Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 222 - Cosit

Data 4 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CONCESSIONÁRIA DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA. RECEITA GERADA POR TARIFA DE CONTINGÊNCIA. TRIBUTAÇÃO.

A receita gerada pela cobrança aos usuários da tarifa de contingência instituída pelo art. 1º da Resolução Axxxx nº XX, de 2016, do mesmo modo que a gerada pela tarifa ordinária, deverá compor a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, referente aos períodos em que ocorrer o efetivo consumo de água sobre o qual incidiu a sobretarifa, sendo o tributo apurado de acordo com a lei vigente em cada um desses períodos.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional (CTN), arts. 113 e 116; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, parágrafos 1º e 2º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

CONCESSIONÁRIA DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA. RECEITA GERADA POR TARIFA DE CONTINGÊNCIA. TRIBUTAÇÃO.

A receita gerada pela cobrança aos usuários da tarifa de contingência instituída pelo art. 1º da Resolução Axxxx nº XX, de 2016, do mesmo modo que a gerada pela tarifa ordinária, deverá compor a apuração da base de cálculo da Cofins, referente aos períodos em que ocorrer o efetivo consumo de água sobre o qual incidiu a sobretarifa, sendo o tributo apurado de acordo com a lei vigente em cada um desses períodos.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional (CTN), arts. 113 e 116; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; Lei nº 10.833, de 2003. art. 1º, parágrafos 1º e 2º.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

CONCESSIONÁRIA DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA. RECEITA GERADA POR TARIFA DE CONTINGÊNCIA. TRIBUTAÇÃO.

A receita gerada pela cobrança aos usuários da tarifa de contingência instituída pelo art. 1º da Resolução Axxxx nº XX, de 2016, do mesmo modo que a gerada pela tarifa ordinária, deverá compor a apuração da base de cálculo do IRPJ, referente aos períodos em que ocorrer o efetivo consumo de água sobre o qual incidiu a sobretarifa, sendo o tributo apurado de acordo com a lei vigente em cada um desses períodos.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional (CTN), arts. 113 e 116; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

CONCESSIONÁRIA DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA. RECEITA GERADA POR TARIFA DE CONTINGÊNCIA. TRIBUTAÇÃO.

A receita gerada pela cobrança aos usuários da tarifa de contingência instituída pelo art. 1º da Resolução Axxxx nº XX, de 2016, do mesmo modo que a gerada pela tarifa ordinária, deverá compor a apuração da base de cálculo da CSLL, referente aos períodos em que ocorrer o efetivo consumo de água sobre o qual incidiu a sobretarifa, sendo o tributo apurado de acordo com a lei vigente em cada um desses períodos.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional (CTN), arts. 113 e 116; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz, não produzindo efeitos, a parte da consulta que não verse sobre a interpretação da legislação tributária, em que não seja mencionado o dispositivo específico da legislação tributária onde ocorra a dúvida, sobre fato objeto de litígio, de que o consulente faça parte, pendente de decisão definitiva nas esferas administrativa e judicial, ou quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal.

Dispositivos Legais: art. 18, incisos II, IV e XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Relatório

1. A interessada acima identificada, e com ramo de atividade na captação, tratamento e distribuição de água, formula consulta a esta Secretaria nos termos que são, resumidamente, transcritos abaixo.

2. A consulente informa, inicialmente, que sua dúvida está relacionada à tributação a que se submeterá a cobrança de tarifa de contingência prevista no art. 46 da Lei Federal n° 11.445, de 5 de janeiro de 2007 e estabelecida pela Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do XXXXX (Axxxx) mediante a Resolução n° XX, de 7 de outubro de 2016. Os valores faturados pela CXXXX a título de tarifa de contingência poderão estar

submetidos à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), a depender da interpretação da legislação tributária correlata.

3. Acrescenta que, atualmente, a Companhia efetua a cobrança da tarifa ordinária e da tarifa de contingência, quando aplicável. De acordo com o art. 3º da Resolução Axxxx n° XX, de 2016, estão sujeitas à tarifa de contingência todas as unidades usuárias cujo consumo mensal ultrapasse 10 m^3, salvo as que prestam serviços de caráter essencial, classificados no inciso II do art. 3º da referida Resolução. A forma de cobrança da tarifa de contingência foi estabelecida no art. 5° da mesma Resolução n° XX, de 2016, que determina a aplicação de percentual adicional sobre a fatura correspondente ao serviço de abastecimento de água (20% ou 40% a depender da categoria, conforme estabelecido no Anexo I da Resolução).

4. Observa que os recursos apenas podem ser aplicados nos casos previamente autorizados pela Axxxx, com vistas a cobrir custos adicionais eficientes e custos de capital para investimentos emergenciais ou estruturantes, todos decorrentes da situação de escassez hídrica. Dessa forma, as destinações possíveis do recurso são, sempre mediante autorização prévia da Axxxx, para cobrir o **Pagamento de Custos Adicionais Eficientes** (os custos adicionais incorridos pela CXXXX em virtude da situação de escassez hídrica), os **Investimentos de Capital Não Onerosos** (investimentos que não pertencem à Companhia, mas sim ao poder público, e que serão financiados pela tarifa de contingência, conforme anexo II da resolução Axxxx n° XX, de 2016) e, finalmente, os destinados a **Modicidade Tarifária** (os valores faturados e não investidos na forma dos itens anteriores e que serão deduzidos no cálculo de movimentação tarifária futura, reajuste ou revisão tarifária, garantindo assim, a restituição dos valores à população, conforme consta no anexo II da resolução Axxxx n° XX, de 2016).

5. Ressalta que, à exceção dos custos adicionais, a Companhia não é beneficiária dos recursos oriundos da tarifa de contingência, pois necessariamente se converterão em ativos pertencentes ao Governo do XXXXXX (ligados à concessão) ou, havendo saldo remanescente não investido, serão considerados para fins de modicidade tarifária. No que se refere aos valores aplicados na construção/aquisição de ativos não onerosos, é certo que a CXXXX possui, em verdade, uma obrigação para com o Governo do XXXXXX em investir os valores (mediante autorização e fiscalização da Axxxx), funcionando como instrumento a favor do governo, ou seja, um mero agente arrecadador. Seguindo tal entendimento, a Companhia registra uma receita de tarifa de contingência pelo valor total faturado no mês e posteriormente, constitui passivo referente à obrigação de investir em ativos, com fim de minimizar os efeitos da escassez hídrica. Tal operação ocorre, uma vez que os recursos da tarifa de contingência, que excedem os custos adicionais autorizados, se encontram indisponíveis para a CXXXX.

6. Prossegue, enfatizando que parte dos recursos da tarifa de contingência deverá, necessariamente, ser aplicada na aquisição/construção de ativos pertencentes a concessão. Nessas situações, a CXXXX não tem o valor desses ativos considerados nas revisões tarifárias e não se beneficia da amortização. Esses ativos não onerosos não serão remunerados na Base de Ativos Regulatórios (BAR) e o saldo não amortizado não será indenizado ao fim da concessão, não alterando o patrimônio da companhia. Dessa forma,

considerando que os valores da tarifa de contingência utilizados para fins de construção de ativos não onerosos somente seriam registrados como receita em período futuro no confronto com a despesa de amortização do ativo intangível, entende a consulente que não haveria fato gerador do IRPJ e da CSLL, bem como da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

7. Acrescenta que os valores não autorizados para cobrir custos adicionais ou não utilizados para a construção/aquisição de ativos não onerosos serão considerados para fins de modicidade tributária, ou seja, o percentual de aumento a ser aplicado no reajuste ou revisão tarifária, será deduzido no montante correspondente ao saldo remanescente da tarifa de contingência. Nessa situação, o valor da tarifa de contingência corresponde à remuneração pela prestação de um serviço futuro, não podendo ser registrado como receita no período em que é faturado ao consumidor, conforme item 20 do CPC 30 (RI). Na visão da interessada, o registro da receita apenas deve ser realizado no exercício em que se efetivar a prestação do serviço em atenção aos critérios constantes do item 20 do CPC 30 (RI) em que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade, o estágio de execução da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade e as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com realizado no exercício em que se efetivar a prestação do serviço. Além disso, considerando que o valor atualmente faturado de contingência se refere à prestação de um serviço futuro, a receita apenas poderá ser registrada após a prestação dos serviços, de forma a respeitar o regime de competência estabelecido no art. 177 da Lei n° 6.404, de 1976.

8. Nesta linha, entende a consulente que o fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não será o faturamento, mas apenas se dará no momento em que houver a efetiva prestação dos serviços e o respectivo registro da receita, ou seja, o fato gerador apenas ocorrerá no período posterior ao reajuste ou revisão tarifária em que o saldo da tarifa de contingência for utilizado para fins de modicidade tarifaria. A consulente destaca a Solução de Consulta Cosit nº 101, de 2016, onde foi analisada a tributação incidente dos valores registrados na conta CVA das variações, positivas ou negativas, da "Parcela A" da tarifa aplicada na venda de energia elétrica. Na referida Solução de Consulta concluiu-se que a ocorrência do fato gerador do IRPJ e CSLL, bem como da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se dá no momento em que as concessionárias reconhecem o direito líquido e certo a receber, decorrente da apuração das diferenças entre os valores previstos e incorridos dos custos da Parcela A. Entretanto, reconhece que há divergências se comparado ao caso concreto da presente consulta. Todavia, em que pese a distinção, a consulente observa que o entendimento aplicado na Solução de Consulta Cosit n° 101, de 2016 seria aplicável à realidade da CXXXX, ou seja, apenas haverá fato gerador no momento em que os serviços de fato forem prestados e os custos incorridos, quando a Companhia também terá a disponibilidade econômica dos recursos. Dessa forma, restaria obedecido o regime de competência. Além disso, ressalta que há receitas com variação monetária decorrentes da tarifa de contingência, seja pelo atraso no pagamento pelos clientes ou pela aplicação dos recursos arrecadados. Portanto, os valores reconhecidos a título de variação monetária referente à tarifa de contingência registrada no passivo também não constituiriam fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como para o IRPJ e CSLL.

9. Assim, afirma a Consulente, que no momento do faturamento a CXXXX não possui disponibilidade econômica da tarifa de contingência que será utilizada para modicidade tarifária, tão pouco da tarifa vinculada à construção/aquisição de ativos não onerosos. Em verdade, os valores ficam a cargo da Axxxx, a quem compete autorizar a destinação dos recursos. Ressalta que não se verifica acréscimo patrimonial no momento em que a tarifa é faturada. Alega que, no que concerne à disponibilidade jurídica, a CXXXX também não a possui, não havendo instrumento garantidor de que os valores serão convertidos em benefício para a Companhia. A certeza está na indisponibilidade dos recursos e não no seu recebimento futuro, inexistindo direito líquido e certo. Quanto aos valores utilizados para fins de construção dos ativos não onerosos, a consulente entende que não haverá acréscimo patrimonial em qualquer momento, pois os saldos não amortizados dos ativos não serão indenizados ao fim da concessão, bem como não serão remunerados na base de ativos regulatórios para fins de revisão tarifária. Desta feita, o faturamento da tarifa de contingência que está vinculada à construção de ativos não onerosos ou que será utilizada para fins de modicidade tarifária não preenche os requisitos da hipótese de incidência contida na legislação fiscal do Imposto de Renda, inexistindo suporte fático ao fato gerador. Na visão da interessada, o mesmo entendimento deve ser aplicado às receitas de variação monetária decorrentes da tarifa de contingência vinculadas a ativos não onerosos ou que sejam utilizadas para fins de modicidade tarifária, vez que constituiriam meros valores acessórios e que devem seguir o mesmo entendimento do principal. Nessa concepção, o fato gerador ocorreria no momento em que a companhia tivesse a disponibilidade econômica ou jurídica dos recursos (momento futuro), ou seja, apenas após a autorização para a incorporação dos valores via modicidade tarifária. Com relação aos valores destinados à construção de ativos não onerosos, não haveria ocorrência do fato gerador em momento algum. Mesmo raciocínio aplicar-se-ia à CSLL, vez que sua base de cálculo também está baseada no resultado contábil.

10. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a consulente tem entendimento que aos valores utilizados para fins de modicidade tarifária aplica-se o mesmo entendimento do IRPJ, ou seja, o fato gerador ocorrerá após autorização da incorporação dos valores para fins de modicidade tarifária, diluída proporcionalmente durante o exercício. Com relação aos valores destinados à construção de ativos, entende que também não haverá fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando do faturamento da tarifa de contingência ou quando da baixa do passivo.

11. Por fim, ante o exposto acima, a consulente formula os seus questionamentos da seguinte forma:

> *1) Está correto o entendimento da Consulente de que* ***não existe fato gerador*** *das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS,* ***relacionado à tarifa de contingência cuja destinação seja a construção de ativos não onerosos, seja no faturamento ou no momento da amortização contábil destes ativos,*** *em respeito ao disposto na Lei n° 10.637/2002, na Lei n° 10.833/2003, no art. 177 da Lei n° 6.404/76 e CPC 30 (RI)?*
>
> *2) Está correto o entendimento da consulente de que* ***não existe fato gerador*** *das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS,* ***relacionado à remuneração da tarifa de contingência (receitas financeiras) cuja***

destinação seja a construção de ativos não onerosos, *em respeito ao disposto na Lei n° 10.637/2002, na Lei n° 10.833/2003, no art. 177 da Lei n° 6.404/76 e CPC 30 (R I) ?*

3) Está correto o entendimento da consulente de que, de acordo com o art. 43 da Lei n° 5.172/66, ***não existe fato gerador*** *do IRPJ e CSLL* ***relacionado à tarifa de contingência cuja destinação seja a construção de ativos não onerosos,*** *pois os valores não resultam em acréscimo patrimonial para a Companhia, seja quando do faturamento, da amortização do ativo intangível ou no fim da concessão, haja vista que os valores comporão a base de ativos regulatórios, mas não serão remunerados via tarifa e não serão indenizados ao final da concessão?*

4) Está correto o entendimento da consulente de que. de acordo com o art. 43 da Lei n° 5.172/66, ***não existe fato gerador*** *do IRPJ e CSLL,* ***relacionado à remuneração da tarifa de contingência (receitas financeiras) cuja destinação seja a construção de ativos não onerosos,*** *pois os valores não resultam em acréscimo patrimonial para a Companhia, seja quando do faturamento, da amortização contábil do ativo intangível ou no fim da concessão, haja vista que os valores comporão a base de ativos regulatórios mas não serão remunerados via tarifa e não serão indenizados ao final da concessão?*

5) Está correto o entendimento da consulente de que o fato gerador das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, bem como IRPJ e CSLL, ***relacionado à tarifa de contingência cuja destinação seja modicidade tarifária,*** *apenas ocorrerá no período tarifário posterior à autorização da incorporação de competência e ao disposto no art. 43 da Lei n° 5.172/66, art. 177 da Lei n° 6.404/76 e item 25 do CPC dos valores para fins de modicidade tarifária, proporcionalmente durante um exercício, em respeito ao regime 30 (RI)?*

6) Está correto o entendimento da consulente de que o fato gerador das Contribuições para o PIS/PASEP e C0F1NS, bem como IRPJ e CSLL, ***relacionado à remuneração da tarifa de contingência (receitas financeiras) cuja destinação seja modicidade tarifária,*** *apenas ocorrerá no período tarifário posterior à autorização da incorporação dos valores para fins de modicidade tarifária, proporcionalmente durante um exercício, em respeito ao regime de competência e ao disposto no art. 43 da Lei n° 5.172/66, art. 177 da Lei n° 6.404/76 e item 25 do CPC 30 (RI)?*

7) Caso afirmativas as respostas dos itens 5 e 6, a consulente deverá proceder ao controle dos valores em conta da parte B do Lalur até sua completa realização?

8) Caso negativas as respostas aos itens 1 a 6, em qual momento a Receita entende que ocorrerá o fato gerador?

9) *Caso negativas as respostas aos itens 1 a 6, a consulente deverá adicionar na parte A do Lalur os valores que são registrados no passivo? Os valores registrados na Parte A do Lalur também deverão ser controlados em conta específica da Parte B do Lalur?*

12. Em apertada síntese, é o relatório.

Fundamentos

13. A formalização da consulta à legislação tributária subordina-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996 e nos artigos 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 2011. A matéria se encontra regulamentada, no âmbito da RFB, pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

14. Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicável a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória.

15. A presente consulta tem como objetivo buscar esclarecimentos a respeito da tributação que incidirá sobre a tarifa de contingência estabelecida pela Agência Reguladora de Águas (Axxxx), por intermédio da Resolução nº XX, de 7 de outubro de 2016. Porém, registra-se que a consulente entrou com ação judicial na 4ª Vara Federal, objeto do Processo nº XXXXX-XX.XXXX.X.XX.XXXX pleiteando a declaração de imunidade recíproca, sendo beneficiada pela antecipação de tutela suspendendo a exigibilidade dos impostos de competência da União.

16. Diante disso, cabe mencionar que o processo administrativo de consulta deve atender, para que se configure sua admissibilidade e operem-se os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, normas infralegais que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento daquela, verificar se está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade julgadora, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal (Parecer CST/DLA/SIF nº 580, de 25 de junho de 1991).

17. Em relação aos requisitos que devem ser atendidos na formulação da consulta, destacam-se os seguintes (grifou-se):

> ***IN RFB nº 1.396, de 2013:***
>
> *Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*
>
> *(...)*
>
> *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;***
>
> *III - por quem estiver intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;*
>
> *IV - **sobre fato objeto de litígio, de que o consulente faça parte, pendente de decisão definitiva nas esferas administrativa ou judicial;***
>
> *(…**)***
>
> ***XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.***
>
> *(...)*

18. Dessa forma, deve ser considerada ineficaz a consulta que: (a) verse sobre fato objeto de litígio, de que a consulente faça parte, pendente de decisão definitiva; (b) não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida; (c) tenha por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB; nos termos do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

19. Diante disso, os questionamentos relativos ao IRPJ, por a Consulente fazer parte de litígio no que se refere à imunidade recíproca desse tributo, não serão respondidos. As eventuais referências a este tributo serão apenas para efeito de argumentação em relação à incidência da CSLL, ficando a solução da consulta restrita a esta contribuição, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

20. Nesta mesma seara, convém enfatizar que não serão objeto de análise questões relativas a dúvidas quanto aos procedimentos (questionamentos 7 e 9) a serem adotados pelo contribuinte, uma vez que não identificam o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida e têm por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

21. Posto isso, como a consulente não informa a que regime de apuração das contribuições está submetida (se cumulativa ou não cumulativa), a análise se dará supondo-se que apure a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime não cumulativo, haja vista que a dúvida exposta traz como referência a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, aplicadas às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições.

22. Para subsidiar a presente análise, cumpre examinar a legislação pertinente, bem como a Resolução Axxxx nº XX, de 2016 que estabeleceu a tarifa de contingência para os serviços públicos de abastecimento de água do XXXXXX, em virtude da situação de escassez hídrica, sendo, também, pertinente a reprodução do seu Anexo II (grifos não constam do original):

> ***Resolução Axxxx nº XX, de 2016***
>
> *Art. 1º Fica a Companhia de Saneamento Ambiental do XXXXXX –CXXXX autorizada a adotar a Tarifa de Contigência, para os serviços públicos de abastecimento de água aos usuários do XXXXXX, conforme especificado nesta resolução.*
>
> *(...)*
>
> ***Art. 3º A unidade usuária cujo consumo mensal de água ultrapasse 10 m3 fica sujeita à Tarifa de Contingência..***
>
> *§ 1º Estão sujeitos à tarifa de contingência todas as unidades usuárias, ressalvados os seguintes casos:*
>
> *I. unidades usuárias de todas as categorias,com consumo igual ou inferior a 10 m3(consumo mínimo)*
>
> *II. unidades usuárias que prestam serviço de caráter essencial, como hospitais, hemocentros, centros de diálises, prontos-socorros, casas de saúde e estabelecimentos de internação coletiva.*
>
> *(...)*
>
> ***Art. 5º O mecanismo tarifário de contingência será a aplicação de um percentual adicional sobre a fatura correspondente ao serviço de abastecimento de água de cada unidade, de acordo os percentuais dispostos no Anexo I desta Resolução, conforme a categoria da unidade usuária e considerando as tarifas vigentes****.*
>
> *(...)*
>
> ***ANEXO II***
> ***Procedimentos operacionais referentes à Tarifa de Contingência***
>
> *Os valores adicionais arrecadados pela Concessionária com a aplicação da tarifa de contingência terão como objetivo cobrir custos operacionais eficientes adicionais, decorrentes da situação de escassez, e os custos de capital, também decorrentes dessa situação, seja para investimentos emergenciais ou estruturantes.*
>
> *A receita da tarifa de contingência líquida corresponde aos valores contabilizados na rubrica receitas da tarifa de contingência deduzidos os tributos incidentes sobre o faturamento (PASEP e COFINS).*

> *Os recursos da tarifa de contingência correspondem à receita da tarifa de contingência líquida, deduzida do saldo de contas a receber líquido das perdas estimadas em crédito de liquidação duvidosa, praticado e divulgado pela prestadora em suas Demonstrações Contábeis, acrescida dos rendimentos produzidos pela aplicação financeira dos saldos disponíveis originários de sua cobrança.*
>
> ***O saldo da arrecadação da Tarifa de Contingência deverá ser transferido para uma conta bancária vinculada específica, sendo que, enquanto não tiverem seu uso autorizado pela Axxxx, deverão ser mantidos em aplicação financeira.***
>
> *(...)*
>
> *Os ativos em operação a serviço da concessão, constituídos a partir dos recursos provenientes da tarifa de contingência, para os efeitos das revisões tarifárias, serão considerados como originários de recursos não onerosos (participação financeira do usuário).*
>
> ***Extinta a vigência da tarifa de contingência, os saldos contábeis das contas vinculadas a essas receitas, que não estejam comprometidos com custos operacionais eficientes adicionais ou investimentos programados e aprovados pela Axxxx, poderão ser considerados no processo tarifário, para fins de modicidade tarifária.***
>
> *(...)*

23. Conforme se pode observar pela reprodução acima, o mecanismo tarifário de contingência consiste na aplicação de um percentual adicional sobre a fatura correspondente ao serviço de abastecimento de água de cada unidade usuária que ultrapassar o limite de $10m^3$, de acordo com os percentuais dispostos no Anexo I desta Resolução (20% ou 40%), conforme a categoria da unidade usuária e considerando as tarifas vigentes. Ou seja, em face da situação crítica de escassez hídrica, a instituição da tarifa de contingência tem a finalidade básica de contenção da demanda através de uma tarifação mais onerosa, visando a redução do consumo e evitando o agravamento da crise hídrica. Em resumo, a tarifa de contingência tem a mesma natureza da tarifa ordinária e, também, a mesma base de incidência, qual seja o consumo medido de água (m^3).

24. A questão central da presente consulta reside na forma de tributação dos recursos adicionais provenientes da cobrança da tarifa de contingência. A consulente, conforme já mencionado no Relatório, por várias vezes manifestou o entendimento de que, a exceção dos custos adicionais, a Companhia não é beneficiária dos recursos oriundos da tarifa de contingência, pois necessariamente se converterão em ativos pertencentes ao Governo do XXXXXXX(ligados à concessão) ou, havendo saldo remanescente não investido, serão considerados para fins de modicidade tarifária. Nessas situações, a interessada alega que não tem o valor desses ativos considerados nas revisões tarifárias e que o valor do faturamento da tarifa de contingência, que está vinculada à construção de ativos não onerosos ou que será

utilizada para fins de modicidade tarifária, não preenche os requisitos da hipótese de incidência contida na legislação fiscal do Imposto de Renda, inexistindo suporte fático ao fato gerador. Para a interessada o fato gerador ocorreria no momento em que a companhia tivesse a disponibilidade econômica ou jurídica dos recursos (momento futuro), ou seja, apenas após a autorização para a incorporação dos valores via modicidade tarifária. Com relação aos valores destinados à construção de ativos não onerosos, não haveria ocorrência do fato gerador em momento algum. Mesmo raciocínio aplicar-se-ia à CSLL, vez que sua base de cálculo também está baseada no resultado contábil. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a consulente tem o entendimento de que aos valores utilizados para fins de modicidade tarifária, aplica-se o mesmo entendimento do IRPJ, ou seja, o fato gerador ocorrerá após autorização da incorporação dos valores para fins de modicidade tarifária. Com relação aos valores destinados à construção de ativos, entende que também não haverá fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando do faturamento da tarifa de contingência.

25. Em decorrência do exposto, cumpre verificar em que momento essa receita deverá ser oferecida à tributação da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep. A obrigação tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador, conforme o art. 113 do CTN, abaixo reproduzido (grifos não constam do original):

> *Obrigação Tributária*
>
> *CAPÍTULO I*
>
> *Disposições Gerais*
>
> *Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> ***§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.***
>
> *§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*
>
> *§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

26. Pelo exposto acima, e considerando o entendimento expresso pela consulente, cabe ressaltar que o fato gerador do tributo não é um ato eventual, mas, na realidade, um fato econômico que cria uma disponibilidade jurídica ou econômica de renda. Ou seja, o fato imponível do tributo é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço que, efetivamente, dá nascimento à obrigação tributária. Assim, quando o § 1º do art. 113 do CTN estabelece que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, está se referindo a um fato concreto acontecido numa data determinada. Diante disso, fica claro que quando uma lei institui uma sobretarifa a ser cobrada sobre o consumo adicional de água significa dizer que o fato gerador se dará no período em que ocorrer o efetivo consumo de água além do limite estabelecido e sobre o qual será cobrada a sobretarifa. O valor arrecadado se constituirá em

receita adicional para a concessionária de distribuição de água, integrando a receita bruta da empresa e, consequentemente, o seu resultado contábil. Desta forma, o fato gerador é o consumo adicional de água (fato concreto) e não a prestação de eventual serviço em momento futuro (evento incerto). Por outro lado, não parece correto o entendimento da consulente de que os valores da tarifa de contingência não se enquadrariam em nenhuma das situações previstas no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Na verdade, **a tarifa de contingência está na mesma situação dos rendimentos provenientes da tarifação ordinária.** Ou seja, os valores provenientes da tarifa de contingência, como já mencionado acima, têm a mesma natureza dos valores arrecadados através da tarifação ordinária e devem ser tributados de maneira análoga. Vale ressaltar que a mencionada prestação futura de serviços poderá nem mesmo ocorrer, especialmente no caso da tarifa extra ser suspensa a curto prazo, já que determinados investimentos necessitam de um prazo mais longo de maturação para se tornarem efetivos.

27. Quanto à modicidade tarifária, o Anexo II da Resolução Axxxx nº XX estabelece que, uma vez extinta a vigência da tarifa de contingência, os saldos contábeis das contas vinculadas a essas receitas, que não estejam comprometidos com custos operacionais eficientes adicionais ou investimentos programados e aprovados pela Axxxx, poderão ser considerados no processo tarifário, para fins de modicidade tarifária. Como se pode observar, o texto utiliza a expressão "poderão ser considerados", o que significa que não é uma certeza mas, apenas, uma possibilidade.

28. Com relação à alegação da consulente sobre a não disponibilidade dos recursos arrecadados via tarifa de contingência, dada a necessidade de autorização da Axxxx para poder utilizá-los, cabe esclarecer que para fins de definição do fato gerador é irrelevante a destinação/aplicação dos recursos arrecadados. Assim, o fato de a Consulente alegar que, no momento do faturamento, não poder dispor dos recursos oriundos da tarifa de contingência que será utilizada para modicidade tarifária, nem das vinculadas à construção/aquisição de ativos não onerosos, são problemas relativos ao contrato de concessão, e as determinações da Agência Reguladora de Águas do XXXXXX, que não podem ser utilizados para afastar a ocorrência do fato gerador, uma vez já verificadas as circunstâncias materiais necessárias para tal, no caso o consumo de água acima do limite estabelecido e o consequente faturamento. Relevante reproduzir o estatuído pelo art. 116 do CTN (grifos não constam do original):

> *Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*
>
> ***I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;***
>
> *II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*
>
> *Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação*

tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

(...).

29. Portanto, no caso em tela, resta evidenciado o acréscimo de receita obtido pela concessionária, mediante a cobrança da tarifa de contingência. Estes valores constituem receita adicional e integram a receita bruta da empresa, influenciando diretamente o seu resultado contábil e, consequentemente, a base de cálculo da CSLL.

30. No que compete à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, 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, abaixo reproduzidos (grifos não constam do original):

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

Lei nº 10.833, de 2002

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

> ***§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)***
>
> *(...).*

31. Reforça este entendimento a informação da própria consulente de que "a totalidade dos valores referentes a tarifa de contingência estão sendo tributados pela CXXXX no momento do faturamento...", ou seja, considerando que o fato gerador dos tributos em análise decorre do faturamento devido ao efetivo consumo de água sobre o qual incidiu a sobretarifa. Deste modo, não há que se falar de prestação de serviço futuro, pois a cobrança da tarifa de contingência, assim como a da tarifa ordinária, representa uma remuneração pelo consumo medido de água, faturado para cada usuário. Ao contrário, trata-se de serviço já prestado (fornecimento/abastecimento de água).

32. Nesta linha, é equivocado o entendimento da consulente em considerar os valores arrecadados por intermédio da tarifa de contingência como remuneração pela prestação de um serviço futuro já que nas considerações da Resolução nº XX da Axxxx está perfeitamente claro que a principal razão para criação da tarifa de contingência foi a necessidade de ações visando à redução do consumo de água, para evitar o agravamento da crise hídrica, o que implicaria medidas adicionais para contenção da demanda.

33. Vale ressaltar que, na hipótese das medidas de contenção funcionarem perfeitamente, não haveria consumo acima do limite estabelecido e, evidentemente, sequer existiriam recursos para remunerar eventual serviço futuro que, nesta situação, teria que ser suportado por outra verba. Os recursos provenientes da tarifa de contingência são, na realidade, remuneração pelo consumo adicional de água, recursos estes que terão que ser reconhecidos no momento do faturamento. Desta forma, não há que se falar em não atendimento das normas do CPC 30 e, muito menos, em descumprimento do regime de competência, previsto no art. 177 na Lei nº 6.404, de 1976.

Conclusão

34. Considerando o exposto acima, conclui-se que:

a) A receita gerada pela cobrança aos usuários da Tarifa de Contingência instituída pelo art. 1º da Resolução Axxxx nº XX, de 2016, deverá compor a apuração das bases de cálculo da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, referentes aos períodos em que ocorrer o efetivo consumo de água sobre o qual incidiu a sobretarifa, sendo os tributos apurados de acordo com a lei vigente em cada um desses períodos.

b) No que tange aos questionamentos sobre o IRPJ, que a consulta seja declarada ineficaz, em virtude da consulente ser parte de litígio pendente de decisão definitiva, na esfera judicial, confome disciplinado no inciso IV do art. 18, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

c) No que tange aos questionamentos dos itens 7 e 9, que a consulta seja declarada ineficaz, em virtude da dúvida não estar relacionada a dispositivos da legislação tributária e sim a procedimentos, além de ter por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB, por força do art. 18, incisos II e XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

(Assinado digitalmente)
MARIO JORGE RENTE DA SILVA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotir e da Cotri.

(Assinado digitalmente)
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

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

(Assinado digitalmente)
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

(Assinado digitalmente)
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do 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 Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit