilizado em seu nome, mas sim alugará/arrendará usinas de energia renovável que ficarão na sua posse. (...) Desta forma poderá se cadastrar na concessionária de distribuição local de energia e compartilhar os créditos de energia com seus cooperados

(grifou-se)

16.1. Adiante, o mesmo ato constitutivo informa que o consumidor, ao se tornar “cooperado”:

(...) poderá alugar, por meio de um contrato feito à parte, uma cota da usina que está em posse da cooperativa. Este contrato terá termos similares ao contrato de locação de imóveis e prazo de 1 (um) ano, prorrogável mediante acordo entre as partes com reajuste anual de acordo com a tarifa de energia elétrica local.

16.2. A contrapartida da interessada em relação à “locação” se verifica pelo compartilhamento de créditos, cujo cálculo é assim descrito naquela ata:

Estima-se que os créditos compartilhados pela (...) terão um valor médio de aproximadamente 15% abaixo do valor cobrado pela concessionária de distribuição local pelo KWh disponibilizado ao consumidor de baixa tensão (...). Este valor será calculado multiplicando-se a expectativa de geração anual da usina (MWh) em posse da cooperativa, pelo valor da tarifa de energia da concessionária em (R\$/MWh), o resultado será, então, multiplicado por 85%. Este valor estará expresso no contrato de locação entre o cooperado e a cooperativa e será fixo, independente de eventual variação – a mais ou a menos – na geração estimada de créditos pela usina e de reajuste tarifário que possa ser implementado pela distribuidora de energia. O esperado, assim é que o cooperado tenha uma economia de 15% ao ano pelos créditos de energia compensados em sua conta de

eletricidade, referente ao que estaria pagando caso não tivesse adquirido créditos pela [consulente].

17. Como visto, a sistemática trazida pela consulente implica a participação dos cooperados, mediante “aluguel de cotas” de usina geradora que tenha sido arrendada, locada, pela cooperativa. Desse modo, cada cooperado-cotista-locatário terá, supostamente, direito a um percentual de geração da usina, o que, por seu turno, seria, ou deveria ser, utilizado em conformidade com as regras previstas atualmente pela REN Aneel nº 1.000, de 2021, para o sistema de compensação de energia elétrica.

18. Tendo-se em consideração os excertos da Lei nº 14.300, de 2022, transcritos nesta solução, não resta clara a adequação do procedimento divisado pela consulente às normas aplicáveis, mormente quando se constata que:

18.1 Na geração compartilhada, na qual é permitida a forma cooperativada de compensação de energia, os excedentes de energia somente podem ser alocados para as unidades consumidoras que fazem parte do referido empreendimento atendidos pela mesma concessionária ou permissionária de distribuição de energia elétrica (parágrafo único do artigo 14 da Lei nº 14.300, de 2022);

18.2 Também é passível de questionamento a adequação da sistemática de locação, em face do que dispõe o artigo 10, da Lei nº 14.300, de 2022, supratranscrito.

19. Do exposto, a questão central toca à existência de dois pressupostos, sendo o primeiro deles pertinente à possibilidade genérica de enquadramento da atividade descrita pela consulente como ato cooperativo. Seguidamente, deve-se perquirir se os atos em tela são autorizados pela legislação incidente, dado não ser possível compatibilizar a existência de ato cooperativo com atividade vedada por normas cogentes, aplicáveis à espécie.

20. Sob tal prisma, a cessão, por parte da cooperativa a seus cooperados, de cotas relativas à usina geradora por ela arrendada ou locada, em contrapartida a pagamentos mensais, assim como o repasse de créditos de energia aos cooperados, seriam passíveis, em tese, de caracterização como atos cooperativos, à luz do conceito genérico oriundo do artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971.

21. Por outro lado, ainda que não caiba à solução de consulta certificar se o procedimento descrito pela consulente está em consonância com as regras editadas pelo órgão regulador competente, é forçoso concluir que, se a atividade supostamente cooperativa for vedada pelas regras de observância obrigatória porventura incidentes, tal desconformidade também caracterizará impossibilidade de que a representação econômica de tais atos seja albergada pelas regras que instituem favor fiscal sobre ato cooperativo, uma vez que, reitera-se, não se concebe tratamento tributário benéfico às sociedades cooperativas quanto a atos vedados pela legislação específica.

22. Portanto, ressalvando novamente não ser atribuição desta Coordenação-Geral de Tributação proferir interpretação vinculante sobre regulamentação proveniente da Aneel, caso a

agência em tela entenda que os atos evidenciados na consulta se revelam incompatíveis com as normas regentes, não será possível qualificar como ato cooperativo passível de atrair favor fiscal a atividade exercida pela consulente.

23. Ultrapassadas as considerações iniciais, tem-se que a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, alberga os seguintes dispositivos:

Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022

Art. 7º São contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I; Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 5º).

§ 1º O disposto no caput alcança as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, bem como as sociedades cooperativas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I).

(...)

Da Cooperativa que Realiza Repasse de Valores a Pessoas Jurídicas Associadas, Decorrente da Comercialização de Produtos que lhe Foram Entregues

Art. 12. A sociedade cooperativa que realizar repasse de valores a pessoas jurídicas associadas, decorrente da comercialização de produtos que lhe foram entregues, é responsável pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculadas em relação ao valor da venda dos produtos por elas entregues para comercialização (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 16).

§ 1º A sociedade cooperativa continua responsável pelo recolhimento das contribuições devidas por suas associadas pessoas jurídicas quando entregar a produção destas associadas à central de cooperativas para revenda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66).

§ 2º O valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins recolhido pelas sociedades cooperativas relativo às operações descritas no caput deve ser por elas informado às suas associadas, de maneira individualizada, juntamente com o montante do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação tributária (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66, § 1º).

(...)

Das Sociedades Cooperativas

Art. 29. As **sociedades cooperativas**, além do disposto no art. 26, podem excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **os valores de que tratam os arts. 316 a 322**.

(...)

Art. 123. São também contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, §§ 6º, 8º e 9º c/c Lei nº 12.715, de 17 de dezembro de 2012, art. 70 c/c Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, incisos I e VI, e art. 15, inciso V, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, e art. 43; Lei nº 12.350, de 2010, art. 16):

(...)

XI - **sociedades cooperativas**, exceto as de produção agropecuária e as de consumo.

(...)

Art. 301. São contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a **folha de salários** (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, incisos I a X):

(...)

§ 1º **As sociedades cooperativas, nos meses em que fizerem uso de quaisquer das exclusões previstas nos arts. 316 a 322, além da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita, deverão também efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários** (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15, § 2º, inciso I; Lei nº 10.676, de 22 de maio de 2003, art. 1º; e Lei nº 11.051, de 2004, arts. 30 e 30-A, com redação dada pela Lei nº 12.649, de 2012, art. 10).

(...)

DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO

CAPÍTULO I

DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS EM GERAL

Art. 316. **As sociedades cooperativas em geral**, além do disposto nos arts. 26 e 27, **podem excluir da base de cálculo** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15, incisos I, II e IV; e Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º, § 2º): (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

III - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

*IV - os valores das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, destinados à constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971, ressalvado o disposto no inciso VI do **caput** do art. 317. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)*

*§ 1º A exclusão a que se refere o inciso IV do **caput** poderá ser efetivada a partir do mês de sua formação, hipótese em que o excesso poderá ser aproveitado nos meses subsequentes. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)*

*§ 2º Fica vedada a exclusão da base de cálculo das contribuições a que se refere o inciso IV do **caput** dos valores destinados à formação de outros fundos, inclusive rotativos, ainda que com fins específicos. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)*

*§ 3º **As sociedades cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores podem efetuar somente as exclusões gerais a que se referem os arts. 26 e 27, não se lhes aplicando as demais exclusões previstas no caput** (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69). (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)*

*§ 4º **A sociedade cooperativa, nos meses em que fizer de qualquer das exclusões previstas no caput, contribuirá concomitantemente para a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários de que trata a Parte III (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15, § 2º, inciso I; e Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º, caput).** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)*

(...)

(grifou-se)

24. Conforme as regras acima dispostas, verifica-se que a cooperativa deve apurar Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre a receita ou faturamento, podendo excluir da base de cálculo, além das exclusões gerais previstas nos artigos 26 e 27 da Instrução Normativa supratranscrita, os valores mencionados no artigo 316 da mesma Instrução Normativa.

25. Cabe observar ainda que a consultante não informa ter por objeto a eletrificação rural nem elenca os requisitos necessários a tal qualificação, o que exclui da presente solução considerações sobre tal espécie de cooperativa.

26. Constata-se ainda que, na hipótese de a contribuinte fazer uso das exclusões previstas no artigo 316 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, ficará obrigada a contribuir,

concomitantemente, para a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários (artigo 316, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022).

27. De outra banda, cabe ressaltar que o inciso II do artigo 93 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, revogou o artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que definia como isentas de Contribuição para o PIS/Pasep *as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades*.

28. Deste modo, no que tange ao primeiro questionamento da consulente, **inexiste isenção** genérica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente ao ato cooperativo.

29. Sendo assim, as sociedades cooperativas em geral são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receita ou faturamento, no regime cumulativo, e podem excluir da base de cálculo destas contribuições sociais os valores e receitas previstos nos incisos do **caput** do artigo 316 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022. Nesta situação, devem ainda calcular a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários consoante o §4º do artigo 316 da referida Instrução Normativa.

30. Ocorre que a interessada também refere o artigo 8º da Lei nº 13.169, de 2015, abaixo transcrito:

Art. 8º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a energia elétrica ativa fornecida pela distribuidora à unidade consumidora, na quantidade correspondente à soma da energia elétrica ativa injetada na rede de distribuição pela mesma unidade consumidora com os créditos de energia ativa originados na própria unidade consumidora no mesmo mês, em meses anteriores ou em outra unidade consumidora do mesmo titular, nos termos do Sistema de Compensação de Energia Elétrica para microgeração e minigeração distribuída, conforme regulamentação da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL.

31. O dispositivo acima vai ao encontro da definição atribuída pela regulamentação especial, uma vez que o legislador determinou a aplicação de alíquota 0 (zero) à entrega de energia pela distribuidora ao consumidor, quando correspondente à soma da energia elétrica ativa injetada na rede de distribuição pela unidade consumidora com os créditos de energia ativa originados na própria unidade consumidora no mesmo mês, em meses anteriores ou em outra unidade consumidora do mesmo titular. O referido artigo não é, deste modo, dirigido à consulente, mas às distribuidoras de energia.

32. Prosseguindo, quanto à tributação do IRPJ e da CSLL, objeto do segundo questionamento, vale transcrever os dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017:

Seção V
Das Sociedades Cooperativas

Subseção I
Da Não Incidência ou Isenção

*Art. 23. Não incidirá IRPJ sobre as atividades econômicas de proveito comum, sem objetivo de lucro, desenvolvidas por sociedades cooperativas que **obedecerem ao disposto na legislação específica.***

*§ 1º As sociedades cooperativas de que trata o **caput** ficam isentas da CSLL relativamente aos atos cooperativos praticados a partir de 1º de janeiro de 2005.*

§ 2º É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano, que incidirão sobre a parte integralizada.

§ 3º Em relação às cooperativas de crédito a remuneração a que se refere o § 2º é limitada ao valor da taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais.

§ 4º A inobservância do disposto nos §§ 2º e 3º sujeitará a cooperativa à tributação dos resultados na forma prevista nesta Instrução Normativa.

Subseção II
Da Incidência

*Art. 24. **Atendidos os requisitos da legislação específica**, as sociedades cooperativas ficam obrigadas ao pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como:*

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais; e

III - de participação em sociedades não cooperativas, para atendimento dos próprios objetivos e de outros, de caráter acessório ou complementar.

(grifou-se)

33. Tais dispositivos ecoam os artigos 193 e 194 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza vigente, anexo ao Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018):

Art. 193. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º e art. 4º).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não,

em favor de associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano, que incidirão sobre a parte integralizada (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

(...)

§ 3º A inobservância ao disposto nos § 1º e § 2º importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento.

Incidência

Art. 194. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto em legislação específica pagarão o imposto sobre a renda calculado sobre os resultados positivos das operações e das atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, art. 85 ao art. 88 e art. 111; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º e art. 2º):

I – de comercialização ou de industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II – de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais; ou

III – de participação em sociedades não cooperativas, para atendimento aos próprios objetivos e de outros, de caráter acessório ou complementar.

34. Deste modo, não incide IRPJ sobre as atividades de proveito comum exercidas pela cooperativa, sem objetivo de lucro, quando estas obedecerem às regras previstas na legislação específica e não incorrerem nas vedações determinadas pela legislação tributária. Lado outro inexistente incidência de CSLL sobre o resultado de atos cooperativos.

CONCLUSÃO

35. Com base no exposto, responde-se à consultante que:

35.1 O ato cooperativo passível de tratamento tributário benéfico previsto na legislação tributária federal deve adequar-se tanto ao conceito genérico oriundo da Lei nº 5.764, de 1971, quanto às determinações regulamentares específicas que dizem respeito à atividade em tela.

35.2 As sociedades cooperativas em geral são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receita ou faturamento, no regime cumulativo, e podem excluir da base de cálculo destas contribuições sociais os valores e receitas previstos nos incisos do **caput** do artigo 316 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022. Nesta hipótese, deverá a sociedade cooperativa recolher também a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários.

35.3 Inexiste, na legislação pertinente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, isenção direcionada aos ganhos auferidos por sociedade cooperativa.

35.4 A alíquota 0 (zero) prevista no artigo 8º da Lei nº 13.169, de 2015, dirige-se às distribuidoras de energia elétrica, não se aplicando ao caso dos autos.

35.5 Observado o disposto no item “35.1”, não incide IRPJ sobre as atividades econômicas de proveito comum, sem objetivo de lucro, desenvolvidas por sociedades cooperativas, desde que tais atos não contrariem a legislação aplicável. Assim, valores arrecadados pela cooperativa de geração de energia elétrica quando do repasse de créditos de energia a seus associados, desde que tal operação também seja autorizada pela agência reguladora competente, não sofrerão tributação do IRPJ, observadas as restrições emanadas da legislação tributária incidente.

35.6 Observado o disposto no item “35.1”, é isento da CSLL o resultado dos atos cooperativos, desde que tais atos não contrariem a legislação aplicável. Assim, valores arrecadados pela cooperativa de geração de energia elétrica quando do repasse de créditos de energia a seus associados, desde que tal operação também seja autorizada pela agência reguladora competente, não serão tributados pela CSLL, observadas as restrições emanadas da legislação tributária incidente.

Assinatura digital

FABIO BIGARELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri e à Cotir.

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

Assinatura digital

ANELISE FAUCZ KLETEMBERG

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital

GUSTAVO S. ROTUNNO A.L. DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

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. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

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