XXXI ENCONSEL

Encontro Nacional dos Contadores
do Setor de Energia Elétrica

GAIA SILVA GAEDE
& ASSOCIADOS
ADVOGADOS

Os efeitos do registro contábil do ativo intangível/financeiro nos créditos de ICMS

Novembro 2015

XXXI ENCONSEL
Encontro Nacional dos Contadores do Setor de Energia Elétrica

GAIA SILVA GAEDE & ASSOCIADOS | ADVOGADOS

Novas Práticas Contábeis

- ✓ Alteração da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.) pelas leis:
- ✓ Lei nº 11.638, de 2007
- ✓ Lei nº 11.941, de 2009

Brasil passou a adotar práticas e padrões internacionais de contabilidade, aderindo aos modelos adotados pelo IASB - *International Accounting Standards Board*.

Novas Práticas Contábeis

- ✓ Foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), através da Resolução CFC nº 1055/2005, para a interpretação, estudo e orientação destas práticas internacionais *vis a vis* a legislação brasileira.

- ✓ O IASB emitiu a IFRIC 12 (interpretação do *International Financial Reporting Interpretations Comitee)* que foi a base para emissão da Interpretação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (ICPC) nº 01.

Novas Práticas Contábeis

ICPC 01 – Contratos de Concessão – enquadramento/ conceitos para fins de classificação fiscal:

1) Intangível - O concessionário deve reconhecer um ativo intangível à medida em que recebe o direito (autorização) de cobrar os usuários dos serviços público. Esse direito não constitui direito incondicional de receber caixa porque os valores são condicionados à utilização do serviço pelo público.

Novas Práticas Contábeis

2) Financeiro - 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

Novas Práticas Contábeis

Antes dos ajustes da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade, a estrutura do balanço patrimonial, de acordo com a Lei nº 6.404/76, era a seguinte:

BALANÇO PATRIMONIAL	
Ativo, Passivo e seus sub-grupos de acordo com a Lei 6.404/76.	
ATIVO	PASSIVO E PL
Circulante (normalmente até 365 dias)	Circulante (normalmente até 365 dias)
Realizável a Longo Prazo (normalmente após 365 dias)	Exigível a Longo Prazo (normalmente após 365 dias)
Permanente Investimentos Imobilizado Diferido	Resultado de Exercícios Futuros Patrimônio Líquido Capital Lucros Acumulados

Novas Práticas Contábeis

Posteriormente, com as alterações das Leis nº 11.638/2007 e Lei nº 11.941/2009 (conversão da MP 449/08) foram introduzidas mudanças e a estrutura do Balanço Patrimonial ficou da seguinte forma:

BALANÇO PATRIMONIAL	
Ativo, Passivo e seus-subgrupos de acordo com a Lei nº 11.941/09	
ATIVO	PASSIVO E PL
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
Realizável a Longo Prazo	Patrimonio Líquido
Investimentos	Capital Social
Imobilizado	Reservas de Capital
Intangível	Ajustes de Avaliação Patrimonial
	Reservas de Lucros
	Ações em Tesouraria
	Prejuízos Acumulados

Novas Práticas Contábeis

Em resumo, as principais alterações na estrutura do balanço patrimonial envolveram, dentre outras:

- a criação, no ativo e no passivo, do subgrupo "Não Circulante";
- a inclusão do "Intangível" no subgrupo "Não Circulante";
- a eliminação do grupo "Permanente".

Novas Práticas Contábeis - Anterior x Atual

Anteriormente às novas práticas contábeis, a contabilização dos ativos das concessionárias era feita da seguinte forma:

BALANÇO PATRIMONIAL		
Contabilização conforme Lei nº 6.404/76		
CONTAS	DÉBITO	CRÉDITO
ATIVO		
Permanente		
Edificações Obras Civis e Benfeitorias	1.000,00	
Máquinas e Equipamentos	500,00	
PASSIVO		
Fornecedores		1.500,00

Novas Práticas Contábeis - Anterior x Atual

Os ativos de infraestrutura, consoante a ICPC 01, passaram a ser assim registrados:

BALANÇO PATRIMONIAL		
Contabilização Após novas Práticas Contábeis - ICPC 01		
CONTAS	DÉBITO	CRÉDITO
ATIVO		
Intangível/Financeiro	1.050,00	
RESULTADO		
Receitas de Construção		1.050,00

CONTAS	DÉBITO	CRÉDITO
RESULTADO		
Custos de Construção	1.000,00	
ATIVO		
Caixa		1.000,00

Novas Práticas Contábeis - Posição ANEEL

A ANEEL, por sua vez, não adotou as regras contábeis constantes do ICPC 01, mantendo demonstrações contábeis próprias (ANEEL - Resolução Normativa ANEEL nºs 605/2014 e 396/2010; SFF-ANEEL, Nota Técnica no 15/2010).

Novas Práticas Contábeis – Posição ANEEL

O Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MCSE), versão 2015, em seu item '3' – Conceitos e Fundamentos', cita:

" *As principais particularidades entre a contabilidade regulatória e a contabilidade societária são tratadas nas Instruções Gerais - IG, Instruções Contábeis - IC e Técnicas de Funcionamento. Entre as principais adaptações apresentadas neste Manual em relação aos CPCs, destacam-se:*

ICPC 01 - Contratos de Concessão - esta ICPC não foi contemplada neste Manual. Desta forma, quando da sua aplicação para fins societários não deverá refletir nas informações contábeis regulatórias, devendo seus efeitos serem eliminados."

Novas Práticas Contábeis – Posição ANEEL

Dito Manual determina a classificação dos bens em questão nas contas do Ativo não circulante: (i) “7.2.45 Edificações, obras civis e benfeitorias” e (ii) “7.2.47 Máquinas e equipamentos”.

O primeiro (i) destina-se à contabilização das imobilizações em edificações, obras civis e benfeitorias sobre terrenos e, quando for o caso, sobre servidões. O segundo (ii) às imobilizações em máquinas e equipamentos, de modo exclusivo e permanente, na consecução do objeto da outorga para o Serviço Público de Energia Elétrica.

Novas Práticas Contábeis - Societário x Regulatório

✓ Ativos de infraestrutura

Contabilidade Societária: contabilizados como ativo intangível ou ativo financeiro

Contabilidade Regulatória: registrados em ativo Imobilizado.

Direito ao Crédito de ICMS

O artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96, assim determina:

"Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação."

Direito ao Crédito de ICMS

Art. 20 – crédito na entrada de mercadoria destinada ao “ativo permanente”.

A estrutura do balanço patrimonial adotada à época da edição da referida LC (1996), continha o grupo “Permanente”, o qual estava subdividido em “Investimentos”, “Imobilizado” e “Diferido”.

Direito ao Crédito de ICMS

Na estrutura atual, contudo, o grupo "Permanente" foi extinto, passando a figurar o grupo "Não Circulante", subdivido em "Realizável a Longo Prazo", "Investimentos", "Imobilizado" e "Intangível".

Direito ao Crédito de ICMS

- Diante deste cenário, há ou não a possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS sobre as aquisições de ativo imobilizado por parte das distribuidoras/geradores de energia elétrica?

Conceito de Ativo Imobilizado

O art. 179, IV, da Lei nº 6.404/76,com as alterações da Lei nº 11.638/07, assim define o ativo imobilizado:

"Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens."

Conceito de Ativo Imobilizado

O mesmo art. 179, VI, da Lei nº 6.404/76 trata como ativo intangível:

"Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio."

Conceito de Ativo Imobilizado

O mesmo art. 179, VI, da Lei nº 6.404/76 trata como ativo intangível:

"Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio."

Ativo Imobilizado x Contabilização

Pode-se admitir que a partir da vigência da ICPC 01, os bens reversíveis adquiridos pelas concessionárias não mais são imobilizados (num passe de mágica deixaram de ser corpóreos para ser incorpóreos, por conta de uma 'melhor' técnica contábil)?

Será que uma mera troca de linha na contabilidade passou a selar o destino do direito de crédito ao ICMS, embora sob o prisma físico e de utilização destes bens no exercício da atividade nada tenha mudado antes ou depois da edição do ICPC 01?

Ativo Imobilizado x Contabilização

Veja-se o perigo que representa a aplicação de uma orientação contábil (substância econômica) em detrimento da 'forma jurídica'. É o mesmo que alterar, através da FORMA contábil, a NATUREZA jurídica/ESSÊNCIA do instituto.

Na essência os bens que formam a infraestrutura são Ativos Fixos das concessionárias de energia, pois estas detém o controle, riscos e benefícios destes que formam a infraestrutura necessária para cumprir as suas atividades.

Novas Regras Contábeis x Direito Tributário

É salutar a *convergência* das regras contábeis brasileiras aos padrões internacionais, mas cabe adaptá-las ao sistema tributário nacional.

O legislador federal buscou preservar a neutralidade fiscal das novas regras contábeis até que fossem analisados seus impactos tributários.

Novas Regras Contábeis x Direito Tributário

Em âmbito federal, foi realizado trabalho específico por um grupo de Auditores o qual consistiu na proposição de ato legal que revogasse o Regime Tributário de Transição (RTT) e estabelecesse o tratamento tributário a ser dado aos novos critérios contábeis, sendo consideradas as seguintes etapas (i) análise dos impactos tributários decorrentes dos novos critérios contábeis; (ii) verificação se os novos critérios contábeis poderiam ser adotados para fins tributários, (iii) análise dos ajustes a serem efetuados para os critérios contábeis que não possam ser aceitos para fins tributários, dentre outras.

Novas Regras Contábeis x Direito Tributário

Neste sentido, o item 62 da exposição de motivos da Medida Provisória (MP) nº 627/2013, já convertida na Lei nº 12.973/2014, deixa claro ao comentar o artigo 54 (correspondente ao art. 58, da Lei nº 12.973/2014):

"62. O art. 54 visa dar segurança jurídica ao contribuinte, estabelecendo a neutralidade dos efeitos tributários decorrentes de modificações de métodos e critérios contábeis que seja introduzido por ato infralegal até que a matéria seja regulada pela legislação tributária."

Novas Regras Contábeis x Direito Tributário

A Lei nº 12.973, de 13/05/2014, neutralizou efeitos trazidos pelas novas normas contábeis quando verificado que tais critérios não poderiam gerar efeitos tributários. Como exemplo, foi acrescentando o inciso XI, ao § 3º, do artigo 1º, da Lei nº 10.637/2002, no caso do PIS, bem como o inciso VI, ao § 2º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, no caso da COFINS, visando anular os efeitos das receitas registradas a título de construção da infraestrutura das concessionárias. Veja-se:

Novas Regras Contábeis x Direito Tributário

Cita-se:

PIS (Inciso XI, ao § 3º, do artigo 1º, da Lei nº 10.637/2002)

"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.

§ 3º. Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;"

Novas Regras Contábeis x Direito Tributário

Descabido admitir que as novas regras de contabilização visam à restrição ao direito de crédito de ICMS relacionado a bens que se destinam à utilização em atividade tributada, pois o foco único da adoção dos padrões internacionais não se relaciona diretamente com o direito tributário.

Novas Regras Contábeis x Direito Tributário

A falta de Legislação Estadual regulamentando o tema poderia justificar a glosa de créditos de ICMS sobre ativos imobilizado que alguns Estados/ fiscalizações estaduais vêm adotando?

DA VIOLAÇÃO AO PRINCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

A CF/88 adota o princípio da não-cumulatividade para o ICMS, estabelecendo que este *"será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"* (art. 155, § 2º, I, da Carta Magna).

DA VIOLAÇÃO AO PRINCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

A energia elétrica, para todos os fins de direito, é uma mercadoria sujeita à Incidência do ICMS (art. 2º § 1º, III da LC nº 87/96).

Assegurado às Concessionárias o direito de crédito de ICMS sobre a aquisição de bens (mercadorias ou ativo imobilizado), destinados à consecução de seu objeto social.

DA VIOLAÇÃO AO PRINCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Óbice à apropriação de créditos de ICMS pelo registro contábil em intangível/financeiro - segregação da parte da receita correspondente à recuperação do intangível (chamada de receita de construção), pois, nesta hipótese, também não seria considerada como derivada da "venda de energia elétrica" e não poderia sofrer a incidência do ICMS.

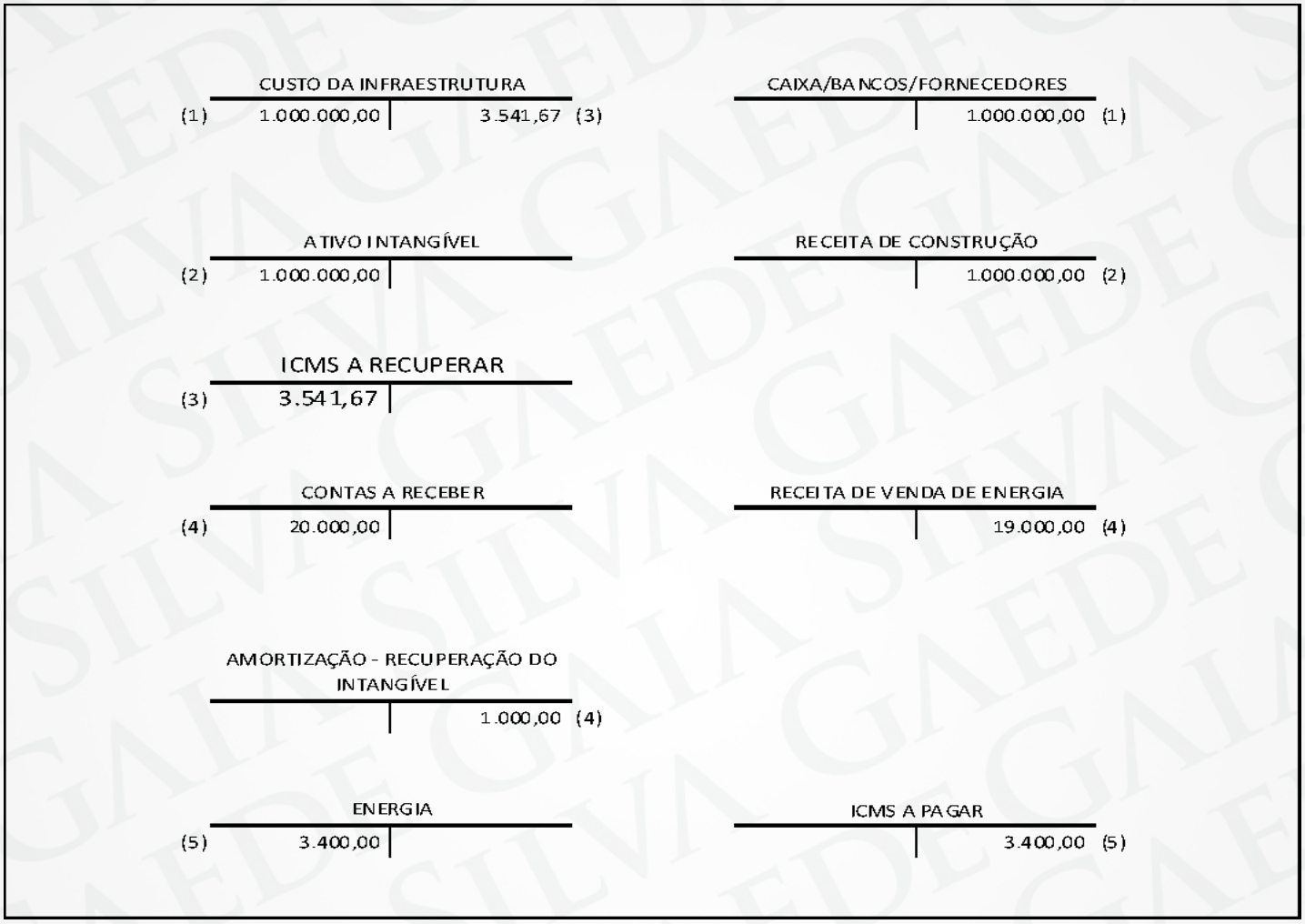
DA VIOLAÇÃO AO PRINCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

- Exemplifica-se: atualmente os lançamentos contábeis das concessionárias de serviços públicos são assim feitos:

DADOS HIPOTÉTICOS:	
Aquisição de bens para utilização na Infraestrutura	1.000.000,00
ICMS destacado na NF do Fornecedor (17%)	170.000,00
Parcela do ICMS creditável por mês (1/48)	3.541,67
Valor do KW (com ICMS embutido)	20,00
Valor da recuperação do Intangível por KWh	1,00
Fornecimento de energia no período (em KWh)	1.000
Valor faturado pela venda de energia	20.000,00
ICMS sobre fornecimento de energia (17%)	3.400,00
Valo total da recuperação do intangível - Amortização	1.000,00

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS
(1) AQUISIÇÃO DA INFRAESTRUTURA
(2) LANÇAMENTO DO ATIVO INTANGÍVEL
(3) Aproveitamento do Crédito ICMS - CIAP
(4) VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA
(5) Contabilização do ICMS sobre a venda de energia

DA VIOLAÇÃO AO PRINCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE



DA VIOLAÇÃO AO PRINCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Se a Fiscalização Estadual pretender glosar (não mais aceitar) o crédito do ICMS nas aquisições de bens empregados na infraestrutura, por força das normas contábeis, terá, igualmente, que considerar a consequência destas mesmas normas contábeis que fazem com que se separe (i) a venda de energia (ii) do valor da recuperação do custo de construção, e, assim, haveria uma natureza jurídica diferente não submetida ao ICMS, (no exemplo acima, R$ 1.000,00).

DA VIOLAÇÃO AO PRINCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Ponto a ponderar – Reequilíbrio econômico financeiro do contrato (a exemplo do PIS/COFINS não-cumulativo – repasse para tarifa apenas da alíquota efetiva)

Glosa do crédito – corresponde a registro como custo da parcela do ICMS.

DA VIOLAÇÃO AO PRINCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Corroborando essa linha de entendimento – embora não concordemos – a RFB, em Solução de Consulta (Solução de Consulta - Cosit nº 174, 3/7/2015), vem a confirmar, que a partir das novas regras contábeis, as Concessionárias de Serviço Público exercem atividade de 'construção', estando as receitas deste 'serviço' sujeitas à tributação presumida de 32%, o que corroboraria, em última análise, a possibilidade de segregação da parcela recuperação de custo de construção do montante da venda de energia elétrica.

CONCLUSÃO:

1) Opinamos pela manutenção do crédito de ICMS sobre ativo imobilizado, eis que a forma de contabilização não pode se sobrepor à essência e natureza jurídica dos bens de infraestrutura necessários ao exercício da atividade de fornecimento de energia elétrica.

2) Porém, se os registros contábeis passam a gerar nova regra jurídica, a receita de construção não deve sujeitar-se ao ICMS, devendo ser segregadas as parcelas de venda de energia daquela relativa à recuperação da construção. (aumento de custo da energia - bandeira roxa...)

OBRIGADA!

Sandra Stocco de Siqueira – sandra.stocco@gsga.com.br
Gaia, Silva, Gaede & Associados, Advogados
Av. Rio Branco, 116, 9º, 10º e 15º, andares – Centro – Rio de Janeiro/RJ
www.gsga.com.br

Esta apresentação é de autoria dos advogados da Gaia, Silva, Gaede & Associados, a quem pertencem todos os direitos, e sem cuja autorização não deve ser, de forma alguma, fornecida, reproduzida ou divulgada. Seu conteúdo não tem por finalidade o alcance de um determinado resultado específico, mas sim a demonstração do panorama legal sobre a matéria no momento de sua elaboração, sobre cuja atualização não nos responsabilizamos, não consistindo em qualquer aconselhamento jurídico, que deve ser fornecido apenas mediante a análise de cada situação concreta.

Endereços e Contatos

São Paulo
Rua da Quitanda, nº 126 - Centro
CEP: 01012-010 - São Paulo, SP
Tel: +55 (11) 3797-7400
Fax: +55 (11) 3101-2226
e-mail: gaiasp@gaiasilvagaede.com.br

Rio de Janeiro
Av. Rio Branco, 116 - 9º e 10º andares - Centro
CEP: 20040-001 - Rio de Janeiro, RJ
Tel: +55 (21) 2506-0900 / 3852-3600
Fax: +55 (21) 2242-9101
e-mail: gaiarj@gaiasilvagaede.com.br

Curitiba
Rua Mal. Deodoro, 344 - 14º andar - Centro
CEP: 80010-909 - Curitiba, PR
Tel: +55 (41) 3304-8800
Fax: +55 (41) 3304-8812
e-mail: gaiapr@gaiasilvagaede.com.br

Belo Horizonte
Av. do Contorno, 7.069 salas 508/512
CEP: 30110-043 - Belo Horizonte, MG
Tel: +55 (31) 2511-8060
Fax: +55 (31) 2511-7984
e-mail: gaiabh@gaiasilvagaede.com.br

Brasília
SRTVN Quadra 701 - Conj. C, 124 - Ala A, Sala 521
CEP: 70770-100 - Brasília, DF
Tel: +55 (61) 3327-9947
Fax: +55 (61) 3327-8793
e-mail: gaiadf@gaiasilvagaede.com.br