



Solução de Consulta nº 101 - Cosit

Data 30 de junho de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

CONCESSIONÁRIA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES REGISTRADOS NA CONTA CVA. TRIBUTAÇÃO.

As receitas reconhecidas em contrapartida aos valores registrados na Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” (CVA) integram a base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e devem ser oferecidas à tributação no período de apuração em que forem verificadas as diferenças positivas e registradas na escrituração contábil da concessionária.

As variações monetárias incidentes sobre o saldo verificado na conta CVA caracterizam-se como receitas financeiras, e desta forma devem ser oferecidas à tributação, observado o regime de competência.

Extinta a concessão, os valores correspondentes aos ativos ou passivos regulatórios não recuperados através de reajuste tarifário, reduzem (no caso de ativos) ou aumentam (no caso dos passivos) a base de cálculo dos tributos federais, após o reconhecimento de seu valor pela agência regulatória.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150; Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43 e 114; Lei nº 6.404, arts. 177 e 187; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; Lei nº 8.897, de 1995; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 251 e 274; Lei nº 9.718, de 1998; Portaria Interministerial MF/MME nº 25, de 2002; Pronunciamento Técnico CPC nº 30, de 2012; Orientação Técnica OCPC nº 08, de 2014; Nota Técnica nº 280/2014-SFF/SCT/SER/ANEEL; Ato Declaratório Executivo Cosit nº 20, de 2015.

Relatório

1. A interessada, sediada no Estado do XXX, formula consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da incidência do Imposto sobre a 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 os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) na situação que descreve.
2. Identifica-se como uma “pessoa jurídica de direito privado que se dedica à prestação de serviços públicos de distribuição de energia elétrica, sob concessão federal”. Informa que “auferir receitas decorrentes do fornecimento de energia elétrica a seus consumidores”. Prossegue, dizendo que a tarifa cobrada por esse fornecimento é fixada conforme o contrato de concessão, com reajuste anual, e que o cálculo dessa tarefa leva em consideração “a cobertura dos ‘custos operacionais eficientes’” e o “retorno adequado para o ‘capital prudentemente investido’”.
3. Informa que sua receita é composta por duas parcelas: a chamada “Parcela A”, que corresponderia aos custos que não dependem da gestão da Consulente e que sofrem variações não possíveis de serem previstas com exatidão no momento da fixação da tarifa, tais como consumo de combustíveis, fiscalização dos serviços concedidos, compensação financeira pela exploração de recursos hídricos para geração de energia, compra de energia, encargos de acesso ao sistema de transmissão e distribuição de energia; e a chamada “Parcela B”, que corresponderia aos custos gerenciáveis pela Consulente, tais como os custos de operação e manutenção, depreciação, amortização e remuneração pelos investimentos aprovados pela agência reguladora.
4. Acrescenta que, face a natureza dos componentes da “Parcela A”, cujos valores podem variar sem ingerência da Consulente, e sem que seja possível o repasse imediato mediante tarifa, foi instituída a “Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A” (CVA), para registro das variações entre o valor previsto dos custos não gerenciáveis e o efetivamente incorrido no período compreendido entre os reajustes tarifários. Diz que a agência reguladora publicou resolução normativa específica para cada componente da “Parcela A”, estabelecendo procedimentos e critérios para a correção tarifária. Prossegue, dizendo que assinou um termo aditivo ao contrato de concessão, com o objetivo de alterar os procedimentos de cálculo dos reajustes tarifários anuais, buscando compensar as variações dos componentes da “Parcela A”.
5. Esclarece que “O saldo da CVA, também definido como uma espécie de ativo ou passivo financeiro setorial (antigamente reconhecido como ativo ou passivo regulatório), portanto, é definido como o resultado das variações, positivas ou negativas, da ‘Parcela A’, assim entendido como a diferença entre o valor originalmente previsto na data do último reajuste tarifário da concessionária de distribuição de energia elétrica e o valor efetivo incorrido pela concessionária, acrescida da respectiva remuneração financeira calculada com base na taxa de juros SELIC, sobre o saldo da CVA de cada item da ‘Parcela A’, desde a data da ocorrência da diferença no valor de cada item até a data de reajuste tarifário contratual subsequente, conforme art. 2º da Portaria Interministerial MF/MME nº 025/2002”.
6. Prossegue dizendo que “esse mecanismo de definição de tarifa pode originar diferença temporal entre os custos orçados (‘Parcela A’ e outros componentes financeiros) incluídos na tarifa no início do período tarifário, e aqueles que são efetivamente incorridos ao longo do período de vigência da tarifa. Tal diferença constitui um direito a

receber pela concessionária, nos casos em que os custos orçados e incluídos na tarifa são inferiores aos custos efetivamente incorridos, ou configura uma obrigação quando os custos orçados e incluídos na tarifa são superiores aos custos efetivamente incorridos, de modo que seja preservado o equilíbrio-financeiro do contrato”. Conclui dizendo que o objetivo de todo esse mecanismo é repassar o efeito dessas diferenças às tarifas pagas pelo consumidor. Informa ainda que a inclusão desses ativos e passivos prescinde da fiscalização da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel).

7. Na sequência, a Consulente traça um histórico dos pronunciamentos contábeis relacionados à contabilização dos ativos e passivos setoriais. Menciona o Comunicado Técnico IBRACON nº 01, de 7 de março de 2012, a Medida Provisória nº 2.198, de 22 de maio de 2001, a Medida Provisória nº 14, de 21 de dezembro de 2001, e a Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002, o pronunciamento IBRACON NPC nº 14, de 18 de janeiro de 2001 (revogado pela diretoria nacional em 24/05/2011), e a Resolução ANEEL nº 72, de 7 de fevereiro de 2002. Informa que, face a todos esses dispositivos, registrava tanto na contabilidade societária quanto na contabilidade regulatória, esses ativos, tendo como contrapartida uma conta contábil de resultado (receita).

8. Entretanto, prossegue a Consulente, a partir da introdução das normas internacionais de contabilidade no Brasil, os ativos e passivos regulatórios deixaram de ser reconhecidos na contabilidade elaborada para fins societários, já que havia o entendimento de que esses direitos e obrigações não atendiam plenamente as definições de ativo e passivo constantes das normas, devido a dois fatores: (i) “a realização ou exigibilidade do ativo dependeriam de evento futuro não totalmente controlável pela entidade – a entrega futura de energia elétrica”; e (ii) “não seria praticável saber, no momento do surgimento desses direitos ou obrigações, quais os efetivos compradores dessa energia no futuro”. Ademais, continua, “não havia consenso quanto à garantia de recebimento destes valores de forma objetiva na legislação, o que gerava dúvidas quanto ao seu efetivo recebimento, especialmente no caso da cobrança, via tarifa, não fosse suficiente para recompor e ressarcir integralmente os valores registrados como ativo ou a concessão cessasse por qualquer motivo”.

9. Assim, afirma a Consulente, “o total de gastos com a ‘Parcela A’ ficavam registrados e demonstrados como despesa, no resultado, sem que houvesse o reconhecimento desses valores no contas a receber decorrente do direito ao reequilíbrio econômico e financeiro do contrato de concessão, cuja contrapartida seria uma receita, também em conta de resultado”.

10. Relata que o International Accounting Standards Board (IASB) colocou em pauta, em 2009, uma minuta que tratava do registro contábil de ativos e passivos regulatórios, mas não houve aprovação. Entretanto, teria sido encontrada pelos representantes brasileiros junto ao IASB uma forma de permitir o registro contábil desses valores: a celebração de um termo aditivo ao contrato de concessão, reconhecendo que esses valores seriam indenizados ao final do prazo de concessão. Nesse termo ficaria expresso que “além dos valores indenizados referentes aos ativos ainda não amortizados dos bens reversíveis, também seriam considerados, para fins de indenização, os saldos remanescentes (ativos ou passivos) de eventual insuficiência de recolhimento ou ressarcimento pela tarifa em decorrência da extinção, por qualquer motivo, da concessão, relativos a valores financeiros a serem apurados com base nos regulamentos preestabelecidos pelo Regulador, incluídos aqueles constituídos após a última alteração tarifária”.

11. Prossegue sua narrativa, dizendo que após a assinatura do termo aditivo, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) entendeu “não mais haver incerteza significativa

que fosse impeditiva para o reconhecimento dos ativos e passivos decorrentes da metodologia de definição da tarifa de distribuição de energia elétrica nos relatórios contábil-financeiros de propósito geral dessas entidades, em relação às normas internacionais de contabilidade (IFRS). Assim foi expedida a Orientação Técnica OCPC 08, a qual passou a permitir o Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil-Financeiro de Propósito Geral das Concessionárias Distribuidoras de Energia Elétrica”.

12. Adiante, a Consulente informa que, após assinar o termo aditivo ao contrato de concessão, passou a registrar, na contabilidade societária, seus ativos e passivos regulatórios, com contrapartida na conta de resultado representativa da receita de fornecimento de energia elétrica. Os ativos e passivos regulatórios a serem incluídos nas tarifas de fornecimento seriam registrados, respectivamente, no ativo circulante e no passivo circulante, tendo como contrapartida uma conta de receita específica; quando houvesse o faturamento efetivo, seria registrado o valor a débito de conta a receber no ativo circulante e a contrapartida em conta de resultado representativa de receita do fornecimento de energia elétrica, e, concomitantemente, seria realizada a amortização (reversão) do montante dos ativos e passivos regulatórios.

13. Afirma que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) publicou o Ato Declaratório Executivo COSIT nº 20, de 13 de junho de 2015, o qual considerou que “para fins do disposto no art. 58 da Lei nº 12.973/2014, a OCPC nº 08 não provoca efeitos na apuração dos tributos federais”. Contudo, entende a Consulente que esse ato declaratório “não versa sobre o aspecto temporal do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, dúvida esta que é objeto da presente consulta e que se justifica pelo fato de haver dois momentos distintos de reconhecimento de receita para o mesmo fato imponible, quais sejam: (i) reconhecimento de receita quando do registro do ativo financeiro setorial, o qual está sujeito à fiscalização da ANEEL; e (ii) reconhecimento da receita quando do futuro faturamento da energia elétrica com base na tarifa ajustada”.

14. Menciona a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 198, de 16 de outubro de 2003, na qual houve manifestação clara no sentido de que “o aspecto material do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, naquela hipótese, se dava tão somente quando do efetivo consumo de energia sobre a qual incidiu a sobretarifa”. Entretanto, justifica sua dúvida, dizendo que “a receita reconhecida pelo registro do ativo regulatório decorrente de variação positiva da Parcela A tem natureza análoga à receita decorrente do Reajuste Tarifário Extraordinário (RTE) tratado pelo Comunicado IBRACON 01/2002”. Prossegue, esclarecendo que “Além da situação objeto da consulta e daquela situação envolvendo a RTE terem o mesmo tratamento contábil, no sentido de serem reconhecidos como receita, ambas as situações correspondem a valores a serem recebidos decorrente da necessidade contratual de restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro, a serem faturados por futuro fornecimento de energia elétrica, sendo que o saldo não faturado será recebido por meio de indenização.”

15. Segundo a Consulente, sua dúvida surgiu face ao Parecer Cosit nº 26, de 26 de setembro de 2002, que tratou da receita decorrente da Recomposição Tarifária Extraordinária (RTE), prevista na Lei nº 10.438, de 2002, e concluiu que “o mero registro contábil desses valores não configurava o fato gerador do tributo”. Interpreta esse ato dizendo que “entendeu-se ser possível tributar pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS os valores registrados a título de ativo regulatório tão somente quando ocorresse o efetivo consumo de energia sobre o qual incidiu a cobrança da sobre tarifa e não no momento do reconhecimento contábil da

receita nos termos do Comunicado IBRACON”. Prossegue, esclarecendo que “Tal entendimento partiu da premissa de que, em que pese tenha havido o reconhecimento da receita, a recomposição financeira somente seria efetivamente observada: a) quando do fornecimento e consumo futuro de energia, após o ajuste tarifário; ou b) ao final do contrato de concessão, a título de indenização.”

16. Afirma que reconhece a receita no momento em que incorre na despesa excedente em relação ao previsto para a “Parcela A” e registra seu ativo regulatório, “por força das normas contábeis nesse sentido”. Entretanto, atesta que “tal valor somente será percebido após o próximo ajuste tarifário, após o fornecimento e faturamento da energia elétrica ou quando do encerramento do contrato de concessão”.

17. Ressalta uma vez mais que sua dúvida se restringe ao “momento em que se aperfeiçoa o fato gerador”. Expressa seu entendimento de que em um caso analisado pela Cosit definiu-se que somente poderia se reputar o fato gerador mediante o fornecimento de energia elétrica com a tarifa já reajustada; em outro caso, contudo, tratando do ativo regulatório justificado pela alteração do regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de cumulativo para não cumulativo, a RFB teria reconhecido que a receita respectiva não era tributável, conforme a Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 88, de 1 de abril de 2005.

18. Pergunta se deve seguir as conclusões do Parecer Cosit nº 26, de 2002, oferecendo à tributação do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente no momento em que realizar o faturamento com a tarifa já reajustada.

19. Em sua opinião, a Consulente deve seguir as conclusões do referido Parecer Cosit, pois entende que o registro contábil não é suficiente para caracterizar a ocorrência do fato gerador. Transcreve os arts. 116 e 117 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) dentre os diversos argumentos para defender seu entendimento. Afirma, contudo, que o Parecer Cosit nº 26, de 2002 (erroneamente a Consulente se refere a Solução de Consulta), “rechaçou a aplicação do art. 117 do CTN naquele caso sob o fundamento de que a RTE era uma receita prevista em Medida Provisória, a qual não pode ser tratada como um negócio jurídico”. Transcreve trecho do texto desse ato para corroborar sua afirmação.

20. Prossegue dizendo que esse mesmo entendimento deve ser aplicado à remuneração financeira da CVA, que consiste na variação da taxa Selic entre a data do último reajuste tarifário e data do pagamento, a qual também comporá a formação tarifária, e somente será recebida na ocasião do faturamento da conta de energia elétrica.

21. Conclui sua narrativa, definindo os momentos em que entende devam ser oferecidos à tributação os valores registrados contabilmente a título de ativos e passivos regulatórios, a saber: “(a) Quando do efetivo faturamento do consumo futuro de energia elétrica, com a tarifa que contemplará os ativos e passivos financeiros setoriais, face aos reajustes e revisões tarifárias, que ocorrerá até o término do prazo da concessão outorgada pela União Federal, previsto nos contratos de concessão, ou após a prorrogação da concessão, o que deverá ocorrer conforme o Decreto nº 8.461, de 2 de junho de 2015, semelhante ao entendimento já manifestado na Decisão em Processo de Consulta COSIT 26/2002; (b) Quando do crédito ou recebimento, o que ocorrer primeiro, do valor da indenização apurado com base nos regulamentos preestabelecidos pela ANEEL, que ocorrerá após o término do prazo da concessão outorgada pela União Federal, incluídos aqueles constituídos após a última alteração tarifária, conforme previsto na Cláusula Segunda do Termo Aditivo Contratual”.

22. Informa que “vem (i) registrando a receita dos ativos financeiros setoriais nos termos do OCPC 08; (ii) oferecendo à tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS tais receitas pelo regime de competência”.

23. A Consulente apresenta, enfim, seus questionamentos (destaques do original):

*a) Está correto o entendimento da Consulente no sentido de que, na situação fática ora apresentada, **durante o período de vigência do contrato de concessão**, o fato gerador do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS /Pasep sobre a receita da CVA, a teor dos arts. 116 e 117 do Código Tributário Nacional, ocorrerá tão somente no momento em que ocorrer o consumo futuro de energia elétrica com o seu respectivo faturamento ao consumidor, durante o prazo da concessão, já que neste momento estará se auferindo esses ativos e passivos regulatórios que estarão contemplados na receita de fornecimento de energia elétrica faturada?*

*b) Está correto o entendimento da Consulente no sentido de que, **durante o período de vigência do contrato de concessão**, o fato gerador do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relacionado à remuneração (receita financeira) da CVA, a teor dos arts. 116 e 117 do Código Tributário Nacional, ocorrerá tão somente no momento em que ocorrer o faturamento futuro de energia elétrica ao consumidor, durante o prazo da concessão, já que neste momento estará se auferindo esse componente acessório da CVA, registrado contabilmente como ativos e passivos financeiros setoriais, que estarão contemplados na receita de fornecimento de energia elétrica faturada?*

c) Caso afirmativas as respostas, os recolhimentos dos tributos acima enumerados podem ser efetuados à medida em que ocorrer o consumo futuro sujeito à aplicação da tarifa que contempla os ativos e passivo regulatórios por meio de efetivo faturamento aos consumidores?

d) Caso afirmativas as respostas aos itens “a” e “b” acima, poderá a CONSULENTE proceder a exclusão na parte A do LALUR, base de cálculo da CSLL, PIS e COFINS, do ano-calendário de 2015 e posteriores, dos valores registrados, inclusive receitas financeiras, a título de receita dos denominados ativos financeiros setoriais, efetuando a adição dos referidos valores na medida da amortização do referido ativo?

d.1) Nesta hipótese, os valores excluídos da parte A do LALUR deverão ser registrados na Parte B para posterior adição?

e) Caso afirmativas as respostas aos itens “a” e “b” acima, poderá a CONSULENTE, mediante ajuste nas apurações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do ano-calendário de 2014, proceder a exclusão na parte A do LALUR e na base de cálculo da CSLL, PIS e COFINS do ano-calendário 2014 dos valores registrados, inclusive receitas financeiras a título de receita dos denominados ativos financeiros setoriais, efetuando a adição dos referidos valores na medida da amortização do referido ativo?

e.1) Nesta hipótese, os valores excluídos da parte A do LALUR deverão ser registrados na Parte B para posterior adição?

f) Em sendo negativa a resposta, em que momento ocorre o fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e da Cofins?

g) Está correto o entendimento da Consulente, no sentido de que, os valores remanescentes desses ativos e passivo financeiros setoriais, que não puderam ser faturados durante o período de concessão pelo término do prazo do ato de outorga, e que, após a devida apuração e homologação pela ANEEL, com base nos regulamentos preestabelecidos, por meios de fiscalização, que comporão a indenização prevista no Contrato de Concessão, serão fatos geradores do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente quando da homologação pela ANEEL?

h) Em sendo negativa a resposta, o mero registro contábil é suficiente para caracterizar a ocorrência do fato gerador?

Fundamentos

24. A presente consulta trata da análise acerca dos efeitos do reconhecimento das diferenças positivas registradas na conta CVA e sua variação monetária, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep das concessionárias de distribuição de energia elétrica.

25. A atividade de distribuição de energia elétrica, explorada sob a forma de concessão da União, é regulada e fiscalizada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), que, dentre outras competências, define a tarifa a ser cobrada dos consumidores residenciais e comerciais. Essa tarifa deve gerar uma receita capaz de garantir o equilíbrio econômico-financeiro da concessão, e sofre reajustes periódicos para a manutenção desse equilíbrio.

26. A receita das concessionárias constitui-se, basicamente, da venda da energia elétrica aos consumidores, e é influenciada diretamente pelo volume consumido e pelo valor da tarifa. Essa última é composta por duas parcelas, a saber: a Parcela A, que abrange os custos não gerenciáveis pela concessionária, e a Parcela B, que abrange os custos gerenciáveis, conforme já descrito pela Consulente em sua petição. Importante ressaltar que os custos atrelados à Parcela A são integralmente repassados aos consumidores, o que nem sempre ocorre com aqueles vinculados à Parcela B.

27. Especificamente com relação aos custos vinculados à Parcela A, os quais são estimados para fins de definição da tarifa válida em determinado período, pode ocorrer o surgimento de diferenças positivas entre o valor efetivamente incorrido no período e aquele previsto. A fim de garantir o equilíbrio econômico-financeiro da concessão, essas diferenças devem ser recuperadas pelas concessionárias, cabendo à Aneel operacionalizar seu pagamento através da recomposição tarifária. Essas diferenças, que não eram registradas contabilmente, passaram a ser reconhecidas após o surgimento da denominada Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A (CVA).

28. A CVA foi criada através da Portaria Interministerial MF/MME nº 296, de 25 de outubro de 2001, visando estabelecer um procedimento de reajuste tarifário para fins de manutenção do equilíbrio econômico e financeiro do contrato de concessão. Atualmente, encontra-se disciplinada pela Portaria Interministerial MF/MME nº 25, de 24 de janeiro de 2002, e alterações posteriores (destacou-se):

Portaria Interministerial MF/MME nº 25, de 2002

Art. 1º Criar, para efeito de cálculo do reajuste da tarifa de fornecimento de energia elétrica, a Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da "Parcela A" – CVA **destinada a registrar as variações, ocorridas no período entre reajustes tarifários**, dos valores dos seguintes itens de custo da "Parcela A", de que tratam os contratos de concessão de distribuição de energia elétrica: (Redação dada pela Portaria Interministerial MF/MME nº 361, de 26 de novembro de 2004)

I – tarifa de repasse de potência proveniente de Itaipu Binacional;

II – tarifa de transporte de energia elétrica proveniente de Itaipu Binacional;

III – quota de recolhimento à Conta de Consumo de Combustíveis – CCC;

IV – tarifa de uso das instalações de transmissão integrantes da rede básica;

V – compensação financeira pela utilização dos recursos hídricos; e

VI – encargos de serviços de sistema – ESS.

(...)

Art. 2º O saldo da CVA é definido como o somatório das diferenças, positivas ou negativas, entre o valor do item na data do último reajuste tarifário da concessionária de distribuição de energia elétrica e o valor do referido item na data de pagamento, **acrescida da respectiva remuneração financeira**.

§ 1º A concessionária de distribuição de energia elétrica deverá contabilizar o saldo relativo a cada item da CVA mencionado no art. 1º em conta específica **para efeito de compensação no índice de reajuste tarifário subsequente**.

§ 2º A remuneração financeira de que trata o caput incidirá sobre o saldo da CVA de cada item da "Parcela A" mencionado no art 1º desde a data da ocorrência de diferença no valor do item até a data de reajuste tarifário contratual subsequente e **será calculada com base na taxa de juros SELIC em igual período**.

(...)

Art. 3º O saldo da CVA deverá ser compensado nas tarifas de fornecimento de energia elétrica da concessionária nos 12 (doze) meses subsequentes à data de reajuste tarifário anual, sendo eventual diferença considerada no cálculo do reajuste tarifário seguinte.

29. A adoção pelas concessionárias das normas contábeis internacionais a partir de 2010, em cumprimento ao Despacho SFF/Aneel nº 4.722, de 18 de dezembro de 2009, implicou o fim do reconhecimento, na escrituração contábil elaborada para fins societários, dos valores registrados na conta CVA, entre outras razões, sob o argumento de que haveria diversas incertezas quanto a seu efetivo recebimento. Esse reconhecimento, contudo, permaneceu nas demonstrações contábeis para fins regulatórios, exigidas pela Aneel.

30. Em 25 de novembro de 2014, conforme a Ata da 13ª Reunião Pública Extraordinária da Diretoria da Aneel, foi aprovado o aditamento dos contratos de concessão, de modo a identificar o Poder Concedente como a contraparte responsável pela liquidação dos

saldos remanescentes dos ativos regulatórios, e determinar que os valores registrados na conta contábil CVA fossem incluídos na base da indenização devida na extinção da concessão por qualquer motivo.

31. Após a aprovação desses aditivos contratuais, o CPC emitiu a Orientação Técnica OCPC nº 08, aprovada em 28 de novembro de 2014, e divulgada em 9 de dezembro de 2014, a qual reconheceu “não mais haver incerteza significativa que seja impeditiva para o reconhecimento dos ativos e passivos decorrentes da metodologia de definição da tarifa de distribuição de energia elétrica nos relatórios contábil-financeiros de propósito geral dessas entidades”, e definiu de que forma se daria o registro contábil dos valores registrados na conta CVA (destacou-se):

11. O aditamento dos contratos de concessão e permissão, nos termos tratados nesta Orientação, representa um elemento novo que assegura, a partir da data de sua assinatura, o direito ou impõe a obrigação de o concessionário receber ou pagar os ativos e passivos junto à contraparte – Poder Concedente. Esse novo evento altera, a partir dessa data, o ambiente e as condições contratuais anteriormente existentes e extingue as incertezas quanto à capacidade de realização do ativo ou exigibilidade do passivo. São condições, assim, que diferem em essência das que ocorriam anteriormente.

12. Os efeitos do aditamento dos contratos de concessão e permissão não têm natureza de mudança de política contábil, mas, sim, a de uma nova situação e, conseqüentemente, sua aplicação deve ser prospectiva.

*13. Considerando que o dispositivo aditado aos contratos de concessão e de permissão trata de saldos remanescentes apurados de itens da Parcela A e outros componentes financeiros que ainda não tenham sido recuperados e, portanto, demanda a implementação dessa prática contábil de aplicação prospectiva, o ajuste a ser efetuado deve ser reconhecido em contas de ativo ou passivo financeiro, conforme o caso, **em contrapartida ao resultado do exercício (receita de venda de bens e serviços) em que ocorrer a modificação contratual.***

Mensuração subsequente

*14. Posteriormente ao reconhecimento inicial, os ativos e/ou passivos financeiros originados das diferenças apuradas de itens da Parcela A e outros componentes financeiros em cada período contábil **devem ter como contrapartida a adequada rubrica de receita de venda de bens e serviços, no resultado do período.***

32. Uma vez definido pela OCPC nº 08, de 2014, que, a partir da celebração dos termos aditivos aos contratos de concessão, os ativos regulatórios constituídos pela variação positiva dos custos da Parcela A passam a ser contabilmente reconhecidos, tendo como contrapartida uma conta contábil representativa de receita da venda de serviços, resta verificar em que momento essa receita deverá ser oferecida à tributação do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

33. A Constituição Federal reserva à lei o papel exclusivo de criar a obrigação tributária:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

34. Por seu turno, a obrigação tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o CTN:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

35. Relativamente ao IRPJ, o CTN define a situação que caracteriza a ocorrência de fato gerador do imposto (destacou-se):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

36. Leandro Paulsen expõe seu entendimento acerca do dispositivo acima transcrito:

Chama a atenção no art. 43 do CTN, a referência a “acrécimo patrimonial” como elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e proventos. Pode-se dizer, pois, que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade de acréscimo patrimonial produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos (renda) ou de qualquer outra causa (proventos).¹

37. O eminente Desembargador Federal prossegue sua análise:

Sendo o acréscimo patrimonial o fato gerador do Imposto de Renda, certo é que nem todo o ingresso financeiro implicará a sua incidência. Tem-se que analisar a natureza de cada ingresso para verificar se realmente se trata de renda ou proventos novos, que configurem efetivamente acréscimo patrimonial. As indenizações em geral, como se verá adiante, não configuram o fato gerador do Imposto de Renda.²

38. No caso em tela, resta evidenciado o acréscimo patrimonial obtido pelas concessionárias, mediante a aquisição da disponibilidade jurídica dos valores resultantes das diferenças positivas registradas na conta CVA. As concessionárias, após a celebração do Termo Aditivo ao Contrato de Concessão, passaram a ter assegurado o direito à efetiva percepção desses valores, já que foram eliminadas as incertezas que cercavam o recebimento,

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005. 7ª ed. p.775.

² *ibid.*, p.775.

além de ficar estabelecido em contrato que o poder público concedente será o devedor e garantidor desses valores. Esse direito líquido e certo, após a apuração da diferença entre o valor incorrido e o previsto dos custos da Parcela A, e seu reconhecimento contábil em conta específica, passa a integrar o patrimônio da concessionária, consubstanciando uma nova receita auferida com a consecução de seu objeto social, devendo, desta forma, sofrer a incidência do imposto de renda, independentemente do efetivo recebimento que se dará em momento futuro.

39. No sentido de reforçar a conclusão acima, cabe trazer à baila o Princípio da Competência, o qual determina que a receita deve ser incluída no resultado do período em que ocorreu, independentemente de seu recebimento, e pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e despesas correlatas. Importante lembrar que esse princípio contábil, conceituado pela Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010, é adotado pela legislação comercial e tributária, conforme os dispositivos abaixo transcritos (destacou-se):

Lei nº 6.404, de 1976

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

(...)

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

(...)

§ 4º - Ao fim de cada período-base de incidência do imposto o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999)

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

(...)

Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados. (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

§ 1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 5º).

(...)

40. O Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC) nº 30, aprovado em 19 de outubro de 2012, apresenta a definição do que deve ser contabilmente considerado como receita:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento de seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

41. Esse mesmo Pronunciamento também estabelece diversos requisitos para o reconhecimento das receitas na escrituração contábil da entidade, entre os quais a mensuração confiável de seu valor, e a probabilidade da efetiva fruição dos benefícios econômicos associados à transação para a entidade. Assim, o reconhecimento da receita se dá, via de regra, quando a transação está juridicamente formalizada, independentemente de seu efetivo recebimento.

42. Desta forma, em observância ao princípio da competência, o reconhecimento contábil e tributário da receita registrada na conta CVA deve ocorrer no exercício em que foram incorridos os custos da Parcela A.

43. Com relação à CSLL, sua base de cálculo também se baseia no resultado contábil, aplicando-se o mesmo entendimento exposto em relação ao IRPJ. No que compete à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, essas contribuições têm como fato gerador o auferimento da receita, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o que leva ao mesmo entendimento aplicável ao IRPJ e à CSLL.

44. Importante destacar que, no momento em que houver o efetivo recebimento dos valores registrados na conta CVA, através da cobrança do consumo de energia elétrica mediante a tarifa reajustada, não ocorrerá o *bis in idem* (a bitributação de um mesmo valor), já que esses valores recebidos, apurados à medida de seu faturamento, devem ser contabilmente registrados a título de amortização do ativo regulatório, tendo o condão de reduzir o montante total faturado pela concessionária com a distribuição da energia elétrica, e, conseqüentemente, a base de cálculo dos tributos. Cabe destacar também que, a *contrario sensu*, a amortização de

passivo regulatório acarretará no aumento do faturamento da concessionária e da base de cálculo dos tributos.

45. Desta forma, tendo a concessionária reconhecido a diferença positiva de custo e registrado o valor na conta específica CVA em contrapartida a conta contábil de receita da venda de bens e serviços na escrituração contábil para fins societários, essa diferença deverá ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep. O momento da ocorrência do fato gerador é aquele em que se materializa o acréscimo patrimonial, ou seja, no período de apuração em que foi verificada e reconhecida contabilmente esta diferença positiva, independentemente do efetivo recebimento que se dará em momento futuro.

46. Nesse mesmo diapasão, recentemente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, em observância ao disposto no parágrafo único do art. 58 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, publicou o Ato Declaratório Executivo Cosit nº 20, de 13 de julho de 2015, o qual relaciona diversos atos emitidos pelo CPC e dispõe sobre seus efeitos relativamente à apuração de tributos federais (destacou-se):

Ato Declaratório Executivo Cosit nº 20, de 2015

Art 1º Os documentos relacionados na tabela abaixo, emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), não contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis:

ASSUNTO	DATA DE DIVULGAÇÃO
.....	
OCPC 08 – Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral das Distribuidoras de Energia Elétrica	09/12/2014
.....	

*Art. 2º Os documentos relacionados na tabela prevista no art. 1º, caso adotados pelas pessoas jurídicas, **não provocam efeitos na apuração dos tributos federais**, não necessitando de ajustes para a sua aplicação.*

47. Considerando que o lucro real e a base de cálculo da CSLL são apurados com base no resultado contábil societário, ajustado pelas adições, exclusões e compensações, declarou a Secretaria da Receita Federal do Brasil que a adoção da OCPC nº 08, de 2014, não implica a necessidade de efetuar nenhuma adição ou exclusão a esse resultado, para fins de determinar o valor devido do IRPJ e da CSLL. Da mesma forma, no que compete à apuração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, a adoção dessa orientação contábil não enseja nenhum ajuste, positivo ou negativo, às respectivas bases de cálculo apuradas conforme a legislação vigente.

48. Importante estabelecer uma distinção do caso analisado na presente consulta com a questão tratada pelo Parecer Cosit nº 26, de 26 de setembro de 2002, mencionado pela Consulente em sua petição. Naquela ocasião, o caso em tela era a

Recomposição Tarifária Extraordinária (RTE), estabelecida pela Medida Provisória nº 14, de 21 de dezembro de 2001, convertida na Lei nº 10.438, de 2002, que consistia na imposição de uma sobretarifa aos consumidores da energia elétrica, materializando uma mera expectativa de ganho futuro, sem que houvesse garantia de seu efetivo recebimento. Por sua vez, o caso da presente consulta consubstancia um direito líquido e certo, o que demanda um tratamento tributário diferenciado.

49. Com relação à variação monetária dos valores registrados nas contas dos ativos regulatórios, cabe transcrever o art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

50. Os direitos de crédito consubstanciam-se nos vínculos jurídicos em virtude dos quais o devedor fica sujeito a satisfazer determinada prestação econômica em proveito do credor. Considerando a natureza dos valores registrados na conta CVA, após o aditamento dos contratos de concessão, restou caracterizado o direito de crédito ao recebimento desses valores perante o Poder Concedente. Portanto, a variação monetária desses valores deve ser considerada como receita financeira, e deve ser computada para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, observando o regime de competência.

51. A Consulente formula questionamento sobre as repercussões tributárias decorrentes do pagamento, após a extinção da concessão, das denominadas indenizações em razão da existência de ativos e passivos regulatórios não recuperados mediante reajustamento da tarifa. Importante inicialmente analisar a natureza jurídica dessas indenizações.

52. A Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, estabeleceu uma série de normas acerca do regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal. Em seu art. 36, previu o pagamento de uma indenização ao final do contrato de concessão (destacou-se):

*Art. 36. A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a **indenização** das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido.*

53. Posteriormente, foram incluídos entre os valores indenizáveis pelo Poder Concedente os saldos remanescentes dos ativos e passivos regulatórios. A Nota Técnica nº 280/2014-SFF/SCT/SER/ANEEL, de 31 de outubro de 2014, a qual subsidiou a 13ª Reunião Pública Extraordinária da Diretoria da Aneel já referenciada acima, esclarece que:

Cada contrato de concessão de distribuição tem data própria de reajuste tarifário, que em sua maioria não estão alinhadas com a data de término do respectivo contrato de concessão. Assim, ao término da concessão podem eventualmente ocorrer ativos ou passivos financeiros a serem recolhidos ou ressarcidos, alocados ou à alocar-se via tarifa, e que ficarão a descoberto em função do término da concessão estar descasado do período tarifário necessário

à compensação. Os contratos de concessão vigentes são silentes a respeito da questão.

54. Adiante, prossegue a Nota Técnica:

Ao termo da concessão, o contrato determina a indenização dos bens que serão revertidos, o que é feito mediante a determinação dos valores ainda não amortizados dos investimentos realizados pela concessionária, resultando na neutralidade da Parcela B da receita. No entanto, o contrato é silente quanto aos valores remanescentes (a maior ou a menor) da Parcela A, que foram preestabelecidos pelo regulador.

55. Desta forma, foi proposta e aprovada pela agência regulatória, a celebração de um aditivo aos contratos de concessão da distribuição de energia elétrica, de modo a considerar, entre as indenizações a serem pagas na extinção da concessão por qualquer motivo, eventuais saldos existentes na conta CVA não recuperados ou ressarcidos mediante reajuste tarifário. Nesse sentido, cabe transcrever o teor da cláusula aditada aos contratos de concessão, conforme definido na Ata da 13ª Reunião Pública Extraordinária da Diretoria da Aneel (destacou-se):

Além dos valores indenizados referentes aos ativos ainda não amortizados dos bens reversíveis, também serão considerados para fins de indenização, os saldos remanescentes (ativos ou passivos) de eventual insuficiência de recolhimento ou ressarcimento pela tarifa em decorrência da extinção, por qualquer motivo, da concessão, relativos a valores financeiros a serem apurados com base nos regulamentos preestabelecidos pela ANEEL, incluídos aqueles constituídos após a última alteração tarifária.

56. Assim, considerando as normas contábeis constantes da OCPC nº 08, de 2014, que determinam o reconhecimento de receita da atividade em contrapartida à constituição do ativo ou do passivo regulatório, e lembrando que os valores registrados na conta CVA já influenciaram o resultado no momento em que foram contabilmente reconhecidos, temos que:

- 1) a parcela da indenização relativa aos saldos remanescentes de ativo regulatório, que será lançada a débito da conta de resultado, creditada quando da constituição do ativo, deverá reduzir o montante das receitas auferidas com o consumo da energia elétrica;
- 2) a parcela da indenização relativa aos saldos remanescentes do passivo regulatório, que será lançada a crédito da conta de resultado, debitada quando da constituição do passivo, deverá aumentar o montante das receitas auferidas com o consumo da energia elétrica.

57. Conseqüentemente, ocorrendo redução ou aumento da receita da atividade das concessionárias, essas indenizações vão afetar a base de cálculo dos tributos federais.

58. Importante ainda lembrar que o pagamento dessas indenizações pelo poder concedente é precedido da abertura de processo administrativo específico, e que a certeza e a liquidez do crédito em favor da concessionária somente se dá após finalizado esse processo e esgotados todos os prazos e instâncias de recurso.

Conclusão

59. Isto posto, conclui-se que:

a) os valores registrados na conta CVA integram a base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e devem ser oferecidos à tributação no período de apuração em que forem verificadas e registradas as diferenças positivas que deram origem ao ativo;

b) a variação monetária do saldo da conta CVA deve ser tratada como receita financeira e integra a base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, devendo ser oferecida à tributação, observando o regime de competência;

c) os procedimentos descritos nos itens “a” e “b” acima não demandam nenhum registro ou controle no Lalur;

d) na extinção da concessão, os valores devidos à concessionária, denominados pela legislação específica de indenização, correspondentes aos saldos remanescentes de ativos ou passivos regulatórios, os quais não puderam ser recuperados ou ressarcidos através de reajuste tarifário, vão reduzir (no caso dos ativos) ou aumentar (no caso dos passivos) a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Cofins, e da Contribuição para o PIS/Pasep, no período de apuração em que o direito a indenização em favor da concessionária se tornar líquido e certo, conforme previsto na regulamentação específica;

e) o mero registro contábil não é suficiente para caracterizar a ocorrência do fato gerador. Deve-se verificar se o fato econômico que justifica o registro materializa alguma situação definida pela lei como fato gerador do tributo. Cabe lembrar que, no caso em tela, é a apuração das diferenças e o respectivo registro contábil que materializam o direito à recuperação de valores, conforme determinação da Portaria Interministerial que instituiu a conta CVA.

À consideração do revisor.

[assinado digitalmente]

SÉRGIO RODRIGUES DE CARVALHO
Auditor-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

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

[assinado digitalmente]

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

[assinado digitalmente]

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit