

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

**REGIME TRIBUTÁRIO DA PARTICIPAÇÃO DO CONSUMIDOR NAS ESTRUTURAS
DE REDE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA**

Lucas Leonardo Feitosa Batista

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP,
sob orientação do professor
Roberto Quiroga Mosquera

Versão de 18.09.2017

SÃO PAULO
2017

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

O tema aqui proposto para dissertação de conclusão do Mestrado Profissional da FGV Direito SP tem por objeto analisar se as contribuições em dinheiro ou em bens direcionadas pelos consumidores às concessionárias de distribuição de energia a título de participação nas estruturas de rede elétrica, nos termos delineados pela legislação regulatória e contábil aplicável, principalmente a Lei nº 9.427/1996, o Decreto-Lei nº 41.019/1957, a Resolução Normativa nº 414/2010 da ANEEL e o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico – MCSE, devem ou não estar sujeitos à incidência de IR, CSLL, PIS, COFINS, ISS e/ou ITCMD.

As normas do setor de energia elétrica brasileiro, dentre as quais se destacam a Lei nº 9.427/1996 (art. 14), o Decreto-Lei nº 41.019/1957 (arts. 135 a 146) e a Resolução Normativa nº 414/2010 da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL (arts. 40 a 44), disciplinam algumas hipóteses que impõem a contribuição do consumidor em dinheiro ou em bens para o custeio de determinadas estruturas da rede elétrica de interesse exclusivo deste ou de conveniência mútua para ambas as partes.

Nesse contexto, alguns consumidores particulares e também entidades públicas em tal posição, ao promoverem suas respectivas participações na estrutura de rede de energia elétrica, alegam ter que realizar a retenção e/ou o pagamento de tributos (IR, CSLL, PIS, COFINS, ITCMD e ISS), sob o argumento de que estaria pretensamente caracterizada a existência de receita tributável, prestação de serviços ou doação de bens para a concessionária de energia elétrica, tendo em vista algumas circunstâncias aparentes: a) O ingresso de dinheiro ou bens nos ativos da concessionária gera a impressão de existir a configuração de renda, lucro, receita, faturamento ou doação em seu favor; b) O fato de haver como desdobramento da operação uma obra na rede elétrica supervisionada pela concessionária ocasiona a aparência de caracterização de uma prestação de serviço sujeita ao ISS; c) No caso da participação efetuada mediante a entrega de bens, por sua vez, externa-se a aparência de uma possível doação daquele respectivo bem.

Posicionamento semelhante também tem sido por vezes adotado pela Fazenda Pública (Federal, Estadual ou Municipal, conforme o tributo envolvido), culminando em autuações e contingências correspondentes.

Em contrapartida, as concessionárias de distribuição de energia elétrica alegam que a participação em questão efetuada pelo consumidor constitui um instituto *sui generis*, peculiar do setor elétrico, cujas verdadeiras e reais características contábeis e regulatórias, para além de uma impressão meramente superficial, distanciam-se das noções de renda, de receita, de lucro, de faturamento, de doação e de serviço tributáveis.

A partir desse contexto, observa-se que a controvérsia acima relatada repercute nas empresas do setor elétrico e nos demais agentes que com ela interagem (consumidores, entidades públicas e os fiscos em âmbito federal, estadual e municipal), tornando relevante a sistematização do tema e o enfrentamento da questão da incidência ou não dos tributos acima referidos sobre os bens ou valores aportados pelos consumidores nas estruturas de rede de distribuição de energia elétrica.

2. Modelo de pesquisa

O modelo de pesquisa preponderante será de um trabalho exploratório consubstanciado em reflexões sobre práticas jurídicas (investigação do regime jurídico-contábil aplicável e análise de questões controversas ou com potencial de problematização, bem como das soluções usualmente adotadas e suas variações), por meio do estudo (com base na legislação, doutrina e jurisprudência) da definição e natureza jurídica da participação dos consumidores nas estruturas da rede distribuição, de modo a averiguar as consequências daí decorrentes no âmbito fiscal, especialmente no que diz respeito à incidência ou não dos seguintes tributos: IR, CSLL, PIS, COFINS, ITCMD e ISS.

A pertinência na utilização de uma pesquisa de caráter exploratório traduzida em reflexões sobre práticas jurídicas é evidenciada na medida em que a questão central a ser enfrentada é a investigação do regime jurídico tributário aplicável à participação do consumidor nas estruturas de rede de distribuição de energia elétrica, refletida na verificação da possibilidade ou não de incidência dos tributos a ela potencialmente associados, mediante o cotejo entre as características legais, regulatórias e contábeis da referida participação com os conceitos que delimitam o alcance das respectivas hipóteses de incidência tributária (renda, lucro, receita, faturamento, doação e serviço).

3. Problemas e quesitos

- a) Qual a natureza jurídica da participação do consumidor nas estruturas de rede distribuição de rede elétrica extraída a partir das características que lhe são impostas pelas normas legais, regulatórias e contábeis aplicáveis? A verificação dos seus atributos permite enquadrá-la em alguma categoria jurídica preexistente (outros conceitos ou institutos dotados de maior generalidade e já bem delineados no âmbito do Direito) ou, do contrário, apontam para a necessidade de sua individualização como um instituto *sui generis*, característico do setor elétrico e com regime jurídico especial e singular? Quais

as possíveis consequências tributárias advindas das respostas a estas indagações? Deve ou não haver a incidência de IR, CSLL, PIS, COFINS, ITCMD ou ISS sobre a referida participação? Na hipótese de se concluir pela incidência do ITCMD, tal fator exclui a possibilidade de cobrança dos demais tributos (IR, CSLL, PIS, COFINS e ISS)? Do contrário, o inverso também seria possível?

- b) Em que medida as características da participação do consumidor nas estruturas de rede elétrica a aproximam ou a distanciam do conceito jurídico-normativo de *renda* para fins de incidência do Imposto de Renda - IR? Deve incidir IR sobre a aludida participação?
- c) Em que medida as características da participação do consumidor nas estruturas de rede elétrica a aproximam ou a distanciam do conceito jurídico-normativo de *lucro* para fins de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL? Deve incidir CSLL sobre a aludida participação?
- d) Em que medida as características da participação do consumidor nas estruturas de rede elétrica a aproximam ou a distanciam do conceito jurídico-legal de *receita ou faturamento* para fins de incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS? Devem incidir PIS e COFINS sobre a aludida participação?
- e) Em que medida as características da participação do consumidor nas estruturas de rede elétrica a aproximam ou a distanciam do conceito de *doação* a para fins de incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD? Deve incidir ITCMD sobre a aludida participação?
- f) Em que medida as características da participação do consumidor nas estruturas de rede elétrica a aproximam ou a distanciam do conceito de *serviço* para fins de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS? Deve incidir ISS sobre a aludida participação?

4. Justificação da relevância prática e do potencial inovador

A participação do consumidor nas estruturas da rede de distribuição de energia elétrica está intrinsecamente ligada ao cotidiano do setor de distribuição de energia elétrica e dos que com ele interagem (consumidores, entidades públicas e os fiscos em âmbito federal, estadual e municipal) em todo território nacional, sendo representativo tanto no número de operações do tipo quanto nos valores envolvidos, que por vezes atingem cifras bastante significativas a depender da magnitude e extensão das estruturas de rede correspondentes.

A discussão do tema revela-se importante na medida em que discussões a respeito têm sido verificadas entre as fazendas públicas, as concessionárias de distribuição de energia elétrica e seus consumidores, havendo por vezes decisões e interpretações conflitantes.

As controvérsias em questão ganham dimensão e complexidade ainda maiores pelo fato de a matéria se desdobrar nas três esferas federativas de tributação (União, Estados e Município), pois tem envolvido a discussão sobre a incidência ou não de uma multiplicidade de tributos (IR, CSLL, PIS, COFINS, ISS e/ou ITCMD). Isso, por sua vez, torna necessário o cotejo da natureza jurídica e características da participação do consumidor com as hipóteses de incidência de cada um dos referidos tributos.

Por fim, a doutrina sobre o assunto aqui tratado ainda se mostra pouco sistematizada ou superficial nas publicações até então identificadas, o que demonstra o potencial inovador do projeto de pesquisa profissional aqui proposto.

5. Fontes e métodos de investigação

As fontes e métodos de investigação consistirão na pesquisa e análise legislativa, bibliográfica e jurisprudencial das diversas matérias relacionadas ao tema do projeto aqui proposto.

Na averiguação legislativa, serão selecionadas e analisadas as disposições normativas legais, regulatórias e contábeis voltadas à definição e disciplinamento da participação do consumidor nas estruturas de rede de distribuição de energia elétrica, com destaque para aquelas que mais contribuem para a averiguação da natureza e regime jurídicos intrínsecos ao instituto sob análise.

Na pesquisa bibliográfica, buscar-se-á mapear os autores que eventualmente já tenham abordado o tema ora proposto ou aspectos parciais dele, ainda que de forma superficial ou assistemática, a fim de identificar o status atual do assunto na doutrina. Além disso, tendo em vista o caráter incipiente da bibliografia diretamente voltada ao tema, será também explorada a doutrina tributária, contábil e regulatória de energia elétrica disponível sobre os assuntos correlatos e adjacentes envolvidos na construção do raciocínio a ser explorado e desenvolvido ao longo da execução do projeto ora proposto.

Na perquirição jurisprudencial, procurar-se-á identificar e analisar precedentes relevantes que tratem diretamente do tema e das demais questões nele envolvidas, ainda que indiretamente, na medida em que contribuam para a formulação dos resultados e conclusões necessários para responder aos problemas e quesitos incorporados ao avanço das discussões relacionadas a este projeto de pesquisa.

Por fim, em certa medida e quando necessário ou relevante, será utilizada a experiência própria em casos práticos relacionados ao tema.

6. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal

Por atuar desde 2007 na advocacia consultiva e contenciosa tributária de algumas distribuidoras de energia elétrica, o pesquisador tem atuado em casos envolvendo o tema em âmbito federal, estadual e municipal, o que contribui para a acessibilidade de informações e identificação dos aspectos práticos e concretos a ele relacionados.

Como reflexo da referida atuação, o pesquisador participou como palestrante em mesa de debate sobre o tema na Reunião Tributária do dia 15 de novembro de 2014 do Encontro Nacional dos Contadores do Setor Elétrico (ENCONSEL 2014), ocasião em que pôde compartilhar, colher e discutir impressões iniciais sobre a questão em âmbito nacional.

Adicionalmente, o pesquisador já teve a oportunidade de apresentar um breve artigo introdutório do tema como pós-graduando do MBA em Gestão Tributária da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI, no qual teve a oportunidade de abordar superficialmente alguns dos problemas e quesitos objeto de discussão e formar as primeiras impressões a respeito deles, tendo observado que o tratamento adequado das questões ali identificadas requer análise, estruturação e verificação mais aprofundadas, em trabalho de maior envergadura, próprio para a exploração em uma dissertação de Mestrado Profissional, conforme proposto neste projeto de pesquisa.

8. Indicação de literatura especializada e obras de referência

ANEEL, 2010. *Resolução Normativa nº 414, de 09 de setembro de 2010* (2010). Estabelece as condições gerais de fornecimento de energia elétrica de forma atualizada e consolidada. Recuperado em 07 de julho, 2017, de <http://www.aneel.gov.br/cedoc/ren2010414.pdf>.

_____, 2015. *Manual de Contabilidade do Setor Elétrico: versão 2015* (2015). Recuperado em 07 de julho, 2017, de http://www.aneel.gov.br/arquivos/PDF/MCSE_-_Versao_2015.pdf.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

CALASANS JÚNIOR, José. *Direito da Energia Elétrica: Estudos e Pareceres*. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2013.

CAMPOS, Clever M.. *Introdução do Direito de Energia Elétrica*. 1ª ed. São Paulo: Ícone, 2001.

CARF, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2008). *Acórdão nº 107-09385, proferido em 28 de maio de 2008 no Processo nº 10510.000537/2005-96*. Recuperado em 07 de julho, 2017 em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 32: Tributos sobre o Lucro. Correlação às normas internacionais de contabilidade – IAS 12*. Recuperado em 07 de julho, 2017, de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/340_CPC_32_rev%2004.pdf.

_____. *Pronunciamento Conceitual Básico (R1). Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – The Conceptual Framework for Financial Reporting (IASB – BV 2011 Blue book)*. Recuperado em 07 de julho, 2017, de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf.

ENCONSEL 2014. *Encontro Nacional dos Contadores do Setor de Energia Elétrica (2014). Reunião Tributária do dia 15 de novembro de 2014*. Recuperado em 07 de julho, 2017, de <http://www.abraconee.com.br/portfolio/reuniao-tributaria-dia-1511-2/>.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FONSECA, Joazir Nunes e REIS, Lineu Bélico dos. *Empresas de Distribuição de Energia Elétrica no Brasil: Temas Relevantes para a Gestão*. Rio de Janeiro: Synergia, 2012.

LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *PIS e COFINS na prática*. São Paulo: FISCOSoft, 2014.

_____, OLIVEIRA, Jonathan José F. de e ONO, Juliana M. O.. *Manual do PIS e da COFINS*. 3ª ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

ROCHA, Fábio Amorim da. *Temas Relevantes no Direito de Energia Elétrica*. Rio de Janeiro: Synergia, 2012.

_____, *Temas Relevantes no Direito de Energia Elétrica: Tomo II*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2013.

_____, *Temas Relevantes no Direito de Energia Elétrica: Tomo III*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2014.

_____, *Temas Relevantes no Direito de Energia Elétrica: Tomo IV*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2015.

SOARES, Cristiana Nepomuceno de Sousa e TOSCANO, Renata. *Direito de Energia & Áreas Afins*. Rio de Janeiro: Synergia, 2015.

TOLMASQUIM, Maurício Tiomno. *Novo Modelo do Setor Elétrico Brasileiro*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2015.

9. Sumário preliminar

Introdução

1. Contextualização do objeto de estudo: características fundamentais da atividade de distribuição de energia elétrica e suas repercussões na compreensão da participação do consumidor nas estruturas de rede

1.1 Marco regulatório do setor elétrico, desverticalização e segregação da distribuição frente às demais atividades do setor

1.2 A distribuição como atividade regulada e sob o regime de concessão de serviço público

1.3 Vetores de compreensão relevantes extraídos de características marcantes da atividade de distribuição de energia elétrica

2. Definição, características e regime jurídico-normativo da participação do consumidor nas estruturas de rede de distribuição de energia elétrica

2.1 Arcabouço normativo e panorama regulatório

2.2 Tipologia e hipóteses de aplicação

2.2 Disciplina contábil

2.3 Lacuna doutrinária e jurisprudencial

2.4 Sistematização das características e cotejo com categorias jurídico-normativas gerais preexistentes

2.5. Definição e natureza

2.6. Regime jurídico aplicável

3. Cotejo com a hipótese de incidência do IRPJ: verificação dos limites e possibilidades de enquadramento

3.1 A hipótese de incidência do IRPJ e sua abrangência: os conceitos de renda e proventos como limites materiais de enquadramento

3.2 Paradigma conceitual de renda e proventos: contornos extraídos a partir dos caracteres fundamentais apontados pela doutrina e jurisprudência

3.3 Análise comparativa da participação do consumidor nas estruturas de rede elétrica frente ao paradigma conceitual de renda e proventos

3.4 Conclusões quanto aos limites e possibilidades de incidência do IRPJ sobre a participação do consumidor nas estruturas de rede de distribuição de energia elétrica

4. Cotejo com a hipótese de incidência da CSLL: verificação dos limites e possibilidades de enquadramento

4.1 A hipótese de incidência da CSLL e sua abrangência: o conceito de lucro como limite material de enquadramento

4.2 Paradigma conceitual de lucro: contornos extraídos a partir dos caracteres fundamentais apontados pela doutrina e jurisprudência

4.3 Análise comparativa da participação do consumidor nas estruturas de rede elétrica frente ao paradigma conceitual de lucro

4.4 Conclusões quanto aos limites e possibilidades de incidência da CSLL sobre a participação do consumidor nas estruturas de rede de distribuição de energia elétrica

5. Cotejo com as hipóteses de incidência do PIS e da COFINS: verificação dos limites e possibilidades de enquadramento

5.1 As hipóteses de incidência do PIS e da COFINS, com suas respectivas abrangências: os conceitos de receita e faturamento como limites materiais de enquadramento

5.2 Paradigmas conceituais de receita e faturamento: contornos extraídos a partir dos caracteres fundamentais apontados pela doutrina e jurisprudência

5.3 Análise comparativa da participação do consumidor nas estruturas de rede elétrica frente aos paradigmas conceituais de receita e faturamento

5.4 Conclusões quanto aos limites e possibilidades de incidência do PIS e da COFINS sobre a participação do consumidor nas estruturas de rede de distribuição de energia elétrica

6. Cotejo com a hipótese de incidência do ITCMD: verificação dos limites e possibilidades de enquadramento

6.1 A hipótese de incidência do ITCMD e sua abrangência: o conceito de doação como limites materiais de enquadramento

6.2 Paradigma conceitual de doação: contornos extraídos a partir dos caracteres fundamentais apontados pela doutrina e jurisprudência

6.3 Análise comparativa da participação do consumidor nas estruturas de rede elétrica frente ao paradigma conceitual de doação

6.4 Conclusões quanto aos limites e possibilidades de incidência do ITCMD sobre a participação do consumidor nas estruturas de rede de distribuição de energia elétrica

7. Cotejo com a hipótese de incidência do ISS: verificação dos limites e possibilidades de enquadramento

7.1 A hipótese de incidência do ISS e sua abrangência: o conceito de doação como limites materiais de enquadramento

7.2 Paradigma conceitual de doação: contornos extraídos a partir dos caracteres fundamentais apontados pela doutrina e jurisprudência

7.3 Análise comparativa da participação do consumidor nas estruturas de rede elétrica frente ao paradigma conceitual de doação

7.4 Conclusões quanto aos limites e possibilidades de incidência do ITCMD sobre a participação do consumidor nas estruturas de rede de distribuição de energia elétrica

Conclusão e recomendações práticas

