

A retenção na fonte dos tributos federais no contrato de “potência garantida” de energia elétrica

The withholding of federal taxes in the “guaranteed power” electricity contract

Marlisson Marcel da Cruz Santos¹

v. 11/ n. 4 (2023)
Janeiro/Junho

Aceito para publicação em
30/04/2024.

¹Advogado, Bacharel em Direito pela Universidade Salvador, Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e Mestre em Regulação da Indústria da Energia pela Universidade Salvador - Laureate International Universities.

Resumo: O presente trabalho tem por objeto a análise do regime jurídico tributário de retenção na fonte a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) incidente na contratação de “potência garantida”. Para tanto, traçaremos as características básicas do atual modelo do setor elétrico brasileiro, sobretudo as quais consideramos importantes para percorrermos o tema. Examinaremos as principais nuances pertinentes a chamada operação de “potência garantida” de energia, oportunidade em que firmaremos posicionamentos sob tal expediente que serão relevantes para conclusões posteriormente tomadas. Em seguida, trataremos de alguns aspectos gerais sob a matéria tributária aplicados ao tema, para depois estudarmos a retenção na fonte dos referidos tributos nos contratos de “potência garantida”, tendo em vista a legislação pertinente, a doutrina nacional e a jurisprudência dos tribunais superiores.

Palavras-chave: Tributos Federais; Regime Jurídico; Energia Elétrica; Potencia Garantida.

Abstract: The purpose of this paper is to analyze the legal system for withholding Corporate Income Tax (IRPJ) levied on the contracting of “guaranteed power”. To this end, we will outline the basic characteristics of the current model of the Brazilian electricity sector, especially those which we consider important for exploring the subject. We will examine the main nuances pertinent to the so-called “guaranteed power” energy transaction, at which point we will establish positions on the matter that will be relevant to the conclusions we draw later. We will then deal with some general aspects of tax applied to the subject, and then study the withholding of these taxes in “guaranteed power” contracts, taking into account the relevant legislation, national doctrine and the case law of the higher courts.

Keywords: Federal Taxes; Legal Regime; Electric Energy; Guaranteed Power.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende tratar do instituto da retenção realizado pela fonte pagadora, a título de antecipação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, nas contratações de “potência garantida” de energia elétrica, especialmente no que diz respeito a regulamentação proposta pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio do Ato Declaratório Interpretativo nº 10, expedido em 20 de setembro de 2006.

Com o escopo de enfrentarmos o tema buscando a coerência necessária a qualquer abordagem científica, buscamos assentar algumas considerações relevantes ao sistema de referência adotado, antes mesmo de adentrarmos no cerne do trabalho.

Em sendo assim, exteriorizaremos considerações preliminares acerca do atual modelo do setor elétrico brasileiro, a fim de demarcarmos algumas premissas que, pensamos, serem relevantes ao desenvolvimento do raciocínio. Em seguida, analisaremos a operação denominada de “potência garantida” de energia elétrica sob a ótica técnica e jurídica, para concluirmos com a nossa concepção sobre a sua natureza jurídica.

Adentrando nos aspectos tributários, verificaremos que àquele que realizar pagamentos às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços, devem efetuar a retenção dos tributos acima mencionados.

A legislação pátria também prevê que o valor de tal retenção será diferente em função da espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço prestado, especialmente estabelecendo o percentual de 8% (oito por cento) aplicável ordinariamente sobre as receitas brutas e o percentual de 32% (trinta e dois por cento) na prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares.

No que diz respeito a energia elétrica, o mencionado Ato Declaratório Interpretativo nº 10 estabeleceu que o efetivo fornecimento:

Para fins de retenção na fonte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, de que tratam o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, devem ser aplicados os percentuais de:

- I - 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), sobre os pagamentos relativos ao efetivo fornecimento de energia elétrica; e
- II - 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), sobre os pagamentos relativos à manutenção de potência garantida.

O presente ensaio se propõe ao enfrentamento específico dessa questão, qual seja se sobre as receitas de “potência garantida” de energia elétrica deve incidir, ou não, a regra de retenção aplicável a prestação de serviços, levando-se em consideração a legislação, a doutrina e a jurisprudência.

Por fim, apresentaremos as conclusões sobre o tema, esperando-se, destarte oferecer uma contribuição em prol da segurança jurídica que envolve o competitivo mercado de energia elétrica no Brasil.

2. BREVE HISTÓRICO DO SETOR ELETRICO NO BRASIL

A energia é indissociável da vida em sociedade. “Choques de preços do petróleo, acidentes nucleares, crises de suprimento de eletricidade, poluição da atmosfera pela queima de combustíveis fósseis, desigualdade no nível de consumo de energia entre países industrializados e o restante do mundo mantêm a questão energética sempre na ordem do dia¹”.

Deveras, a história do setor elétrico brasileiro é marcada por relevantes transformações estruturais implementadas com a introdução de marcos legais tais como o Código de Águas² e, mais recentemente³, por leis⁴ que, observando o Plano Nacional de Desestatização⁵ (PND), modificaram um modelo eminentemente estatal para um modelo privado⁶.

Os primeiros tempos da energia elétrica no Brasil foram marcados como serviço de interesse local⁷, passando com o advento do Código de Águas e da respectiva Constituição Federal, em 1934⁸,

¹ LEITE, Antonio Dias. **A Energia do Brasil**. p. 34.

² Decreto nº 26.643/34. Atualmente, há a Lei nº 9.433/97, que instituiu a Política Nacional de Recursos Hídricos, bem como a Lei nº 9.984/00, que criou a Agência Nacional das Águas.

³ “Com o advento da Constituição de 1988, o papel do Estado na economia foi remodelado. A ordem econômica funda-se na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano, cabendo ao Estado as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado” In: SOUTO VILLELA, Marcos Jurueña. **Desestatização, Privatização, Concessões e Terceirizações**. p. 44.

⁴ Dentre várias, citamos a título de exemplificação: Lei nº 9427/96 (Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica).

⁵ O PND (Lei nº 8.031/90, modificado pela Lei nº 9.491/97) elucida oficialmente o processo de reforma do Estado com, dentre outros, objetivo de “reordenar a posição estratégica do Estado na economia, transferindo à iniciativa privada atividades indevidamente exploradas pelo setor público” (artigo 1º, inciso I, da Lei 9491/97).

⁶ “Desde então, vêm sendo transferidos à iniciativa privada não só as empresas exploradas pelo Estado sob regime de direito privado (siderúrgicas, petroquímicas, fertilizantes, etc), mas em especial os empreendimentos constitucionais ou legalmente qualificados de serviços públicos. O processo de desestatização dos serviços públicos assumiu envergadura com a edição da Lei nº 8+987/1995”. In: MOREIRA, Bockmann Egon. **Direito das Concessões de Serviço Público**. p. 20.

⁷ “Na virada do século XIX para o XX, estavam em curso várias iniciativas de caráter privado e local, de geração de energia elétrica, especialmente nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. A maioria era promovida por empresários cujas atividades agrícolas, comerciais, industriais ou financeiras estavam vinculadas às comunidades a serem beneficiadas pela introdução desse serviço”. In: LEITE, Antonio Dias. **A Energia do Brasil**. p. 56. “Com efeito, antes de 1930, as relações entre o governo e concessionárias eram regidas, essencialmente, pelos contratos celebrados entre o poder público e a iniciativa privada, havendo poucas normas de caráter geral (...). In: MEDEIROS, Edmundo Emerson de. **Infraestrutura Energética – Planejamento e regulação do setor elétrico**. p. 45.

⁸ “Na administração de Juarez Távora foram elaborados os códigos de águas e de minas que trouxeram, como principal inovação, a separação entre o direito de propriedade do solo de um lado, e, de outro, o dos recursos hídricos e das riquezas

a ser tratada como serviço de interesse nacional, quando outorgou a União⁹ a competência para a exploração da atividade e também para legislar sobre a matéria.

Neste modelo, o Estado acreditou na idéia de que bastaria criar condições para os investimentos pela iniciativa privada na exploração da energia elétrica, dispensando o envolvimento direto dele nessa atividade. Todavia, não houve o desenvolvimento esperado¹⁰, já que ao tempo em criava vantagens para empreendimentos de energia elétrica, de outro lado aumentava a regulação.

Neste cenário, continuando a crença de que a industrialização seria o vetor do desenvolvimento brasileiro e que esta precisa de energia, atrelado ao fato de que a iniciativa privada não respondia satisfatoriamente ao desenvolvimento do setor elétrico, o Estado mudou sua postura para assumir a responsabilidade pelos serviços de energia. Em outras palavras, o Estado passou a figurar como agente econômico no setor de energia elétrica.

Assim, a partir do final da década de 40 se verificou significativo avanço no setor elétrico, sobretudo nos níveis de geração e distribuição. A União, criando grandes empresas geradoras¹¹, e os Estados também entraram no setor com a criação de empresas distribuidoras.

Tal modelo alcançou o seu auge na década de 60 com incremento de investimentos robustos no setor¹². “O Ministério de Minas e Energia assume de maneira mais definitiva a função de formulador de políticas energéticas ao passo que a Eletrobrás, como holding das estatais federais, estabelecia-se como coordenadora e executora de tais políticas¹³”. “Esse modelo foi muito bem-sucedido, aumentando a oferta de energia elétrica a taxas de quase 9% ao ano no período 1955-1960 e acima de 8% ao ano no período 1960-1965¹⁴”.

Sucedeu que este modelo exitoso até determinado momento, entrou em franco declínio na década de 80. A crise do setor elétrico foi causada por diversos fatores internos e externos.

minerais existentes na sua superfície e respectivo subsolo. Essas seriam exploráveis mediante concessão e fiscalização do Poder Público”. In: LEITE, Antonio Dias. **A Energia do Brasil**. p. 72.

⁹ “Com a publicação do Código de Águas e da Constituição de 1934, a União passou a centralizar a outorga de todas as fases da indústria de energia elétrica: geração, transmissão e distribuição”. In: TOLMASQUIM, Mauricio Tiomno. **Novo Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. p. 4.

¹⁰ “Nos anos da década de 1940, o desatendimento da demanda e o racionamento no interior de São Paulo, notadamente na área da CPFL, e no Distrito Federal e interior do Rio de Janeiro, nas áreas da Rio Light e da Companhia Brasileira de Energia Elétrica – CBEE. No Rio Grande do Sul e na área da Companhia Estadual de Energia Elétrica – CEEE houve racionamento em áreas de Porto Alegre e na zona industrial. Crescia, todavia, o apelo, sem resposta possível, para a extensão de serviços regulares às áreas não-atendidas”. In: LEITE, Antonio Dias. **A Energia do Brasil**. p. 72.

¹¹ “A primeira intervenção direta do governo federal no setor de energia elétrica foi decidida no final do primeiro governo do presidente Getúlio Vargas, com a criação da Companhia Hidrelétrica do São Francisco – Chesf, pelo Decreto-lei nº 8.031/1945, cujo propósito era construir uma usina em Paulo Afonso e transmitir energia ali produzida para a Região Nordeste”. In: LEITE, Antonio Dias. **A Energia do Brasil**. p. 96.

¹² “No governo do presidente Kubitschek, instituiu-se um Conselho de Desenvolvimento, cuja secretaria funcionava no BNDE, ambos sob a direção de Lucas Lopes, principal responsável pela elaboração do plano de metas relativo ao quinquênio que se iniciava. O setor energético absorveu quase metade do orçamento global desse plano, e o da energia elétrica cerca de 50% dessa metade. Na sua execução, a energia elétrica teve prioridade”. In: LEITE, Antonio Dias. **A Energia do Brasil**. p. 115.

¹³ MEDEIROS, Edmundo Emerson de. **Infraestrutura Energética – Planejamento e regulação do setor elétrico**.

¹⁴ TOLMASQUIM, Mauricio Tiomno. **Novo Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. p. 5.

Do ponto de vista interno, observou-se que a atuação estatal no setor elétrico, assim como em outros setores de serviços públicos, foi estruturada na dependência de recursos subsidiados e a fundo perdido, ou seja, não tinha condições próprias de sustentação.

De outro lado, a crise foi estimulada pela recessão mundial, impulsionada pelo primeiro choque do petróleo¹⁵, assim como com a retração de financiamentos até então realizados por entidades como BID e BIRD e outros efeitos nefastos. Na prática, dentre vários problemas, viu-se ingerência política nas empresas estatais, contenção tarifária¹⁶, inclusive como meta para conter inflação¹⁷, ensejando uma inadimplência ampla do setor.

Contemporaneamente a essa crise generalizada, instaurada no final da década de 80 e no início da década de 90, iniciou-se, em diversos países, movimento de modificação no papel do Estado. A iniciativa privada assume a atividade empresarial e o Estado a função de fiscalização e regulação da atividade econômica.

3. A GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NO NOVO MODELO

O Brasil adota ampla reestruturação¹⁸ do modelo vigente, na qual a iniciativa privada toma a posição do Estado na exploração das atividades do setor elétrico. O processo de privatização do setor elétrico brasileiro seguiu a proposta elaborada pela consultoria da empresa Coopers & Lybrand¹⁹ⁱ, a

¹⁵ “Em outubro de 1973, quando a guerra acaba de explodir entre Israel, Egito e Síria, os seis países exportadores do Golfo reunidos em Genebra, elevam unilateralmente o preço do Arabian Light de 2,989 dólares para 4,119 dólares. Nos dias que se seguem, a Organização Árabe dos Países Exportadores de Petróleo (OPEP) decide um embargo das importações destinadas aos aliados de Israel. Dois meses mais tarde (dezembro de 1973), nova alta do preço de referência : 11,651 dólares. Depois de cinco anos de relativa estabilidade, uma nova chamuscada Leva os preços a mais de 35 dólares/bl no decorrer do quatro trimestre de 1979: a revolução iraniana e a decisão saudita de limitar sua produção enlouqueceram os operadores”. In: MARTIN, Jean-Marie. **A Economia Mundial da Energia**. p. 64.

¹⁶ “Na década de 1980, eclodiu a grande crise do setor elétrico, motivada pela extinção do Imposto Único e pelo uso das tarifas como instrumento de política monetária, que interromperam o fluxo de financiamento do setor e, agravada pelas ineficiências oriundas da remuneração garantida das concessionárias. O Estado, assolado pela crise econômica e fiscal da década, tornou-se incapaz de financiar a expansão do sistema”. In: TOLMASQUIM, Mauricio Tiomno. **Novo Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. p. 5.

¹⁷ “A situação econômica e financeira do sistema elétrico se agravava de tal forma que, mesmo fora da sua administração, havia preocupação com seu destino. Foi então elaborado um Plano de Recuperação Setorial, com a participação de vários organismos do MME, Seplan e Ministério da Fazenda. Esse plano foi aprovado em novembro de 1985 e submetido ao Banco Mundial, que se prontificou a apoiar a sua implantação, desde que cumpridas, pelo Brasil, algumas das disposições nele contidas. Entre os objetivos relevantes estavam a capitalização das concessionárias, a redução do nível de endividamento, em parte realizados pelo governo federal, e a regular e progressiva elevação da remuneração do investimento de 7% para 10%, entre 1986 e 1989. Com o Plano Cruzado, em março de 1986, e mais uma vez em função de atitude parcial e incompleta no comando da política econômica, as tarifas foram congeladas em um nível incapaz de assegurar a remuneração estabelecida para as concessionárias, limitando, portanto sua capacidade de gerar recursos para investir”. In: LEITE, Antonio Dias. **A Energia do Brasil**. p. 248.

¹⁸ Esse processo de reestruturação iniciou-se no governo Fernando Collor de Mello, com a instituição do Programa Nacional de Desestatização (Lei nº 8.031/90), sendo continuado pelos governos de Fernando Henrique Cardoso e Luis Inácio Lula da Silva.

¹⁹ “A proposta dos consultores, essencialmente, contemplava: i) desagregação vertical das concessionárias, ii) desagregação da vertical e horizontal da geração; iii) desagregação vertical da transmissão; iv) desagregação da distribuição e comercialização; v) criação do Mercado Atacadista de Energia (MAE); vi) criação do Operador Nacional

qual, em linhas básicas, contemplou, (i) a separação das atividades que tinham estrutura verticalmente integradas e também a (ii) introdução da competição onde antes havia apenas consumidores cativos.

Em verdade, como salienta Mauricio Tolmalquim²⁰ o “*processo de reestruturação do setor elétrico brasileiro foi, portanto, orientado para o aumento da participação privada, com três objetivos: 1. Equacionar o déficit fiscal, por meio da venda de ativos; 2. Restaurar o fluxo de investimentos para um programa de investimentos; 3. Aumentar a eficiência das empresas de energia*”.

O novo modelo jurídico-institucional vigente cuidou de segregar as atividades do setor elétrico, quais sejam: geração, transmissão, distribuição e comercialização, consoante elucidada Fernando Antonio Santiago Junior²¹, *in verbis*:

“A desintegração vertical foi instaurada pela Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, que também criou regras específicas para a concessão de energia elétrica, além daquelas estipuladas na Lei Geral das Concessões. A lei em comento decompôs os vários elos da corrente da indústria elétrica, a saber: a geração, a transmissão, a distribuição e comercialização da eletricidade. Ademais, ela criou o conceito de “produtor independente de eletricidade, permitindo a introdução da concorrência no setor da geração”.

A nova estrutura decorreu de ampla e profunda alteração²² do setor até então vigente, determinando a adoção, dentre as diretrizes norteadoras do processo de reestruturação setorial, do postulado da competição, onde fosse possível, e da manutenção e reforço da regulação²³, onde fosse necessária.

Segundo Mauricio Tolmasquim²⁴ “*a regulação a ser estabelecida tinha como premissa a competição onde possível (geração e comercialização) e a regulação onde não fosse possível (transmissão e distribuição)*”.

Em razão do corte metodológico aqui proposto, abordaremos apenas o segmento da geração, o qual consiste, em linhas gerais, no processo por intermédio do qual se transforma algum tipo de

do Sistema (NOS); vii) criação de agência reguladora autônoma (ANEEL); viii) participação de outros agentes complementares”. In: SOUZA, Paulo Roberto Cavalcanti *apud* MEDEIROS, Edmundo Emerson de. **Infraestrutura Energética – Planejamento e regulação do setor elétrico**. p. 109.

²⁰ TOLMASQUIM, Mauricio Tiomno. **Novo Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. p. 6.

²¹ JUNIOR SANTIAGO, Fernando Antonio. **A Regulação do Setor Elétrico Brasileiro**. p. 44.

²² “Finalmente, a reforma setorial de 2004 redesenhou o modelo do setor elétrico brasileiro. O novo quadro legal foi instaurado pelas Leis nº 10.848, de 15 de março de 2004, e nº 10.847, de 15 de março de 2004, e seus vários decretos de aplicação. As leis em comentam enquadram firmemente as atividades de distribuição e de transmissão de eletricidade, deixando mais liberdade ao comércio e geração”. In: JUNIOR SANTIAGO, Fernando Antonio. **A Regulação do Setor Elétrico Brasileiro**. p. 46.

²³ A Lei nº 9.427/96 instituiu a Agência Nacional de Energia Elétrica.

²⁴ TOLMASQUIM, Mauricio Tiomno. **Novo Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. p. 9.

energia primária (carvão, petróleo, gás, vento, solar, água, fissão nuclear, biomassa) em energia elétrica.

Nestes termos do artigo 3º do Decreto nº 41.019/57 o “*serviço de produção de energia elétrica consiste na transformação em energia elétrica de qualquer outra forma de energia, seja qual for a sua origem*”.

Mauricio Tolmasquim²⁵, ainda, esclarece que “*a eletricidade é um bem fungível e pode ser transmitida a grandes distâncias, é irrelevante, do ponto de vista do consumidor, saber se e onde foi produzida*”.

Com supedâneo em outorga conferida pela Constituição Federal, a produção ou geração de energia elétrica no Brasil atualmente se sujeita a 03 (três) regimes jurídicos diversos de exploração²⁶: (i) de serviço público, (ii) de autoprodução e (iii) de produtor independente.

A atividade de geração que produz energia elétrica com a finalidade de atender o público em geral (distribuição) se submete a clássica concessão de serviço público, mediante licitação, sujeitando-se as disposições da Lei nº 8987/95 e 9074/95. O regime de autoprodução é aquele cuja exploração da geração de energia elétrica destina-se ao consumo próprio.

Já o produtor independente de energia elétrica é a pessoa jurídica ou as empresas reunidas em consórcio com concessão ou autorização do poder concedente, para produzir energia elétrica destinada ao comércio de toda ou parte da energia produzida, por sua conta e risco²⁷. A energia elétrica decorrente da produção independente é direcionada a para sua comercialização²⁸ livre ou regulada²⁹.

²⁵ TOLMASQUIM, Mauricio Tiomno. **Novo Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. p. 52.

²⁶ O artigo 5º da Lei nº 9074/95 prevê essas possibilidades que o empreendimento de energia pode ser, *verbis*: (...)

Art. 5º São objeto de concessão, mediante licitação:

I - o aproveitamento de potenciais hidráulicos de potência superior a 1.000 kW e a implantação de usinas termelétricas de potência superior a 5.000 kW, destinados a execução de serviço público;

II - o aproveitamento de potenciais hidráulicos de potência superior a 1.000 kW, destinados à produção independente de energia elétrica;

²⁷ Tal conceito é determinado pela Lei nº 9074/95 e Decreto nº 2003/96.

²⁸ Os geradores, aqui incluídos os concessionários de serviço público, os produtores independentes e os autoprodutores com excedentes, podem comercializar energia nos ambientes de contratação regulada ou livre. Com efeito, o segmento de geração de energia elétrica é caracterizado pela introdução da competitividade, uma vez que acessa o ACL. Em outras palavras, os geradores concorrem no mercado para vender sua energia, e, por conseguinte, não há tarifa. No ACL ocorre a comercialização da energia elétrica entre as concessionárias de geração, Produtores Independentes de Energia, autoprodutores, agentes de comercialização, importadores de energia e consumidores livres, por intermédio de contratos bilaterais de compra e venda de energia negociados livremente entre as partes.

²⁹ Lei 9.074/95, artigo 11:

“*Parágrafo único. O Produtor Independente de energia elétrica estará sujeito às regras de comercialização regulada ou livre, atendido ao disposto nesta Lei, na legislação em vigor e no contrato de concessão ou no ato de autorização, sendo-lhe assegurado o direito de acesso à rede das concessionárias e permissionárias do serviço público de distribuição e das concessionárias do serviço público de transmissão*”.

Em nível infraconstitucional, uma profusão de leis, decretos e atos regulamentares tratam do setor elétrico brasileiro dificultando demasiadamente a identificação do regime jurídico aplicável a eletricidade no Brasil.

Diante dessa situação, a nossa proposta é identificar no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente a partir da legislação vigente, a observância do regime jurídico tributário que sujeita às contratações de “potência garantida” de energia elétrica, especialmente quanto a antecipação das retenções dos tributos federais.

4. A GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NO NOVO MODELO. DOS ESCLARECIMENTOS DA “POTENCIA GARANTIDA”

A Apelada, na qualidade de Produtora Independente de Energia (“PIE”), contratada pela MANAUS ENERGIA S/A. atende às duas modalidades do objeto do contrato, quais sejam, a comercialização de energia elétrica propriamente dita e a da “POTÊNCIA CONTRATADA”.

Preliminarmente, é de se notar que ao celebrar o contrato com a MANAUS ENERGIA S/A., as partes convencionaram o interesse em garantir uma estrutura pré-determinada de geração de energia, a qual não se limitaria apenas a entrega material da energia elétrica.

Assim, ficou estabelecido que a Apelada não só se obrigava a entregar fisicamente uma certa quantidade máxima de energia, “se” e “quando” demandado pela MANAUS ENERGIA S/A., mas se obriga também a garantir (manter) os meios (infra-estrutura) necessários à geração dessa energia.

Destarte, as obrigações da Apelada no contrato se caracterizam como: (i) uma “obrigação de dar” (entregar fisicamente e energia); e (ii) uma obrigação atípica (garantir a existência de meios hábeis e suficientes para gerar a energia “se” e “quando” demandado).

A Cláusula 1ª do mencionado contrato trata das definições dos termos inseridos no corpo do mesmo e já segrega as duas modalidades de fornecimento, quais sejam: (i) “energia fornecida”, assim entendida a energia entregue pelo PIE nos pontos de entrega de energia, por ordem de despacho e medida pelo sistema de medição de energia; e (ii) “POTÊNCIA CONTRATADA” que é a potência (capacidade de geração) efetivamente disponibilizada pela geradora determinada e calculada conforme disposto na cláusula 14.

Já Cláusula 25 do mesmo contrato trata da remuneração destas duas modalidades retrocitadas. Enquanto a energia fornecida é remunerada em função da quantidade de elétrons efetivamente entregue (ex. R\$ 251,08 por MWh entregue), a “POTÊNCIA CONTRATADA” é uma remuneração fixa (ex. R\$ 75.190 por MW mês).

A sistemática de remuneração contempla as características das duas atividades. Como dito, a “POTÊNCIA CONTRATADA” é a obrigação de manter infra-estrutura bastante e suficiente para geração de determinada quantidade de energia se e quando demandado pela MANAUS ENERGIA S/A.. Essa obrigação tem custos fixos, justificando-se, portanto, uma remuneração fixa.

Infere-se da análise do contrato que a “POTÊNCIA CONTRATADA” é uma obrigação atípica, uma garantia de fornecimento de energia. Em palavras mais simples, poder-se-ia dizer que é o direito do contratante (MANAUS ENERGIA S/A.) de comprar energia elétrica “se” e “quando” requerido.

De outra parte, é a obrigação da Apelada de ter toda a infra-estrutura necessária, bastante e suficiente para fornecer a dita energia “se” e “quando” o contratante quiser. Trata-se de uma garantia de um fornecimento futuro e incerto, delimitada apenas na sua expressão máxima, ou seja, na quantidade máxima de MW que a Apelada se obriga a gerar e fornecer.

Conceituada a “POTÊNCIA CONTRATADA”, é inquestionável que esta não se caracteriza juridicamente como prestação de serviços, como será detalhado a seguir. Analisadas as principais características do contrato de potência garantida, passa-se à verificação.

5. REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado, pelos órgãos públicos ou pelas empresas públicas³⁰, as pessoas jurídicas de direito privado, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, se sujeitam a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

³⁰ Lei nº 10.833/2003:

“Art. 34. Ficam obrigadas a efetuar as retenções na fonte do imposto de renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as seguintes entidades da administração pública federal:

I - empresas públicas;

II - sociedades de economia mista; e

III - demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

Parágrafo único. A retenção a que se refere o caput deste artigo não se aplica na hipótese de pagamentos relativos à aquisição de I – petróleo, gasolina, gás natural, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, querosene de aviação e demais derivados de petróleo e gás natural; II – álcool, biodiesel e demais biocombustíveis”.

(CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição para o Pis/Paseb (PIS) e do Imposto sobre a Renda (IRPJ), consoante definido na Lei nº 9.430/1996³¹, na Lei nº 10.833/2003 e na Lei nº 10.865/2004.

Para o fim proposto no presente estudo, interessa-nos, sobretudo, entender a sistemática da retenção do IRPJ, pelo que, segundo parágrafo 5º³², do artigo 64 da Lei 9430/1996, é determinado mediante a aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a respectiva base de cálculo.

Esta base de cálculo, por sua vez, nos termos do artigo 15³³ da Lei 9.249/95, que alterou a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, é definida mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento), em geral³⁴, sobre a receita bruta auferida mensalmente.

Ressalte-se que, na hipótese de prestação de serviços em geral, tal percentual é de 32% (trinta e dois por cento), a teor do que dispõe o art. 15, §1º³⁵, III, alínea “a” da Lei 9.249/95.

Sendo assim, em regra geral IRPJ é alcançado mediante o percentual de 1,20% (um vírgula vinte por cento) sobre a receita bruta, o que representa a aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o percentual de 8% (oito por cento) de base de cálculo.

De outro vértice, nas mencionadas atividades de prestação de serviço, este percentual de IRPJ perfaz 4,8% (quatro vírgula oito por cento), decorrente da aplicação da alíquota de 15% sobre o percentual de 32% (trinta e dois por cento) de base de cálculo.

Como se vê o percentual de IRPJ para as operações de prestação de serviços será de 3,6% (três vírgula seis por cento) maior que o percentual das demais operações, tal diferença decorre exclusivamente do diverso enquadramento das respectivas bases de cálculo eleitas pelo legislador.

³¹“Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP”.

³²§ 5º O imposto de renda a ser retido será determinado mediante a aplicação da alíquota de quinze por cento sobre o resultado da multiplicação do valor a ser pago pelo percentual de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicável à espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço prestado.

³³Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

³⁴ Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

³⁵ § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa

Conquanto o referido arcabouço legal, há verdadeiramente discussões entre o contribuinte e a administração fazendária no que tange a sujeição das operações de “potência garantida” de energia elétrica, ou seja, se aplicável a essa espécie de receita o percentual de retenção geral (8%) ou àquele definido para a prestação de serviços (32%).

Nosso objetivo, no presente estudo, é verificar se a “potência garantida” – em linhas gerais, a atividade do contratado gerador em manter determinada potência caso seja demandado – se sujeita ao dispositivo legal mencionado geral ou naquele de prestação de serviço.

Noutro dizer, se a mensuração da base de cálculo a fim de retenção do IRPJ nos pagamentos de “potência garantida” de energia elétrica será de 8% ou de 32%.

A Secretaria da Receita Federal, por intermédio do seu Ato Declaratório Interpretativo nº 10, determina que a atividade de efetivo fornecimento de energia estaria sujeita ao percentual de 8%³⁶, enquanto que os pagamentos relacionados à manutenção de “Potência Garantida” deveriam obedecer ao mesmo percentual da prestação de serviço em geral, ou seja, de 32%³⁷, *in verbis*:

Para fins de retenção na fonte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, de que tratam o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, devem ser aplicados os percentuais de:

I - 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), sobre os pagamentos relativos ao efetivo fornecimento de energia elétrica; e

II - 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), sobre os pagamentos relativos à manutenção de potência garantida.

Têm-se, pois, que Administração Fazendária caracterizou a “Potência Garantida” de energia elétrica como uma prestação de serviço, para nela fazer incidir o percentual de 9,45% a título de retenção dos tributos federais.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a análise feita sobre o regime jurídico tributário de retenção na fonte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) ao contratar "potência garantida" no setor elétrico do Brasil, fica evidente a complexidade e várias perspectivas que cercam essa questão. Esse estudo detalhado não

³⁶ Vale frisar que nesta hipótese o percentual consolidado de retenção de tributos federais é de 5,85 %, dos quais: PIS – 0,65%, COFINS – 3%, CSLL – 1% e IRPJ – 1,2%.

³⁷ Destaque-se que já neste caso o percentual é de 9,45%, cuja diferença é devida em razão exclusiva da referida majoração de 3,6% no percentual do IRPJ, o qual passa de 1,2% para 4,8%.

só ajuda a entender melhor o assunto, mas também fornece base para conclusões sólidas e alimenta debates acadêmicos e jurídicos sobre o tema.

Dessa forma, a reflexão realizada nesta pesquisa não apenas contribui para aprimorar o entendimento acadêmico da matéria, mas também orienta práticas e decisões no campo empresarial e regulatório, buscando promover uma maior segurança jurídica e aprimorar a atuação dos agentes do mercado de energia elétrica.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2002.

ATALIBA, Geraldo. **Instituições de Direito Público e República**. São Paulo. Gráfica Ed., 1984, p. 40.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. rev. ampl. São Paulo, Editora Saraiva, 1999.

Curso de direito civil brasileiro, 2º vol: teoria geral das obrigações – 18ª ed. revisada e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002 – São Paulo: Saraiva, 2003. p. 101.

_____. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2. ed. rev. São Paulo, Editora Saraiva, 1999.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo, Editora Max Limonad, 1998.

FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2. ed. São Paulo, Editora Atlas, 1994.

JUNIOR SANTIAGO, Fernando Antonio. **A Regulação do Setor Elétrico Brasileiro**. Belo Horizonte. Editora Fórum. 2010.

LEITE, Antonio Dias. **A Energia do Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro. Editora Elsevier, 2007.

MARTIN, Jean-Marie. **A Economia Mundial da Energia**. Trad. Elcio Fernandes. São Paulo. Editora da Universidade Estadual Paulista, 1992.

MEDEIROS, Edmundo Emerson de. **Infraestrutura Energética – Planejamento e regulação do setor elétrico**. 1ª edição. Editora MP. São Paulo Editora, 2009.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 18ª edição. Malheiros Editores, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 28ª edição. São Paulo, Malheiros Editores, 2011.

MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**, 2ª edição, Tomo XL, Rio de Janeiro, Borsi.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Direito das Concessões de Serviço Público**. São Paulo, Malheiros Editores, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo, Editora Saraiva, 1994.

Obrigações. Revisada, atualizada e aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002, por Edevaldo Brito. – Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 48.

SANTIAGO, Fernando Antonio Junior. **A regulação do setor elétrico brasileiro**. Editora Fórum, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 7ª edição, Malheiros Editores, 2009.

SILVIO, Rodrigues. “Direito Civil, Parte Geral das Obrigações”, vol. II, 3ª edição

SOUTO, Marcos Juruena Villela. **Desestatização, Privatização, Concessões e Terceirizações**. 1ª edição. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris. 1997.

SUNDEFEL, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4ª edição. São Paulo, Malheiros Editores, 2001.

TOLMASQUIM, Maurício Tiomno. **Novo Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. São Paulo, Editora Synergia, 2011.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo, Editora Max Limonad, 1997.
