



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	38 – COSIT
DATA	10 de fevereiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ATIVO FINANCEIRO. RETORNO PELA BONIFICAÇÃO DA OUTORGA. RBO. TRIBUTAÇÃO.

A parcela referente ao retorno de bonificação pela outorga recebida pela concessionária compõe a sua receita anual de geração, receita operacional, constituindo-se receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PAGAMENTO DA OUTORGA DA CONCESSÃO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

O valor pago pela consulente a título de bonificação de outorga, nos termos do § 7º do art. 7º da Lei nº 12.783, de 2013, corresponde a uma obrigação contratual necessária para que a interessada possa prestar os serviços de geração de energia elétrica e, conseqüentemente, é o valor que pode ser deduzido, ao longo da execução do contrato de concessão, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, arts. 6º, 7º e 12; Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; art. 15; Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013, art. 8º, §7º, e art. 15, §10; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 17 de março de 2017, art. 68.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ATIVO FINANCEIRO. RETORNO PELA BONIFICAÇÃO DA OUTORGA. RBO. TRIBUTAÇÃO.

A parcela referente ao retorno de bonificação pela outorga recebida pela concessionária compõe a sua receita anual de geração, receita operacional,

constituindo-se receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PAGAMENTO DA OUTORGA DA CONCESSÃO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

O valor pago pela consulente a título de bonificação de outorga, nos termos do § 7º do art. 7º da Lei nº 12.783, de 2013, corresponde a uma obrigação contratual necessária para que a interessada possa prestar os serviços de geração de energia elétrica e, conseqüentemente, é o valor que pode ser deduzido, ao longo da execução do contrato de concessão, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, arts. 1º e 2º; Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; art. 15; Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013, art. 8º, §7º, e art. 15, §10; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 17 de março de 2017, art. 69.

RELATÓRIO

A consulente, pessoa jurídica de direito privado acima identificada, afirma que tem por objeto social a geração de energia elétrica a partir de fontes hídricas, sujeitando-se ao regime do Lucro Real para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e que tem dúvidas interpretativas sobre o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

I – DOS FATOS

2 Informa que, em 2017, a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL realizou leilão de concessões, no qual foi ganhadora da concessão da Usina Hidrelétrica XXXX, pagando o valor R\$ XXXX a título de bonificação de outorga, nos termos do § 7º do art. 7º da Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013, e que assinou contrato de concessão, em XXXX do mesmo ano, para a prestação de serviços de geração de energia elétrica, com prazo de exploração da Usina pelo período de 30 (trinta) anos.

3 Expõe que o referido contrato prevê o pagamento da bonificação da outorga e a obrigação de realizar ampliações e melhorias na infraestrutura da Usina, o que passou a fazer a partir de 10 de maio de 2018, data em que efetivamente assumiu a operação e manutenção da Usina.

4 Assevera que, nos termos do contrato de concessão, pode vender a energia elétrica da seguinte forma: pelo menos X% (X por cento) da energia gerada deve ser vendida no Ambiente de Contratação Regulada (ACR) e até Y% (Y por cento) pode ser negociada no Ambiente de Contratação Livre (ACL). As vendas efetivadas no ACR ocorreriam por meio de leilões organizados pelas entidades reguladoras do setor elétrico, sendo o faturamento da consulente assegurado pelo poder concedente,

que determina, via ANEEL, os preços pagos pelos consumidores pela energia elétrica. Por outro lado, no ACL, a consulente negociaria diretamente com seus clientes, dentro das regras estabelecidas pela ANEEL, estando sujeita aos riscos de demanda e seus impactos no preço.

5 Em relação ao ACR, a interessada explana que a remuneração que auferir corresponde à Receita Anual de Geração (RAG), que, mesmo sendo anual, é faturada em 12 (doze) cotas mensais. A RAG, por sua vez, seria composta por diversas parcelas, dentre as quais o Custo de Gestão dos Ativos de Geração (GAG) e o Retorno da Bonificação pela Outorga (RBO), atualizado pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) e por uma Taxa Interna de Retorno (TIR).

II – DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

6 Elucida que, após a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que determinou a convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais, em geral, a contabilização de receitas de contratos com clientes é regida pelo Pronunciamento Técnico nº 47 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e, no que toca às concessionárias de serviço público, devem ser observadas a Interpretação Técnica CPC nº 01 (ICPC 01) e a Orientação Técnica CPC nº 05 (OCPC 05).

7 Adverte que a ICPC 01 determina que as concessionárias de serviços públicos não reconheçam a infraestrutura da concessão como ativo imobilizado e, sim, como ativo financeiro o direito incondicional de receber caixa, se o poder concedente garantir em contrato o pagamento de valores preestabelecidos, ou como ativo intangível o direito de cobrar dos usuários o valor dos serviços públicos, ou seja, explorar o serviço público junto aos usuários, sem garantia dada pelo poder concedente. Haveria ainda a possibilidade de a concessionária deter os dois direitos, hipótese de modelo bifurcado.

8 Compreende que o Ambiente de Contratação Regulada (ACR) reúne as características que exigem o reconhecimento de ativo financeiro, visto que seu faturamento é garantido em contrato, enquanto o Ambiente de Contratação Livre (ACL) reúne as características que exigem o reconhecimento de ativo intangível, em razão de o faturamento depender da demanda e do pagamento pelos usuários dos serviços. Assim, ao operar no ACR, a consulente detém um direito de receber caixa contra o poder concedente (ativo financeiro), ao passo que, ao operar no ACL, detém o direito de explorar os serviços públicos e de cobrar os usuários pelo serviço prestado (ativo intangível).

8.1 No caso da Usina XXXX, a consulente afirma que reconheceu X1% do valor pago a título de bonificação de outorga como ativo financeiro e Y1% como ativo intangível, seguindo as orientações do contrato de concessão.

9 Frisa que as operações no Ambiente de Contratação Livre (ACL) e os lançamentos (e os seus efeitos fiscais) atrelados aos serviços de construção, melhorias e manutenção não fazem parte do objeto da presente consulta; esta cinge-se apenas as operações no Ambiente de Contratação Regulada (ACR).

10 Em relação às contabilizações e às exclusões que realiza, explica que:

- Atualização do ativo financeiro da RBO: (...) atualiza a conta patrimonial de ativo financeiro em contrapartida de contas de resultado de receitas financeiras. Essas atualizações estão atreladas ao reconhecimento de ajuste a valor presente (AVP), tratado no art. 183, VIII da Lei das Sociedade por Ações, em razão do ativo financeiro ser decorrente operação de longo prazo (i.e., 30 anos);
- Faturamento da RBO: (...) emite faturas referentes às cotas mensais da Receita Anual de Geração (RAG). A RAG, na sua totalidade, é composta dos custos regulatório de operação, manutenção, administração, remuneração, bem como da atualização e amortização da outorga (RBO). A RAG é estabelecida no Contrato de Concessão. Contabilmente, (...) credita a conta de ativo financeiro e debita a conta contas a receber;
- Movimentação do lucro real da RBO: (...) exclui do lucro real e da base negativa da CSLL os valores das receitas financeiras atreladas ao reconhecimento de ajuste a valor presente (AVP) da atualização do ativo financeiro da RBO (art. 4 da Lei 12.973/2014 e art. 90 da Instrução Normativa 1.700/17 (“IN 1.700/17”). Em paralelo, adiciona os valores recebidos a título de remuneração financeira e amortização da bonificação de outorga (RBO), contidos nas contas mensais faturadas da RAG.

11 Ressalta que o faturamento das cotas mensais da RAG inclui, dentre outros itens, as parcelas de remuneração financeira e o “repagamento” da bonificação de outorga (RBO), sendo que a amortização da bonificação de outorga não transitaria pelo resultado; somente a atualização financeira do ativo financeiro transitaria por contas de resultado.

12 Explana que o procedimento contábil que adota se assemelha ao adotado no caso de mútuo, em que o mutuante também registra um ativo financeiro relativo ao principal emprestado e, ao receber o valor, efetua um lançamento a débito no caixa e a crédito no ativo financeiro. Apenas os valores relativos aos juros deveriam transitar pelo resultado contábil.

13 Continua no sentido de que, se não adotasse tal procedimento, teria que amortizar o ativo financeiro, reconhecendo despesas a débito em seu resultado contábil com contrapartidas a crédito no ativo financeiro e que, do contrário, apesar de receber os valores faturados, manteria reconhecido um ativo financeiro, o que não se poderia admitir. Tal amortização seria dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por força do art. 58 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, mas esse procedimento não é entendido como correto pela consulente e seus auditores. Assim, apenas parte dos valores faturados e recebidos transitam pelo resultado contábil da consulente, as atualizações do ativo financeiro feitas com base na TIR e no IPCA, compondo o lucro líquido contábil da consulente.

III – DO TRATAMENTO FISCAL

14 Aponta que, nos termos do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, o lucro líquido apurado conforme a legislação comercial é o ponto de partida para a apuração do lucro real e do resultado ajustado, bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente.

15 Afirma que efetua, no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e no Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), a exclusão das receitas financeiras de ajuste a valor presente atreladas ao ativo financeiro e que, posteriormente, adiciona a totalidade dos valores faturados aos seus clientes no ACR, ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. Os valores faturados incluem a remuneração financeira e amortização da bonificação de outorga (RBO). Como consequência, a consultante vem incluindo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL a totalidade dos valores faturados no âmbito do ACR, ainda que nem todo ele componha o resultado contábil.

16 Lembra que a RBO, que integra a RAG (faturamento da consulta), é também composta por uma parcela que se destinaria apenas a “restituir” o valor da bonificação outorgada. Essa parcela não integraria o resultado contábil da consultante, visto que reconhecida como contrapartida direta em seu ativo financeiro, de modo a reduzi-lo, e conseqüentemente, no entendimento da consultante, não deveria compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IV – DO ENTENDIMENTO DA CONSULENTE A RESPEITO DO TRATAMENTO FISCAL

17 Indica que a legislação de regência do IRPJ e da CSLL vincula a base de cálculo desses tributos ao resultado da pessoa jurídica apurado em conformidade com as normas contábeis, não cabendo às repartições contábeis opinar sobre processos de contabilização, nos termos do Parecer Normativo CST nº 347, de 1970.

18 No entender da interessada, a contabilização de suas operações deve observar os chamados princípios de contabilidade geralmente aceitos e que os ajustes ao lucro líquido apurado somente são necessários se houver disposição legal que os exija.

19 Expõe que as normas editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), determinam a contabilização de contratos de concessão na forma que descreve, por meio da qual nem todos os valores faturados seriam efetivamente reconhecidos como receita em seu resultado contábil, frisando que parte do valor faturado corresponde à restituição do valor pago a título de outorga, de modo que deveriam ser registrados exclusivamente em contas patrimoniais (crédito em ativo financeiro e débito em contas a receber).

20 Cita que, no âmbito da legislação tributária, o art. 36 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, determina que a concessionária de serviço público pode tributar o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, com contrapartida em ativo financeiro, à medida de seu efetivo recebimento.

21 Menciona que o art. 168 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, reproduz e detalha o art. 36 da Lei nº 12.973, de 2014, e que o art. 169 da IN determina que o ajuste a valor presente (AVP) relativo ao ativo financeiro reconhecido em contrapartida às receitas que trata o referido art. 36 deve ser tributado nos termos do art. 90 da IN RFB nº 1.700, de 2017, cujo fundamento é o art. 4º da Lei nº 12.973, de 2014, que estabelece a neutralidade fiscal desses valores. Contudo, afirma que a questão posta na consulta não envolve receitas da fase de construção e melhorias, nem a movimentação dos valores de AVP.

22 Compreende que a legislação tributária, ao tratar de contratos de concessão de serviços públicos, não determina a realização de adições à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, exceto nos casos em que haja diferimento da receita e que, no presente caso, as receitas, custos e despesas (exceto as exclusões e adições relativas ao AVP) decorrentes da execução do contrato de concessão, apurados em conformidade com as normas contábeis, devem servir de base de cálculo à apuração do IRPJ e da CSLL.

23 Prossegue no entendimento de que pode: (i) adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL somente os valores atrelados à remuneração financeira recebida por meio do faturamento mensal da RAG e não a totalidade dos valores faturados, que incluem a parcela da amortização da bonificação da outorga (RBO) ou (ii) continuar a adicionar à determinação dos referidos tributos a totalidade dos valores faturados, excluindo os valores que correspondem à restituição do montante recebido a título de RBO e que, neste último cenário, o total a ser excluído equivaleria ao valor pago a título de bonificação da outorga, que foi registrada em ativo financeiro.

24 Observa que a segregação inicial entre ativo financeiro e ativo intangível, em razão da atuação no ACR e no ACL, não impacta o valor final que afetará as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL uma vez que a parcela reconhecida como ativo intangível é objeto de amortização nos termos do art. 41 da Lei nº 12.973, de 2014, também diminuindo as bases de cálculo dos referidos tributos.

V – DOS QUESTIONAMENTOS

25 Apresenta os seguintes questionamentos:

a) Está correto o entendimento da Consulente de que não é necessário adicionar à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL o valor da amortização da bonificação de outorga (RBO) faturado, mensalmente, da RAG?

b) Na hipótese de V. Sa. responder negativamente à questão acima, está correto o entendimento da Consulente de que ela pode excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores que correspondem à restituição do “principal” do valor pago a título de bonificação de outorga, ou seja, os valores da amortização da bonificação de outorga?

26 Por fim, a consulente presta as declarações previstas no inciso II do § 2º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, vigente à época da apresentação da consulta.

FUNDAMENTOS

27 O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

28 Ademais a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações ou interpretações e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

29 Preliminarmente, informa-se à consulente que, apesar de a consulta ter sido apresentada na vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, as normas relativas ao processo de consulta agora estão contidas na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, que revogou a primeira.

30 Conforme Estatuto Social da consulente, esta tem por objeto social a geração de energia elétrica e a participação em outras sociedades como acionista, sócia ou quotista, no Brasil e no exterior, bem como empreendimentos de geração de energia elétrica e concessões de geração de energia elétrica no Brasil.

31 Quanto ao mérito da consulta, nos termos da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão de prestação de serviços públicos, o pagamento pela outorga da concessão é critério de julgamento da licitação:

Art. 15. No julgamento da licitação será considerado um dos seguintes critérios:
(Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998)

I - o menor valor da tarifa do serviço público a ser prestado; (Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998)

II - a maior oferta, nos casos de pagamento ao poder concedente pela outorga da concessão; (Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998)

III - a combinação, dois a dois, dos critérios referidos nos incisos I, II e VII; (Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998)

IV - melhor proposta técnica, com preço fixado no edital; (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998)

V - melhor proposta em razão da combinação dos critérios de menor valor da tarifa do serviço público a ser prestado com o de melhor técnica; (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998)

VI - melhor proposta em razão da combinação dos critérios de maior oferta pela outorga da concessão com o de melhor técnica; ou (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998)

VII - melhor oferta de pagamento pela outorga após qualificação de propostas técnicas. (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998)

(grifos não constam do original)

32 Especificamente no que tange à bonificação pela outorga da concessão, a Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013, que trata das concessões de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica estabelece:

Art. 8º As concessões de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica que não forem prorrogadas, nos termos desta Lei, serão licitadas, na modalidade leilão ou concorrência, por até 30 (trinta) anos.

(...)

§ 7º O pagamento pela outorga da concessão a que se refere o inciso II do caput art. 15 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, será denominado, para fins da licitação de que trata o caput, bonificação pela outorga. (Redação dada pela Lei nº 13.203, de 2015)

(...)

Art. 15. A tarifa ou receita de que trata esta Lei deverá considerar, quando houver, a parcela dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados, não depreciados ou não indenizados pelo poder concedente, e será revisada periodicamente na forma do contrato de concessão ou termo aditivo.

(...)

§ 10. A tarifa ou receita de que trata o caput deverá considerar, quando couber, a parcela de retorno da bonificação pela outorga de que trata o § 7º do art. 8º, observada, para concessões de geração, a proporcionalidade da garantia física destinada ao ACR. (Redação dada pela Lei nº 13.203, de 2015)

(grifos não constam do original)

32.1 Nestes termos, a bonificação por outorga corresponde ao valor pago pela concessionária vencedora do processo licitatório, quando da assinatura do respectivo contrato de concessão, nos termos do § 7º do art. 8º da Lei nº 12.783, de 2013, sendo um dispêndio necessário ao adimplemento do contrato e, conseqüentemente, à prestação de serviços de energia elétrica na forma prevista no certame licitatório.

32.2 Ademais, depreende-se que a receita recebida e/ou a tarifa cobrada pela concessionária de energia elétrica, deverá considerar a parcela de retorno de bonificação pela outorga paga por aquela quando da realização da licitação, caso haja a utilização desse critério para julgamento do certame. Isto é, a parcela de retorno de bonificação pela outorga recebida pela concessionária compõe sua remuneração auferida, no caso da presente consulta, por meio da geração de energia elétrica e, conseqüentemente, recupera, ao longo do período contratual, o valor pago a título de investimento na licitação.

32.3 Esta conclusão também pode ser inferida por meio da leitura do edital do leilão realizado pela ANEEL, apresentado pela interessada à fl. 70, em que consta que a receita anual de geração (RAG) corresponde à remuneração da concessionária pela prestação de serviços de geração de energia elétrica, na parcela da garantia física destinada ao regime de cotas de garantia física de energia e de

potência da usina, sendo composta pelo custo de gestão do ativo de geração e por parcela do retorno da bonificação pela outorga.

32.4 Ainda com base no referido edital vê-se que a concessionária teria direito à RAG a partir da data de início do prazo da concessão, sendo paga em parcelas duodecimais e com reajustes e revisões, de acordo com o estabelecido no contrato de concessão e nos regulamentos da ANEEL.

32.5 Por conseguinte, considerando-se que a parcela de retorno de bonificação pela outorga recebida pela consulente decorre do exercício de seu objeto social e compõe sua receita anual de geração, passa-se à análise das repercussões contábeis e tributárias derivadas destes fatos.

33 Primeiramente, informa-se à consulente que a correção dos procedimentos contábeis por ela adotados está fora do objeto da presente consulta. Nesse sentido, a antiga Coordenação do Sistema de Tributação esclareceu:

Parecer Normativo CST nº 347, de 1970 (DOU de 29.10.1970)

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos só estarão sujeitos a impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.

(grifos não constam do original)

34 Não obstante isso, conforme informado pela própria consulente, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) orienta as concessionárias de serviços públicos acerca da forma de contabilização dos referidos contratos de concessões, principalmente por meio da Interpretação Técnica CPC nº 01 (ICPC 01) e a Orientação Técnica CPC nº 05 (OCPC 05), que tratam especificamente desses contratos.

35 Nos termos da OCPC 05, a identificação do modelo aplicável ao contrato de concessão está diretamente relacionada ao responsável pela remuneração do concessionário:

17. Quando um concessionário é remunerado pelos usuários dos serviços públicos, em decorrência da obtenção do direito de cobrá-los a um determinado preço e período pactuado com o poder concedente, o valor despendido pelo concessionário na aquisição desse direito deve ser reconhecido no ativo intangível.

18. Por outro lado, quando o responsável pela remuneração dos investimentos feitos pelo concessionário for o poder concedente e o contrato estabelecer que há o direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, independentemente do uso efetivo da infraestrutura (demanda) ao longo do prazo de concessão, é necessário o reconhecimento do ativo financeiro.

19. Nos casos em que os investimentos efetuados pelo concessionário é, em parte, remunerado pelos usuários do serviço público e em parte pelo poder concedente, seja com base na previsão contratual à indenização ao final da concessão ou

complementação de receita no seu decorrer, está-se diante de um modelo híbrido: parte ativo intangível e parte ativo financeiro, onde o reconhecimento deste último é dependente da confiabilidade de sua estimativa e de representar direito incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro.

(grifo não conta do original)

35.1 Com base nas informações trazidas à baila pela consulente, observa-se que, no caso que ora se analisa, trata-se de hipótese de modelo bifurcado.

36 A interessada assevera que sua dúvida diz respeito apenas à parte contratual contabilizada como ativo financeiro, oriunda de sua atuação no Ambiente de Contratação Regulada (ACR), cujo faturamento é garantido em contrato. Dessa forma, a análise aqui realizada se restringirá a tal situação.

37 A venda da energia elétrica produzida no âmbito do ACR e do Sistema Interligado Nacional – SIN, do qual a consulente faria parte, é regulada pela ANEEL, nos termos do Decreto nº 5.163, de 30 de julho de 2004:

Art. 1º A comercialização de energia elétrica entre concessionários, permissionários e autorizados de serviços e instalações de energia elétrica, bem como destes com seus consumidores no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á nos Ambientes de Contratação Regulada ou Livre, nos termos da legislação, deste Decreto e de atos complementares.

(...)

§ 2º Para fins de comercialização de energia elétrica, entende-se como:

I - Ambiente de Contratação Regulada - ACR o segmento do mercado no qual se realizam as operações de compra e venda de energia elétrica entre agentes vendedores e agentes de distribuição, precedidas de licitação, ressalvados os casos previstos em lei, conforme regras e procedimentos de comercialização específicos;

II - Ambiente de Contratação Livre - ACL o segmento do mercado no qual se realizam as operações de compra e venda de energia elétrica, objeto de contratos bilaterais livremente negociados, conforme regras e procedimentos de comercialização específicos;

III - agente vendedor o titular de concessão, permissão ou autorização do poder concedente para gerar, importar ou comercializar energia elétrica;

(...)

Art. 19. A ANEEL promoverá, direta ou indiretamente, licitação na modalidade de leilão para a contratação de energia elétrica pelos agentes de distribuição do SIN, observados os procedimentos e as diretrizes fixados em ato do Ministro de Estado de Minas e Energia, que contemplarão os montantes por modalidade contratual

de energia, a que se refere o art. 28, a serem licitados. (Redação dada pelo Decreto nº 9.143, de 2017)

(grifos não constam do original)

38 Em relação ao ativo financeiro, as normas contábeis proferidas pelo CPC estabelecem:

Interpretação Técnica CPC nº 01 - ICPC 01

16. O concessionário deve reconhecer um ativo financeiro à medida em que tem o direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro do concedente pelos serviços de construção; o concedente tem pouca ou nenhuma opção para evitar o pagamento, normalmente porque o contrato é executável por lei. O concessionário tem o direito incondicional de receber caixa se o concedente garantir em contrato o pagamento (a) de valores preestabelecidos ou determináveis ou (b) insuficiência, se houver, dos valores recebidos dos usuários dos serviços públicos com relação aos valores preestabelecidos ou determináveis, mesmo se o pagamento estiver condicionado à garantia pelo concessionário de que a infraestrutura atende a requisitos específicos de qualidade ou eficiência.

(...)

20. O concessionário deve contabilizar receitas e custos relativos aos serviços de operação de acordo com o CPC 47.

Orientação Técnica CPC nº 05 - OCPC 05

Classificação do ativo financeiro no balanço patrimonial

22. O item 24 da ICPC 01 permite a classificação do ativo financeiro em três categorias, como definido no Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. Analisando o ambiente regulatório brasileiro, e as definições do CPC 38, entende-se que o ativo financeiro da indenização, em princípio, seria melhor classificado como recebível.

Classificação da remuneração do ativo financeiro na demonstração do resultado

23. A parcela de remuneração do ativo financeiro deve ser apresentada na demonstração do resultado de forma consistente com o modelo de negócio da indústria e de acordo com o seu modelo de gestão. Por ser parte intrínseca do negócio, deve ser apresentada entre as receitas da operação. Divulgação deve ser dada nas demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas a essas receitas.

(grifos não constam do original)

38.1 Em termos contábeis, a consultante deveria contabilizar a parcela de retorno de bonificação pela outorga como receita em suas demonstrações de resultado uma vez que esta decorre

do exercício de seu objeto social, sendo parte de sua receita operacional oriunda do respectivo contrato de concessão de geração de energia elétrica.

39 No que tange à legislação tributária, o lucro real e o resultado ajustado são obtidos respectivamente, a partir do lucro líquido e do valor do resultado do exercício e determinados com base na escrituração do contribuinte, realizada com observância das leis comerciais e fiscais.

Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977

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

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

(...)

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

.....

Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

(grifos não constam do original)

40 Ademais, como a parcela referente ao retorno de bonificação pela outorga recebida pela concessionária compõe a receita anual de geração, receita operacional da consulente, tal montante deve ser computado na receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977:

Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifos não constam do original)

40.1 Logo, como ressaltado pela consulente, afirma-se que não há norma específica que determine a adição do valor da parcela de retorno de bonificação pela outorga recebido pela concessionária de energia elétrica à determinação do lucro real e do resultado ajustado. Contudo, tal constatação decorre do fato de que, nos termos da legislação tributária, tal valor compõe sua receita bruta e, conseqüentemente, já deveria constar do resultado contábil determinado pela pessoa jurídica, o lucro líquido do exercício.

41 Ainda em relação à tributação da receita, explicita-se que, apesar de citados pela consulente, não se aplicam o art. 36 da Lei nº 12.973, de 2014, e o art. 168 da IN RFB nº 1.700, de 2017, ao caso em questão pois estes dispositivos tratam da hipótese de receita reconhecida na fase de construção cuja contrapartida seja ativo financeiro, enquanto as dúvidas da interessada, nos termos delimitados no item 9 desta consulta, cingem-se à fase de operação.

42 Nos termos dos critérios contábeis atuais, essencialmente, a concessionária de serviço público de energia elétrica atua como prestadora de serviços de construção e operação. Assim, os recursos despendidos no adimplemento das suas obrigações contratuais, no caso, prestação de serviços relativos à energia elétrica, devem ser reconhecidos e/ou apropriados como custos ou despesas ao longo da execução do contrato, em contrapartida às receitas auferidas e reconhecidas no âmbito do mesmo contrato, com base no regime de competência. É o que se depreende da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017:

Art. 68. Na determinação do lucro real serão dedutíveis somente as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º Consideram-se necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Art. 69. Serão indedutíveis na apuração do resultado ajustado as despesas desnecessárias às operações da empresa.

(grifos não constam do original)

42.1 Observa-se que o valor pago pela consulente a título de bonificação de outorga, nos termos do § 7º do art. 8º da Lei nº 12.783, de 2013, corresponde a uma obrigação contratual necessária para que a interessada possa prestar os serviços de geração de energia elétrica. Logo, diferentemente

do afirmado pela interessada, é o valor pago quando do vencimento do leilão da concessão que pode ser deduzido pela concessionária para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, ao longo da execução do contrato de concessão, e não a parcela de retorno da bonificação de outorga que compõe a RAG e diz respeito à remuneração pelos serviços que presta.

CONCLUSÃO

43 Com base no exposto, responde-se à consulente que:

43.1 a parcela referente ao retorno de bonificação pela outorga recebida pela concessionária compõe a sua receita anual de geração, receita operacional, constituindo-se receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; e

43.2 o valor pago pela consulente a título de bonificação de outorga, pagamento da outorga da concessão, nos termos do § 7º do art. 8º da Lei nº 12.783, de 2013, corresponde a uma obrigação contratual necessária para que a interessada possa prestar os serviços de geração de energia elétrica e, conseqüentemente, é o valor que pode ser deduzido, ao longo da execução do contrato de concessão, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assinado digitalmente

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

De acordo. À consideração d Coordenador-Geral da Cosit - Substituto.

Assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Aprovo a presente Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit - Substituto