



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 5ª RF

SRRF05/Disit

Fls. 1

Solução de Consulta nº 5.015 - SRRF05/Disit

Data 15 de setembro de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

CONCESSIONÁRIA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES REGISTRADOS NA CONTA CVA. TRIBUTAÇÃO. IRPJ. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 101, DE 30 DE JUNHO DE 2016.

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.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta formulada de forma genérica, sem a indicação do dispositivo legal que ensejou a dúvida de interpretação.

Dispositivos Legais: Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 46 e 52, inciso I; Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, arts. 1º, 3º, § 2º, inciso IV e 18, incisos I e II.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (ARTS. 99 E 100 DO DECRETO Nº 7.574, DE 29 DE SETEMBRO DE 2011).

Relatório

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, concessionária de serviço público de energia elétrica, formula consulta à Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da legislação tributária relativa à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o lucro Líquido (CSLL), Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Informa, inicialmente, acerca da forma como se dá a remuneração dos serviços públicos de distribuição de energia elétrica, destacando a previsão contratual de instrumentos destinados a preservar o equilíbrio econômico-financeiro da tarifa durante toda a concessão. Destaca que para o reajuste tarifário anual, o contrato de concessão divide o custo da concessionária em parcela “A” e “B”, sendo a parcela “A” constituída por despesas não gerenciáveis pela concessionária, abarcando diversos encargos criados pela União, e esclarece que o reajuste tarifário não teria relação direta com a variação da inflação de determinado período, mas sim com a variação dos componentes das Parcelas “A” e “B”.

3. Afirma que, de modo a garantir a neutralidade de custos da Parcela “A”, foi instituída pela Medida Provisória n.º 2.227, de 4 de setembro de 2001, uma conta contábil específica denominada Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela ‘A’ (CVA), cujos valores são homologados pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e considerados na tarifa para o período tarifário seguinte.

4. Dispõe que com a adoção das normas internacionais de contabilidade, a ANEEL decidiu aditar os contratos de concessão e permissão das companhias de distribuição de energia elétrica brasileiras, com vistas a eliminar eventuais incertezas quanto ao reconhecimento e à realização das diferenças temporais relativos à parcela “A” e outros componentes financeiros. Com isso, o Comitê de Pronunciamentos contábeis emitiu a Orientação Técnica OCPC n.º 8, aprovada pela Comissão de Valor Mobiliários (CVM), o qual reconheceu que com as alterações e aditivos aos contratos de concessão ou permissão, os ativos e passivos passaram a ser qualificados como financeiros, devendo ser registrados nas demonstrações contábeis das distribuidoras de energia elétrica.

5. No entanto, o saldo referente à CVA seria variável, já que, embora homologado pela ANEEL e considerado na tarifa para o período tarifário seguinte, na sua data-base ocorrem movimentações em decorrência de valores recuperados ou devolvidos na tarifa, atualizações monetárias e diferenças em outros componentes financeiros que são repassados na tarifa. Nesse sentido, apresenta a informação de que foi emitido pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) o Comunicado Técnico nº 5, de 2014, do qual destaca-se o trecho a seguir:

“d. De acordo com o CTG 08, a contabilização dos saldos previamente existente deve ser efetuada no exercício da assinatura do aditivo aos contratos, de forma prospectiva. Assim, o valor desse reconhecimento inicial, tendo por base os saldos apurados até a data base desse registro, inclusive atualizações monetárias, deve, como determinado no CTG 08, ser registrado como ativo ou passivo financeiro em contrapartida do resultado, na rubrica de receita de venda de bens e serviços. No entanto, entende o IBRACON que após o reconhecimento inicial dos ativos e passivos financeiros, futuras atualizações monetárias e juros, quando aplicável, desses saldos devem ser contabilizados no resultado sob a rubrica de receitas ou despesas financeiras. Mensurações complementares da Parcela A e outros componentes financeiros a serem computados em períodos subsequentes devem ser registrados como ativo e passivo financeiro com a contrapartida em receita de bens e serviços. (...)

e. Por conta da contabilização de forma prospectiva, os saldos acumulados existentes no momento do reconhecimento inicial podem conter valores oriundos de diferenças tarifárias produzidas por transações ocorridas no presente exercício em exercícios anteriores que estão sendo reconhecidos de uma só vez no resultado do exercício corrente (receita de venda de bens e serviços).”

6. Entende que o fato econômico que dá causa à obrigação tributária principal é a receita auferida no fornecimento de energia elétrica ao consumidor final, já que é o que cria a disponibilidade jurídica ou econômica para a concessionária, nos termos dos arts. 113, § 1º, 114 e 117 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional – CTN.

7. Cita o Parecer Cosit nº 26, de 26 de setembro de 2002, que trata da composição das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins quando da ocorrência de sobretarifa de energia elétrica e a Solução de Consulta nº 32, editada anteriormente aos aditamentos dos contratos de concessão e permissão e da orientação técnica OCPC 08, que traz em sua ementa o posicionamento de que, à época, “a receita gerada pela aplicação da sobretarifa de que trata o § 1º do art. 4º da Medida Provisória nº 14, de 2011, deverá compor a apuração das bases de cálculo da Cofins referente aos períodos em que ocorrer o efetivo consumo de energia sobre o qual incidiu a cobrança da sobretarifa, à medida e na proporção de sua efetivação, sendo a contribuição apurada de acordo com a lei vigente em cada um desses períodos. Na forma da legislação específica, é cabível a restituição ou compensação dos valores porventura recolhidos indevidamente.”

8. Conclui afirmando que o registro contábil efetivado a partir do aditamento dos contratos de concessão e permissão, relativos ao reajuste tarifário não seria fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, já que entende que, nesse caso, haveria uma ausência de realização econômica decorrente da ausência de faturamento e apresenta os seguintes questionamentos:

- “1. Está correto o entendimento da XXXX no sentido de que, na situação fática ora contemplada, inexistente fato gerador do IRPJ, da CSLL e das contribuições para o PIS e COFINS, por inexistência de auferimento efetivo de receita?
2. Caso positiva a resposta, os recolhimentos do IRPJ, da CSLL e das contribuições para o PIS e COFINS podem ser efetuados à medida que ocorrer a realização econômica da receita decorrente do reajuste tarifário da CVA, ou seja, no momento do efetivo faturamento aos consumidores?
3. Caso negativa a resposta, qual o momento da ocorrência dos fatos geradores do IRPJ, da CSLL e das contribuições para o PIS e COFINS?
4. Caso negativa a resposta, o mero registro contábil é suficiente para determinar a tributação de receita não auferida efetivamente?
5. Caso negativa a resposta, qual o procedimento a ser adotado para efeito de regularizar a situação perante o fisco federal?
6. Qual o procedimento a ser adotado pela Consulente, já que houve o recolhimento do IRPJ, da CSLL e das contribuições para o PIS e COFINS, com base nessa receita?”

Fundamentos

9. Inicialmente, importa destacar que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública Federal dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado. A Solução de Consulta visa a esclarecer ambigüidade ou obscuridade acaso existentes na legislação e configura orientação oficial da RFB, produzindo efeitos legais de proteção ao contribuinte que a formula. No entanto, o processo de consulta deve seguir estrita observância das normas legais para ser considerado eficaz e produzir efeitos, nos termos dos arts. 46 e 52 do Decreto nº 70.235, de 1972.

“Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

(...)

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

(...)”

10. A Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, que regulamenta os procedimentos da consulta à interpretação da legislação tributária, nos termos de seu artigo 1º, trata, em seu art. 18, dos casos de ineficácia.

“Art. 1º Esta Instrução Normativa trata dos processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

(...)

Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

(...)

*IV - **indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.***

(...)

*Art. 18. **Não produz efeitos a consulta formulada:***

*I - com **inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;***

*II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, **que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;***

(...)”

11. Conforme art. 3º, § 2º, inciso IV, em conjunto com o art. 18, incisos I e II da IN RFB n.º 1.396, de 2013, não produz efeitos a consulta formulada sem a indicação dos dispositivos legais que originaram a dúvida de interpretação.

12. O Parecer Normativo CST n.º 342, de 7 de outubro de 1970, esclarece ser imprescindível para a eficácia da consulta que se identifique de forma específica o objeto da dúvida:

“Não será tomada em consideração e, conseqüentemente, será tida como inoperante a consulta que não focalizar com clareza o objeto da dúvida.

(...)”

13. Em relação aos questionamentos **5 e 6**, percebe-se que não se tratam efetivamente de dúvidas quanto à legislação referente a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, já que além de não haver a indicação de qualquer dispositivo cuja redação tenha ocasionado dificuldade na interpretação do comando legal, se referem a um questionamento genérico, no qual a consulente questiona sobre quais procedimentos adotar para regularizar sua situação, sem a delimitação objetiva da dúvida. Desse modo, deve a consulta ser considerada ineficaz especificamente quanto a estas perguntas, não produzindo efeitos, conforme determinação do art. 18, incisos I e II da IN RFB n.º 1.396, de 2013.

14. Em continuidade à análise da consulta apresentada, identifica-se que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou sobre matéria idêntica à trazida pelos questionamentos **1, 3 e 4** deste processo, por intermédio da Solução de Consulta Cosit nº 101, de 30 de junho de 2016 (ementa publicada no Diário Oficial da União de 09/08/2016, e inteiro teor disponível no sítio da RFB¹), cujos Fundamentos e Conclusão estão reproduzidos a seguir:

“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)

¹ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=76319>

-
- 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 n° 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 n° 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).²

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.³

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, 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.

² 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.

³ *ibid.*, p.775.

(...)

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
.....
<i>OCPC 08 – Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral das</i>	<i>09/12/2014</i>

<i>Distribuidoras de Energia Elétrica</i>	
.....

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.”

15. Quanto ao **segundo** questionamento da consulente, estando sua existência vinculada a uma resposta positiva no primeiro questionamento e tendo em vista a primeira questão ter sido solucionada com uma resposta negativa, conforme SC Cosit nº 101, de 2016, sua análise fica prejudicada.

16. Considerando que, nos termos do art. 9º, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, e que, de acordo com o seu art. 22, as consultas com mesmo objeto serão

solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada, deve-se vincular a parte eficaz da presente consulta à Solução de Consulta Cosit nº 101, 30 de junho de 2016.

“Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013) (...)

Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.

Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.”

Conclusão

Diante dos fundamentos acima, conclui-se, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 101, de 2016, 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 Chefia da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 5ª Região Fiscal.

Assinado digitalmente
Mirella Figueira Canguçu Pacheco
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro a ineficácia parcial da consulta quanto às questões 5 e 6, com base no art. 18, incisos I e II da IN RFB nº 1.396, de 2013, e a vinculação da consulta à Solução de Consulta Cosit nº 101, de 30 de junho de 2016, em sua parte eficaz, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Publique-se nos termos do inciso I do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
Milena Rebouças Nery Montalvão
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit 05