VELLA PUGLIESE BUOSI GUIDONI

Antonio Carlos Guidoni Filho
Doutor em Processo Civil pela USP
Professor de Direito Tributário do Instituto de Ensino e Pesquisa - INSPER

QUESTÕES RELATIVAS À CONTRIBUIÇÃO AO PIS E À COFINS NO SETOR ELÉTRICO

Uberlândia
21 de Novembro de 2015
Confidencial e Privilegiado

VELLA PUGLIESE BUOSI GUIDONI

Algumas questões relativas ao PIS e à COFINS no setor elétrico

- **Não-cumulatividade**
  - Considerações gerais;
  - Tratamento de aquisições de energia no ACL.
- **Incidência**
  - Receitas financeiras (inclusive a atualização de ativos regulatórios);
  - CVA (Conta de Variação de Valores de Itens da Parcela A);
  - Lei 12.783/14: renovação das concessões e os recebimentos indenizatórios.

VELLA PUGLIESE BUOSI GUIDONI

Não cumulatividade dessas contribuições

- **O que se espera da tributação?**
  - **Seja suportável**;
  - **Alcance a maior base de incidência possível,** respeitadas a capacidade econômica dos sujeitos e a essencialidade dos bens e serviços tributados;
  - **Seja simples,** de sorte a impor o **menor custo possível aos sujeitos para a compreensão da tributação e o cumprimento das obrigações acessórias**;
  - **Preserve a segurança jurídica;**
  - **Seja proporcional à qualidade dos serviços públicos prestados pelo Estado;**

- **E como funciona a não-cumulatividade do PIS/COFINS?**

  - **Legislação confusa e retalhada** com inúmeros **regimes especiais** para diversos setores da economia;

  - **Carga tributária elevada e desproporcional** se comparada até com o próprio regime cumulativo dessas contribuições;

  - **Ambiente de profunda insegurança jurídica:** pronunciamentos diversos, distintos no âmbito da própria Administração tributária, sobre itens de custo/despesa que permitem gerar créditos para a apuração da base do PIS/COFINS;

  - **Lavratura de autos de infração** e imposição de penalidades;

  - **Aumento significativo do contencioso;**

  - **Pelo menos, ao que tudo indica, está com seus dias contados!**

- **Enquanto não há reforma dessas contribuições, o que podemos dizer sobre a não-cumulatividade do PIS/ COFINS?**

  - **É diferente da não-cumulatividade do IPI/ICMS –** desconsideração do que ocorre na etapa anterior;

  - **Legislador ordinário pode definir os setores sujeitos ao regime não-cumulativo** (artigo 195, parágrafo 12, da CF);

  - *(Discutível)* **Discricionariedade do legislador ordinário para estabelecer as hipóteses de crédito.**

VELLA PUGLIESE BUOSI GUIDONI

- Hipóteses de Crédito (Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02):

  - **Bens adquiridos para revenda;**
  - **Bens e serviços, utilizados como insumo;**
  - Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
  - Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
  - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;
  - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção ou prestação de serviços;
  - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
  - bens recebidos em devolução;
  - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;
  - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção;
  - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

- Especificamente em relação à energia elétrica, dúvidas sobre o creditamento de:

a) encargos setoriais;

b) Materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica nas atividades de distribuição e geração (materiais nas linhas e redes, inclusive para fins de manutenção)

c) Encargos de depreciação de máquinas e equipamentos e outros bens do ativo imobilizado (instalações em geral - redes de distribuição, transmissão, ativos de geração), inclusive por força da data de aquisição respectiva;

- **Problemática em relação ao conceito de insumo**:

➢ Conceito de insumo da legislação do IPI?
➢ Conceito de custos/despesas necessários do IRPJ?
➢ Conceito próprio para essas contribuições?

- **Posição RFB:**

➢ **Conceito do IPI (mais restritivo) –** art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002:

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos**:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) **as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações**, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os **serviços** prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos** na produção ou fabricação do produto;

- **Atividade de Distribuição de Energia: a COSIT** (Solução de Consulta nº 27/2008) entendeu se tratar de **prestação de serviço**, ensejando a apuração de créditos sobre as seguintes despesas:

- encargo de uso do Sistema de Transmissão, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;
- encargo de Uso do Sistema de Distribuição, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;
- encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT);
- Encargo de Serviços do Sistema (ESS);
- os gastos com materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica, desde que não estejam, nem tenham sido incluídos, no ativo imobilizado;
- encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, observado o art. 31 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004

- **Perdas de energia e o estorno de créditos;**

➢ **Perdas não técnicas:** associadas à atividade de distribuição de energia elétrica, tais como erro na leitura do medidor, defeito no medidor, erro de faturamento ou fraude de consumo.

> "SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 213 de 18 de Outubro de 2011
>
> EMENTA: PRODUTOS DESTRUÍDOS EM SINISTRO. ESTORNO DOS CRÉDITOS. INDENIZAÇÃO DECORRENTE DO SINISTRO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. **Deverão ser estornados os créditos** relativos a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. **Contudo, o valor de indenização recebida em razão de furto, roubo, inutilização, deterioração ou destruição em sinistro de bens não compõe a base de cálculo da Cofins**." (grifos nossos)

- **Perdas de energia e o estorno de créditos;**

➢ **Perdas técnicas:** Quantidade de energia elétrica dissipada entre os suprimentos de energia da distribuidora e os pontos de entrega nas instalações consumidoras.

> "MINISTÉRIO DA FAZENDA
>
> SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
>
> SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 308 de 24 de Outubro de 2011
>
> ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> EMENTA: **ESTORNO DE CRÉDITOS As perdas em caráter permanente das mercadorias adquiridas para revenda ensejam o estorno dos créditos da Cofins** apurados com base no artigo 3º, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003."

- **<u>Posição predominante no (antigo) CARF</u>: conceito próprio – Análise de pertinência e essencialidade do bem ou serviço no processo produtivo:**

"Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI - restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ. Ambas as posições (restritiva/IPI" e extensiva/IRPJ) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas - despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado. . No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. **<u>As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis</u>**" (CARF. Ac. nº 3202-001.021. 3a. Seção. 2a. Câmara. 2a. Turma. Julgado em 27/11/2013. Relator Luís Eduardo Garrossino Barbieri)

- **<u>Posição 1ª Turma do STJ</u>: Insumo – conceito próprio – Análise de pertinência e essencialidade do bem ou serviço no processo produtivo:**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 128 E 460 DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. EQUIVOCO NA AUTUAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. CONCEITO DE INSUMO. ELEMENTOS ESSENCIAIS DA PRODUÇÃO.

(...)

4. Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a ideia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com **<u>os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa</u>**. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1244507/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013)

VELLA PUGLIESE BUOSI GUIDONI

- **Posição 2ª Turma do STJ: Insumo – conceito próprio – Análise de pertinência e essencialidade do bem ou serviço no processo produtivo:**

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

(...). 3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições. (...). **5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.** (...)."

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015. Grifou-se).

- **E como terminará essa discussão?**

➢ Conceito de insumo aguarda julgamento definitivo pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR, afetado como Recurso Repetitivo;

➢ CARF estará vinculado ao conceito de insumo que vier a ser definido pelo STJ em regime de recurso repetitivo;

➢ STF examinará o tema da cumulatividade dessas contribuições e do conceito de insumo ao STF?

DIREITO A CRÉDITO DE ENERGIA ADQUIRIDA NO ACL

- **Lei 10.637/2002, art. 47. Regime especial** de apuração de contribuições ao PIS e COFINS pelo regime cumulativo

- "Art. 47. A pessoa jurídica integrante do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), instituído pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002, poderá optar por **regime especial de tributação**, relativamente à contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).
- (...)
- 2º Para os fins do regime especial referido no caput, **considera-se receita bruta auferida nas operações de compra e venda de energia elétrica** realizadas na forma da regulamentação de que trata o art. 14 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, com a redação dada pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002, **para efeitos de incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os resultados positivos apurados mensalmente pela pessoa jurídica optante.**

- **Lei nº 10.848/04, art. 5º, § 4º: Aplicam-se às pessoas jurídicas integrantes da CCEE o estabelecido no art. 47 da Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002, e a respectiva regulamentação, relativamente às operações do mercado de curto prazo."

- Art. 21 da IN RFB 247/2002: o "resultado positivo" de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637/02 corresponde aos valores a receber, mensalmente, decorrentes, **(i) no caso de geradora**, da geração líquida de energia ou do ajuste mensal de excedente financeiro, e (ii) **no caso de comercializadora**, dos excedentes de energia adquirida por meio de contratos bilaterais.

- **RFB. SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 170/2006:** Para as pessoas jurídicas comercializadoras de energia elétrica que optaram pelo regime especial de tributação do MAE, hoje CCEE, **apenas as receitas obtidas com a venda de excedentes de energia elétrica adquirida por meio de contratos bilaterais,** ou seja, à diferença, a preços fixados pela CCEE, entre o montante de energia elétrica contratada junto às geradoras e aquele efetivamente consumido, **é que estão sujeitas à alíquota de 3 % para a Cofins**. Já às **demais receitas da comercializadora de energia elétrica aplicam-se as normas gerais** previstas na legislação de regência da contribuição, do que decorre, como regra e considerando-se a tributação do Imposto sobre a Renda mediante apuração pelo lucro real, a adoção da alíquota de 7,6 % para a Cofins."

- **RFB. Solução de Consulta 116/2005 – 8ª Região Fiscal.**

- PIS NÃO-CUMULATIVO: CRÉDITO. INSUMO **A energia elétrica adquirida de terceiros, por concessionária de serviço público de transmissão e distribuição de energia elétrica, para atendimento de seu mercado consumidor, pode ser considerada insumo**, uma vez que se trata de um bem aplicado na prestação de serviço que não está incluído no ativo imobilizado da concessionária. **Dessa forma, pode ser calculado crédito sobre o valor dispendido com sua aquisição, para desconto do montante a recolher do PIS/Pasep não-cumulativo**, observando-se que tal prática foi facultada a partir de 1º de janeiro de 2003, que alcança somente as aquisições feitas de pessoas jurídicas domiciliadas no país **e que não inclui as operações efetuadas no âmbito do MAE/CCEE, no caso das pessoas jurídicas integrantes que optaram pelo regime especial de tributação, previsto no artigo 47 da Lei nº 10.637, de 2002;**
- (...)

- **Lei n. 10.833, art. 3º, §§ 7º, 8º e 9º: apropriação de créditos com base em rateio proporcional** dos custos e despesas vis-à-vis o percentual de receitas tributadas pelo regime não cumulativo das contribuições.

- Defensável o creditamento de pis e cofins em relação aos valores de energia elétrica que a pessoa jurídica venha a adquirir no mercado "spot", desde que a pessoa jurídica realize vendas de energia elétrica submetidas ao regime não cumulativo dessas contribuições, na proporção de suas receitas sujeitas à incidência não cumulativa.

VELLA PUGLIESE BUOSI GUIDONI

Incidência do PIS e da COFINS - Receitas Financeiras

- **Decreto nº 5.442/2005:** Alíquota zero de PIS e COFINS sobre receitas financeiras.

- **Decreto nº 8.426/2015, vigente a partir de 1º de Julho de 2015:**
  - **Alíquota conjunta de PIS e COFINS majorada para 4,65% sobre receitas financeiras**, inclusive para pessoas jurídicas sujeitas a tributação pelo regime não cumulativo sobre parte das receitas;
  - **Alíquota conjunta de PIS e COFINS de 9,25% sobre JCP;**
  - **Alíquota zero sobre receitas decorrentes de variação da taxa de câmbio, nas operações de exportação e relativas a obrigações contraídas pelas pessoas jurídicas.**
  - **Alíquota zero para receitas de operações de hedge realizadas em bolsa**, **ou em mercado de balcão organizado**, se destinadas exclusivamente à proteção de riscos inerentes à oscilação de preços e taxas, quando o objeto do contrato estiver relacionado às atividades operacionais e destinar-se à proteção de direitos e obrigações.

VELLA PUGLIESE BUOSI GUIDONI

- **Qual a origem do problema?**

- **Lei nº 10.865/2004:** Autorização ao Poder Executivo (art. 27, § 2º) para reduzir e **restabelecer** alíquota do PIS e COFINS sobre receitas financeiras.
  - Redução: Decreto nº 5.442/2005 (exceto JCP e hedge)
  - Restabelecimento: Decreto nº 8.426/2015

  - Questão: **a Lei nº 10.865/2004 poderia ter outorgado ao Poder Executivo a competência para restabelecer as alíquotas do PIS e COFINS sobre receitas financeiras?**

  - empresas estão ingressando em juízo para defender a inconstitucionalidade de tal outorga de competência e, portanto, da majoração em si.

- **Fundamentos :**

  - Art. 150, I, da CF/88: “Exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça”: A majoração das alíquotas seria inconstitucional, pois realizada por meio de decreto.

  - As exceções ao princípio da legalidade estão previstas no art. 153, §1º (II, IE, IPI e IOF), e 177, § 4º (CIDE), da CF/88, que não contempla o PIS e a COFINS;

  - Somente a CF-88 poderia excepcionar princípio constitucionalmente previsto e a possibilidade de decreto reduzir a alíquota não está abrangida pelo princípio da legalidade, que atua somente como defesa do contribuinte.

  - Art. 7º do CTN: A competência tributária é indelegável.

- **Precedentes:**

  - **O STF reconheceu ser indevida a delegação de fixação de alíquota ao Executivo (ADI 3674):** "Surge discrepante da Constituição Federal lei por meio da qual se delega ao Poder Executivo fixação de alíquota de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, pouco importando a previsão, na norma, de teto relativo à redução."

  - **Especificamente quanto ao Decreto nº 8.426/2015:** Liminar concedida no MS nº 0068167-75.2015.4.02.5101: **"Defiro a liminar para suspender a exigibilidade das parcelas vincendas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras das impetrantes com base no Decreto nº 8.426/2015** (...)

- **Pedido subsidiário da ação judicial**: creditamento sobre as despesas financeiras.

- **Fundamento:**

➢ **Não cumulatividade do PIS e da COFINS** (art. 195, § 12º, da CF/88);

VELLA PUGLIESE BUOSI GUIDONI

Incidência da contribuição ao PIS e da COFINS - CVA

- Tarifa: Composta por “Parcela A” e “Parcela B”.

- “Parcela A”: Custos não gerenciáveis; “Parcela B”: Custos gerenciáveis”.

- **Componentes da Parcela “A”**: cota da Reserva Global de Reversão - RGR; cotas da Conta de Consumo de Combustíveis - CCC, encargos da compensação financeira pela exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, valores relativos à fiscalização dos serviços concedidos, **compra de energia e encargos** de acesso aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica para revenda.

- Portaria Interministerial MF/MME nº 296/01: Criação da **Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A** (“CVA”).

- **CVA:** registro das **variações entre** o valor de **custos não gerenciáveis previstos pela concessionária** (e considerados para a formação da tarifa) **e os efetivamente incorridos** no fornecimento de energia **no período compreendido entre os reajustes tarifários.**

- O valor do saldo de CVA (ativo ou passivo) é considerado para a apuração da tarifa no período tarifário subsequente ou indenizado ao final do contrato de concessão.

- **Contabilização** dos ativos/passivos setoriais **antes** do **IFRS**:

  - **IBRACON nº 01/2002:** Emitido à época do racionamento (2001) sobre os efeitos contábeis da *Recomposição Tarifária Extraordinária* ("RTE"): **Registro contábil do ativo RTE no próprio ano de 2001.**

  - **Resolução ANEEL nº 72/2002**, art. 2º: Registro contábil do ativo regulatório relativo à RTE com **contrapartida em conta de "receita" no resultado.**

- **Contabilização** dos ativos/passivos setoriais **após** o **IFRS**: Não reconhecimento dos ativos e passivos regulatórios na contabilidade societária, pois:

  - Dependeria de eventos futuros e incertos; e
  - Não seria possível saber quais os compradores de energia futuros;
  - Em suma, especialmente no caso dos ativos regulatórios, **a incerteza quanto ao efetivo recebimento dessas variações impedia o reconhecimento contábil correspondente no respectivo ano**.

- **As variações de componentes tarifários passaram a ser reconhecidas nas demonstrações financeiras apenas no momento do faturamento do consumo de energia elétrica com base na tarifa reajustada.**

- **Fato novo: Termo Aditivo aos contratos de concessão:**

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

- **Consequência: OCPC 08:** Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral das Distribuidoras de Energia Elétrica – 9/12/2014;

- Registro do ativo ou passivo regulatório com contrapartida no resultado (receita ou despesa).

- **Ato Declaratório Executivo COSIT nº 20/2015**: a OCPC 08 **<u>não contempla</u>** "*adoção de novos métodos ou critérios contábeis"* e, por conseguinte, não provocaria "*efeitos na apuração de tributos federais, não necessitando ajustes para sua aplicação"*.

- **Do ponto de vista tributário, o que disse a RFB em relação ao ativo regulatório (e receita correspondente) registrado no ano de 2001?**

  - Reconhecimento da receita tributável quando do registro do ativo regulatório?

  - Reconhecimento da receita tributável quando do faturamento do consumo com base na tarifa impactada pelo ativo regulatório?

  - **<u>Parecer COSIT 26/2002</u>: Tributação somente no momento do faturamento da energia consumida com base na tarifa revisada.**

  - "**A receita gerada pela aplicação da sobretarifa**, de que trata o §1º do art. 4º da Medida Provisória n. 14, de 2001, **deverá compor a apuração das bases de cálculo do imposto sobre a renda, da CSL, da COFINS e da contribuição ao PIS, referentes aos períodos em que ocorrer o efetivo consumo de energia sobre o qual incidiu a cobrança da sobretarifa**, à medida e na proporção de sua efetivação, sendo os tributos apurados de acordo com a lei vigente em cada um desses períodos. Dispositivos legais: arts. 133, § 1º, 117 e 144 do CTN; e art. 6º, §§ 5º e 6º do Decreto-lei n. 1.598/77.

- Alguns destaques do Parecer Cosit n. 26/2002:

  - "**apropriação de tal receita estimada no ano-calendário de 2001** não se **constitui** num mero equívoco quanto ao regime de competência, (...), mas sim na **criação de um fato gerador que não ocorreu naquele ano**;

- "**os fatos geradores da disponibilidade de renda só começaram a ocorrer a partir de janeiro de 2002** – consumo mensal de energia sobre o qual seria cobrado a sobretarifa, **razão pela qual não poderia haver reconhecimento, no ano de 2001, de uma receita que sequer existia**, já que, tanto **na compra e venda como na prestação de serviço, a disponibilidade jurídica surge para o fornecedor com a entrega do bem ou com a prestação de serviços**".

- "**são os faturamentos resultantes da aplicação da sobretarifa autorizada por lei sobre o consumo de energia que se constituem fatos econômicos juridicamente relevantes para a legislação do imposto sobre a renda,** por serem eles fatos concretos que geram disponibilidade jurídica de renda para as concessionárias de energia elétrica".

- "**a mera expectativa de ganho futuro, causado pela referida medida provisória, não pode se consubstanciar em fato gerador de renda das concessionárias no ano de 2001, pois, ainda que seja possível estimar com certa precisão o valor do incremento de receita nos anos seguintes, este não é líquido nem certo em 31/12/2001**. Com efeito, o valor faturado dependerá de fatos econômicos futuros e incertos, pois variará de acordo com os consumos mensais de energia de cada consumidor final, logo, **impossível precisar, em 31/12/2001, qualquer acréscimo patrimonial definitivo de tais empresas**".

- **E o que a RFB irá dizer sobre o tratamento tributário desse novo ativo regulatório?**

  - Risco de mudança de entendimento em relação ao quanto decidido em 2001, ante a evolução da temática contábil e aspectos de política arrecadatória;

  - Aplicação do Ato Declaratório COSIT 20/2015?

  - Há consultas fiscais pendentes de exame sobre o tema.

VELLA PUGLIESE BUOSI GUIDONI

Lei 12.783/14: Renovação das Concessões e a tributação sobre os recebimentos indenizatórios.

- 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.

- § 2º. **O cálculo do valor da indenização correspondente às parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou não depreciados, utilizará como base a metodologia de valor novo de reposição**, conforme critérios estabelecidos em regulamento do poder concedente.

- § 4º **Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as indenizações a que se referem o § 2º.** (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

- 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.

- § 1o O cálculo do valor dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou não depreciados, para a finalidade de que trata o caput ou para fins de indenização, utilizará como base a metodologia de valor novo de reposição, conforme critérios estabelecidos em regulamento do poder concedente.

- § **2o Fica o poder concedente autorizado a pagar**, na forma de regulamento, **para as concessionárias que optarem pela prorrogação prevista nesta Lei**, nas concessões de transmissão de energia elétrica alcançadas pelo § 5o do art. 17 da Lei no 9.074, de 1995, **o valor relativo aos ativos considerados não depreciados existentes em 31 de maio de 2000**, registrados pela concessionária e reconhecidos pela Aneel.

- **§ 9º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as indenizações a que se referem os §§ 1º e 2º.** (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

- Art. 26-A. **As reduções de que tratam o § 4º do art. 8º e § 9º do art. 15 desta Lei, constantes dos arts. 21 da Medida Provisória nº 612, de 4 de abril de 2013 , serão aplicadas às indenizações cujas obrigações de pagamento sejam assumidas pelo poder concedente em até 5 (cinco) anos após a data de publicação desta Lei**, alcançadas, inclusive, as parcelas dessas indenizações pagas depois do prazo. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

- **Solução de Divergência COSIT n. 22, de 19 de setembro de 2013**

  - ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. **As receitas auferidas pelas concessionárias em decorrência das indenizações sob exame sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.** Entretanto, por força do disposto no § 4º do art. 8º da Lei nº 12.783, de 2013, alterado pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, a alíquota sobre essas operações foi reduzida a zero. Dispositivos Legais: Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 8º e 15 da Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013; art. 26 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013; e arts. 164, 168 a 171 e 174 do Decreto nº 41.019, de 26 de fevereiro de 1957.

VELLA PUGLIESE BUOSI GUIDONI

Obrigado!

antonio.guidoni@vpbg.com.br

Vella Pugliese Buosi e Guidoni – Advogados
Rua São Tomé, 86 – 7º andar
São Paulo, SP – 04551-080 – Brasil
www.vpbg.com.br