



XXXV ENCONSEL

Encontro Nacional dos Contadores
do Setor de Energia Elétrica

23 a 27 de novembro de 2019
Foz do Iguaçu - PR

realização



ABRACONEE

Associação Brasileira dos Contadores
do Setor de Energia Elétrica



COMITÊ TRIBUTÁRIO

Agenda

- **Proposta de parâmetro legal:** definindo o que é método ou critério contábil novo para fins de neutralidade tributária (artigo 58 da Lei nº 12.973/14)
- **CPC 48:**
 - nova política contábil com relação à PECLD?
 - qual é o impacto para as distribuidoras de energia com relação à dedutibilidade de perdas antecipadas (artigos 9º e 10 da Lei nº 9.430/96)
- **CPC 47:**
 - há algo de novo sob o sol?
 - quais os impactos tributários – se houver – retroativos e futuros?

Panorama normativo

Lei das
S.A.

- Artigo 186, parágrafo 1º (Seção IV - Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados)
- Ajuste de exercícios anteriores: mudança de **critério contábil** ou retificação de erro

NPC 12

- Deliberação CVM nº 506/06
- A partir de 2007 (companhias abertas)

CPC 23

- IAS 8
- Deliberação CVM nº 592/09 / Resolução CFC nº 1.179/09
- A partir de 2010



COMITÊ TRIBUTÁRIO

Erro contábil

- **Erros de períodos anteriores:** omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que: (a) **estava disponível** quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e (b) **pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis**
- **Abrangência:** efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes
- **Apuração tributária vinculada a receitas (gênero) e despesas (gênero) afetada por erro contábil:** reapuração para fins de determinação de saldo a recolher (débito) ou a recuperar (crédito)

Exemplo de erro contábil

4.3 – Retificação de erro

Durante o exercício de 2017, a Companhia identificou que as despesas com depreciação de locomotivas foram calculadas erroneamente, ficando apresentadas a menor no resultado e a depreciação acumulada a menor no ativo imobilizado. Dessa forma, os valores correspondentes do balanço patrimonial em 1 de janeiro de 2016 e 31 de dezembro de 2016, e das demonstrações de resultado do exercício, do resultado abrangente, dos fluxos de caixa e das mutações do patrimônio líquido estão sendo reapresentadas em conformidade com o CPC 23 (IAS 8) e CPC 26 (IAS 1).

- D – Lucros ou prejuízos acumulados
 - C – Depreciação acumulada
 - D – Crédito Fiscal
-
- Reelaboração + retificação de obrigações acessórias para “constituição” dos créditos tributários

Ponto para reflexão

- **Questão conceitual para reflexão:** supondo tenha sido distribuído todo o lucro apurado a partir do resultado “majorado” pelo erro e não haja reserva de lucros após a reapresentação, qual seria o impacto tributário com relação à isenção de lucros e dividendos distribuídos?
- **Mudança de interpretação da RFB na IN RFB nº 1.700/17 (artigo 238, parágrafo 4º):** *“inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação”* como pagamento sem causa (cerca de 54% de IRRF + multa e juros)



COMITÊ TRIBUTÁRIO

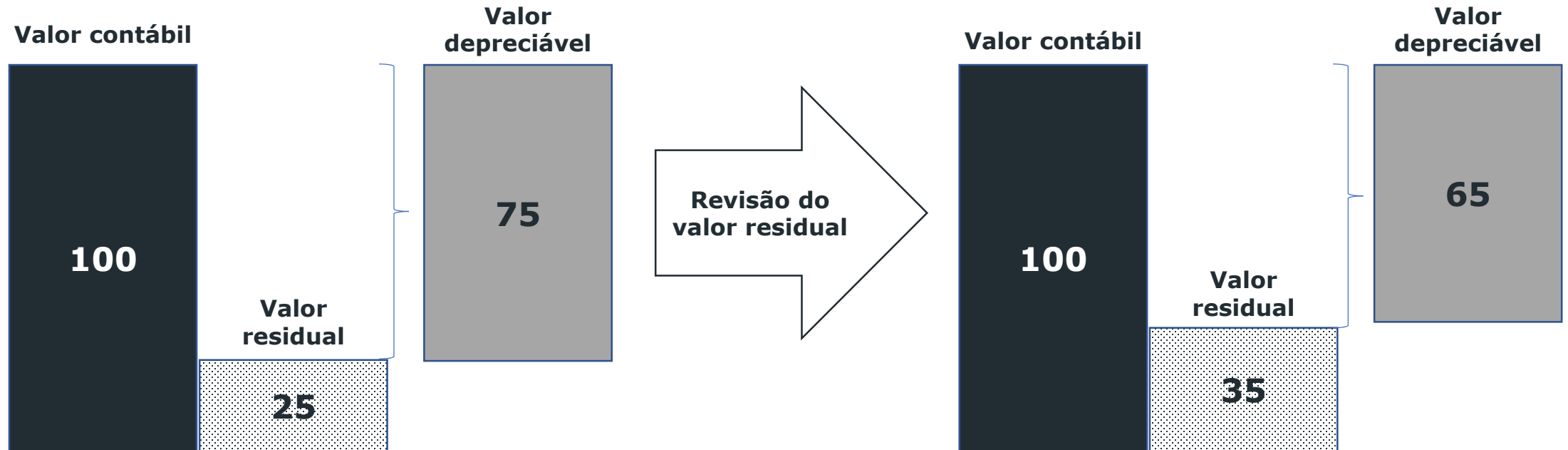
Mudança de estimativas contábeis

- Ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da **situação atual** e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis **decorrem de nova informação ou inovações** e, portanto, **não são retificações de erros**
- **Efeito prospectivo:** *“o efeito da mudança em uma estimativa contábil deve ser reconhecido prospectivamente (aplicada a transações, a outros eventos e a condições a partir da data da mudança na estimativa), com a sua inclusão no período da mudança (quando afetar apenas esse) ou também em períodos futuros (quando a mudança também afetá-los). Se a mudança afetar ativos e passivos, ou relacionar-se a componente do patrimônio líquido, ajusta-se o correspondente item do ativo, passivo e patrimônio líquido, no período da mudança”**
- **Não se relaciona com exercícios anteriores:** não deveria causar impacto na apuração tributária pretérita

*Manual de contabilidade societária : aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC / Ernesto Rubens Gelbcke ... [et al.]. – 3. ed. – [2. Reimpr.]. – São Paulo: Atlas, 2018

Exemplo: ativo imobilizado → novo valor depreciável

Questão dos encargos de depreciação x créditos de PIS/COFINS – Solução de consulta COSIT nº 627/17 ([Ver](#))



Mudança de políticas contábeis

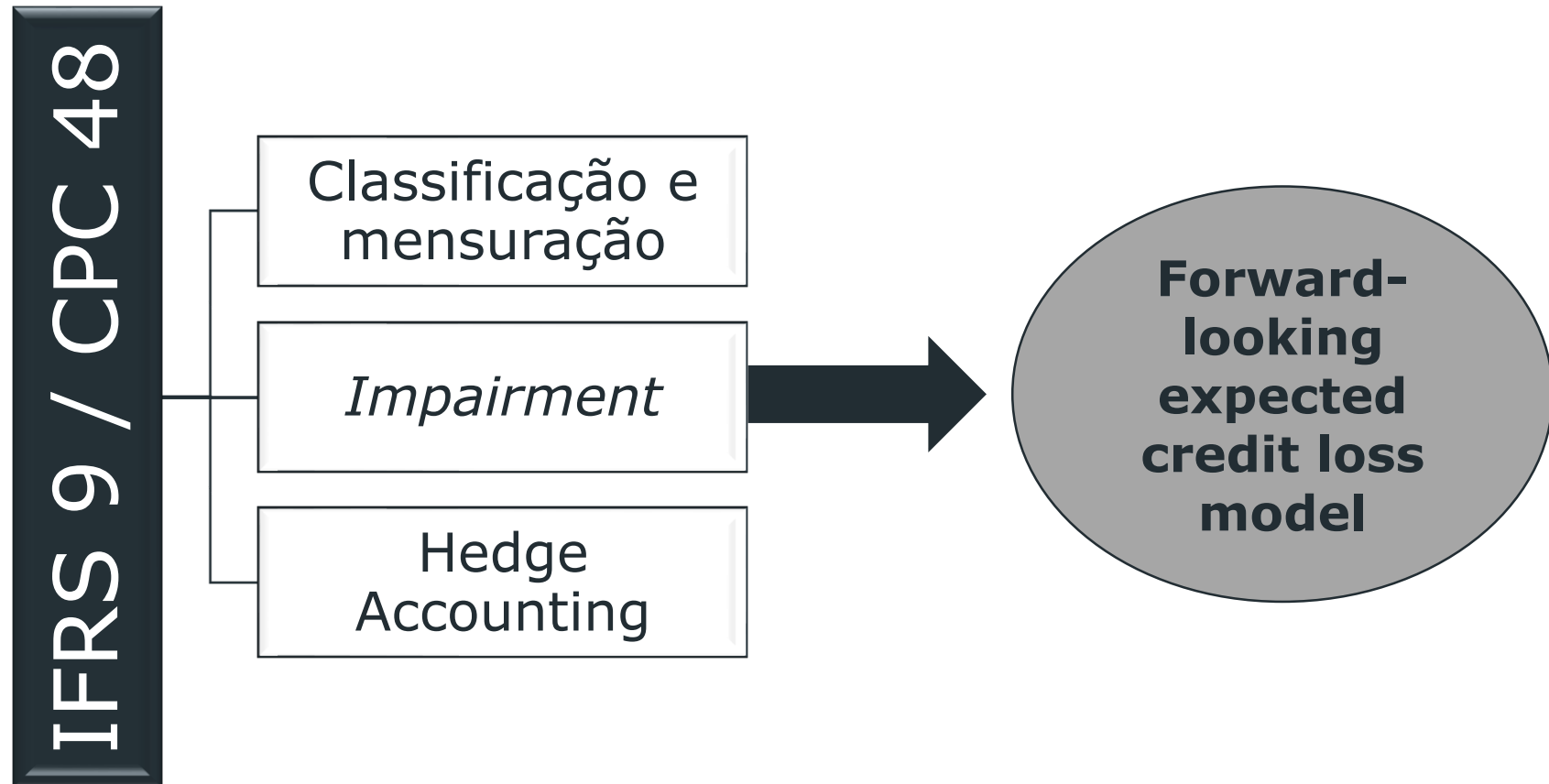
- **Políticas contábeis:** os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis
- **Mudança voluntária:** julgamento sobre produção de informação mais confiável e relevante
- **Mudança compulsória:** decorrente de pronunciamento, interpretação ou orientação

Proposta de interpretação para o artigo 58 da Lei nº 12.973/14

- **Afinal, mudança de política contábil é mudança de critério contábil?**
- **Entendemos consistente a resposta afirmativa:** “*Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes*” (artigo 186, parágrafo 1º, da Lei das S.A.)
- **Artigo 58 da Lei nº 12.973/14:** “*A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.*”
- **Nova CPC → Nova política contábil → efeitos neutros retrospectiva e prospectivamente**

CPC 48/IFRS 9 E PECLD

Localizando o tema na IFRS 9



O que mudou na PECLD?

Modelos de reconhecimento de
perdas

Perdas incorridas
(backward-looking)



Perdas esperadas
(forward-looking)





COMITÊ TRIBUTÁRIO

Legislação tributária pertinente: artigo 9º da Lei nº 9.430/96

Créditos sem garantia

No caso de valor de até R\$ 15.000,00: permitido o registro da perda se vencidos há mais de seis meses

No caso de valor entre R\$ 15.000,00 e R\$ 100.000,00: se vencido há mais de um ano e iniciada e mantida cobrança administrativa

No caso de valor acima de R\$ 100.000,00: se vencidos há mais de um ano e iniciada e mantida cobrança judicial

Créditos com garantia

No caso de valor de até R\$ 50.000,00: registro é possível se vencidos há mais de dois anos, independentemente do início de procedimentos judiciais para o recebimento ou arresto

No caso de valor acima de R\$ 50.000,00: se vencidos há mais de dois anos e se forem iniciados e mantidos procedimentos judiciais para o recebimento ou arresto

**Perdas incorridas
(*backward-looking*)**

Legislação tributária pertinente: artigo 10 da Lei nº 9.430/96

Art. 10. **Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a débito de conta de resultado** e a crédito:

- I - da conta que registra o crédito de que trata a alínea *a* do inciso II do § 1º do art. 9º e a alínea *a* do inciso II do § 7º do art. 9º;
- II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.



COMITÊ TRIBUTÁRIO

(b) Reapresentação das cifras comparativas

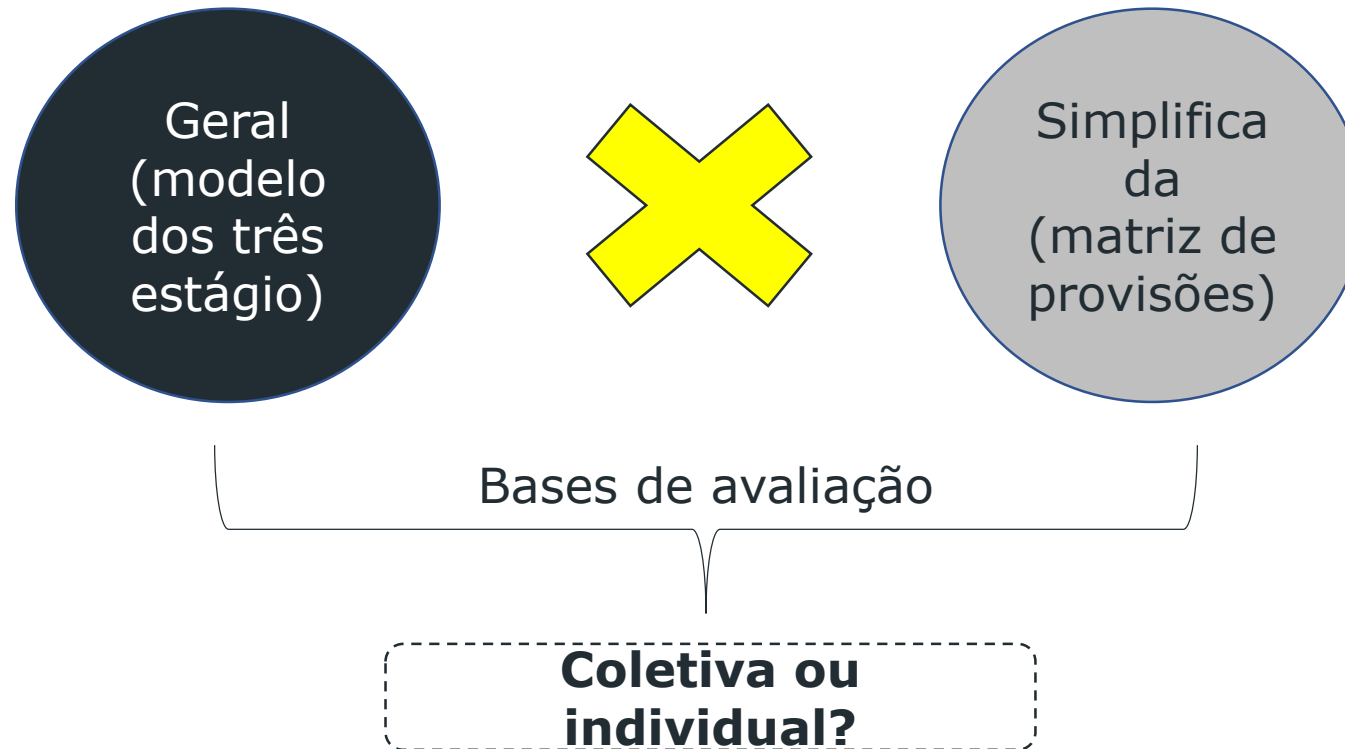
Como resultado das mudanças nas políticas contábeis do Grupo para o IFRS 9 foi adotado sem a reapresentação da informação comparativa.

Os efeitos da reapresentação são demonstrados a seguir:

	Exercícios findo em 31 de dezembro 2017					
	Controladora			Consolidado		
	Original	IFRS 9 /CPC 48	Reapresentado	Original	IFRS 9/ CPC 48	Reapresentado
Balanço Patrimonial						
Ativo						
Circulante						
Caixa e equivalentes de caixa	206.038		206.038	226.395		226.395
Títulos e valores mobiliários	50.601		50.601	50.601		50.601
Contas a receber de clientes	3.436.604	(24.454)	3.412.150	3.463.263	(24.573)	3.438.690
Estoques	1.295.098		1.295.098	1.334.069		1.334.069
Partes relacionadas	352.052		352.052	350.588		350.588
Tributos a recuperar	154.677		154.677	166.376		166.376
Operações de derivativos	20.604		20.604	20.676		20.676
Outros créditos	137.630		137.630	138.143		138.143

- **Efeito da mudança foi a redução do contas a receber (aumento de “provisões”):**
teoricamente, sem impacto tributário

- **Abordagens para o cálculo e reconhecimento da PECLD:**



Abordagens para o cálculo e reconhecimento da PECLD:

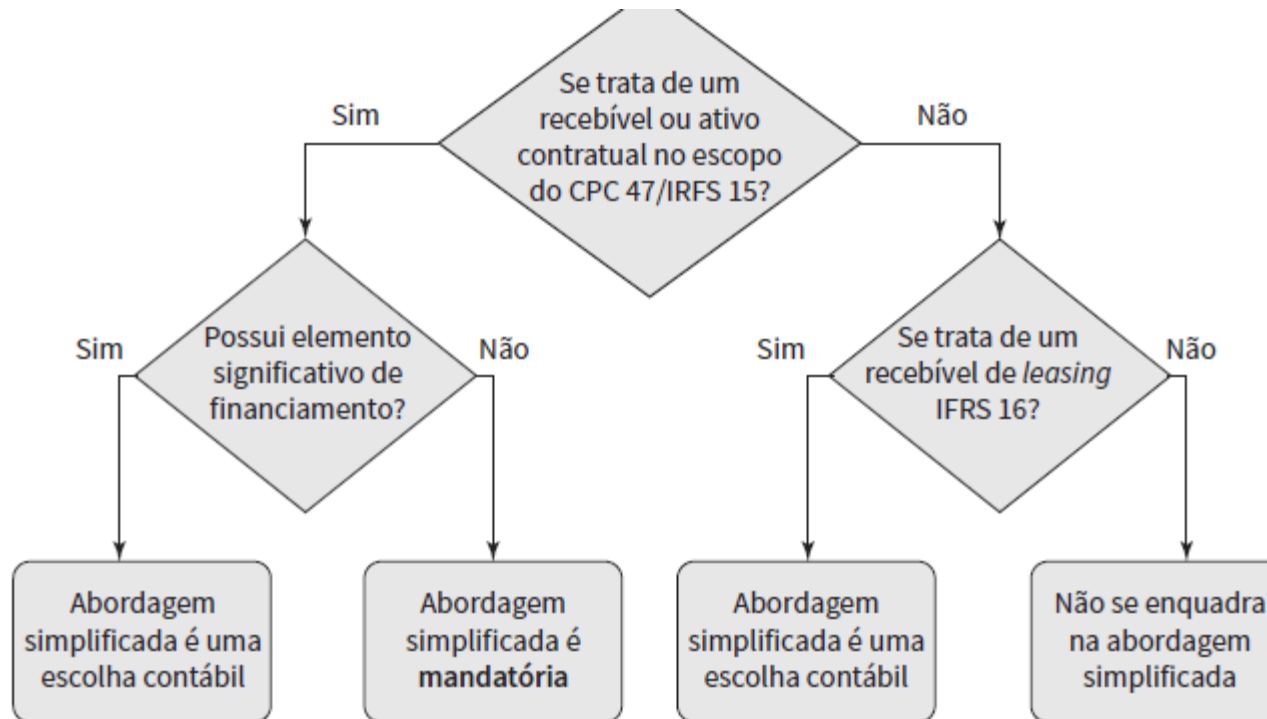


Figura 3.6 Enquadramento na abordagem simplificada de acordo com item 5.5.15.

Abordagens para o cálculo e reconhecimento da PECLD:

- Se adotada a abordagem simplificada e a matriz de provisões (*aging list*, por exemplo) em bases coletivas, estaria impossibilitado o registro contábil de despesas com base no artigo 10 da Lei nº 9.430/96?

	Em dia	Vencido há 1-30 dias	Vencido há 31-60 dias	Vencido há 61-90 dias	Vencido há mais de 90 dias
Taxa de inadimplência	0,3%	1,6%	3,6%	6,6%	10,6%

Note-se que embora o exemplo considere a formação da matriz de provisões um passo intuitivo, cumpre ressaltar que a escolha da janela de tempo para ser verificadas as referidas taxas de inadimplências não se dá de forma trivial, pois a escolha de um período muito curto de tempo pode implicar a sub ou superavaliação dos percentuais, implicando reconhecimentos de montantes de PECLD fora do conceito de melhor estimativa, o que implicaria prejuízo informacional às demonstrações contábeis.

As contas a receber de clientes do grande número de pequenos clientes totalizam \$ 30 milhões e são mensuradas utilizando a matriz de provisões.

Vencimentos	(A) Valor contábil bruto	(B) Taxa de Inadimplência	(C) = (A) × (B) Provisão para perdas de crédito esperadas
Atual	\$ 15.000.000	0,3%	\$ 45.000
1-30 dias	\$ 7.500.000	1,6%	\$ 120.000
31-60 dias	\$ 4.000.000	3,6%	\$ 144.000
61-90 dias	\$ 2.500.000	6,6%	\$ 165.000
> 90 dias	\$ 1.000.000	10,6%	\$ 106.000
	\$ 30.000.000		\$ 580.000

O lançamento contábil resultaria nos moldes tradicionais em um débito no resultado na linha despesas com PECLD em contrapartida a um crédito de igual valor no ativo, como redutora, do saldo de recebíveis.



COMITÊ TRIBUTÁRIO

- **Visão da RFB:** CPC 48 é neutro para fins tributários (ADE nº 1/18) – [clique aqui](#)
- **Para reflexão (1):** se é mudança de política contábil, deveria ser mudança de critério contábil para fins do artigo 58 da Lei nº 12.973/14, e, portanto, neutra do ponto de vista tributário
- **Para reflexão (2):** registro contábil (despesa) é requisito necessário para a dedutibilidade das perdas antecipadas no recebimento de créditos prevista no artigo 9º da Lei nº 9.430/96
- **Para reflexão (3):** se houve mudança de política contábil e for considerado que mudança de política equivale a mudança de critério contábil, como fica a dedutibilidade de perdas “antecipadas” previstas nos artigos 9º e 10º da Lei nº 9.430/96 (critérios relacionados ao modelo anterior de perdas incorridas, individualizadamente, e que exige lançamento a débito de resultado da “provisão”)? Exclusão no LALUR? Controle extracontábil?

CPC 47/IFRS 15



COMITÊ TRIBUTÁRIO

Contextualizando o problema

- Empresa ABC é concessionária de transmissão de energia, construindo a infraestrutura necessária à atividade lícita
- Remuneração garantida pelo Poder Concedente
- Duas fases “contábeis” a serem consideradas:
 - **BRGAAP**: até Lei nº 11.638/07 (até a adoção plena em 2010)
 - **IFRS**: após Lei nº 11.638/07 (a partir da adoção plena em 2010)
- Três fases “tributárias” e uma “virada de chave” a serem consideradas:
 - **BRGAAP como base de tributação**: até 31 de dezembro de 2007
 - **RTT**: BRGAAP como base de tributação via ajustes (FCONT) entre 2008 e 2014/15
 - **Adoção inicial da Lei nº 12.973/14 (artigo 69)**: tributação ou dedução de saldo pretérito → quotas fixas mensais pelo prazo remanescente da concessão
 - **IFRS como ponto de partida**: após 2014/15

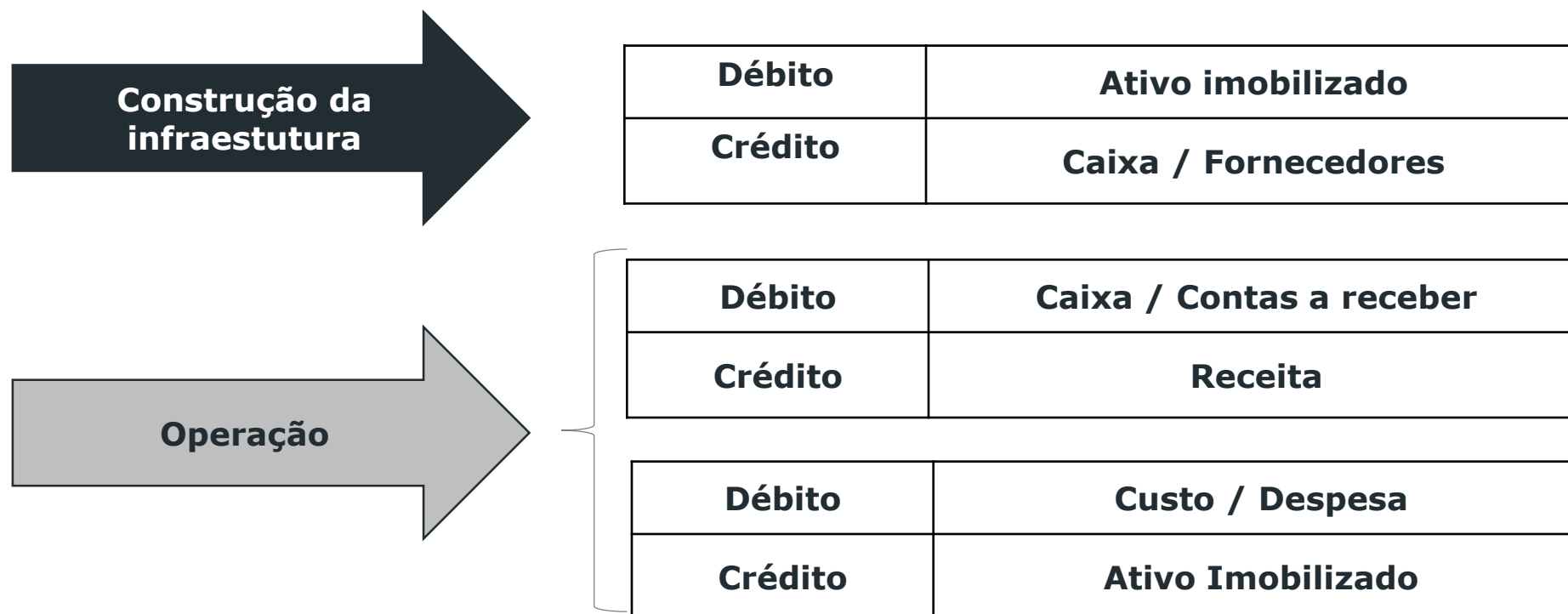
Componentes da DRE (IFRS)





COMITÊ TRIBUTÁRIO

BRGAAP: até Lei nº 11.638/07 (até a adoção plena em 2010)





COMITÊ TRIBUTÁRIO

IFRS: após Lei nº 11.638/07 (a partir da adoção plena em 2010)

Construção

Débito	Custo de construção
Crédito	Caixa / Contas a pagar

Débito	Ativo financeiro (contratual)
Crédito	Receita de construção

Operação

Débito	Caixa / Contas a receber
Crédito	O&M / Financeira

Débito	Custos / Despesas
Crédito	Caixa / Contas a pagar

Panorama tributário simplificado

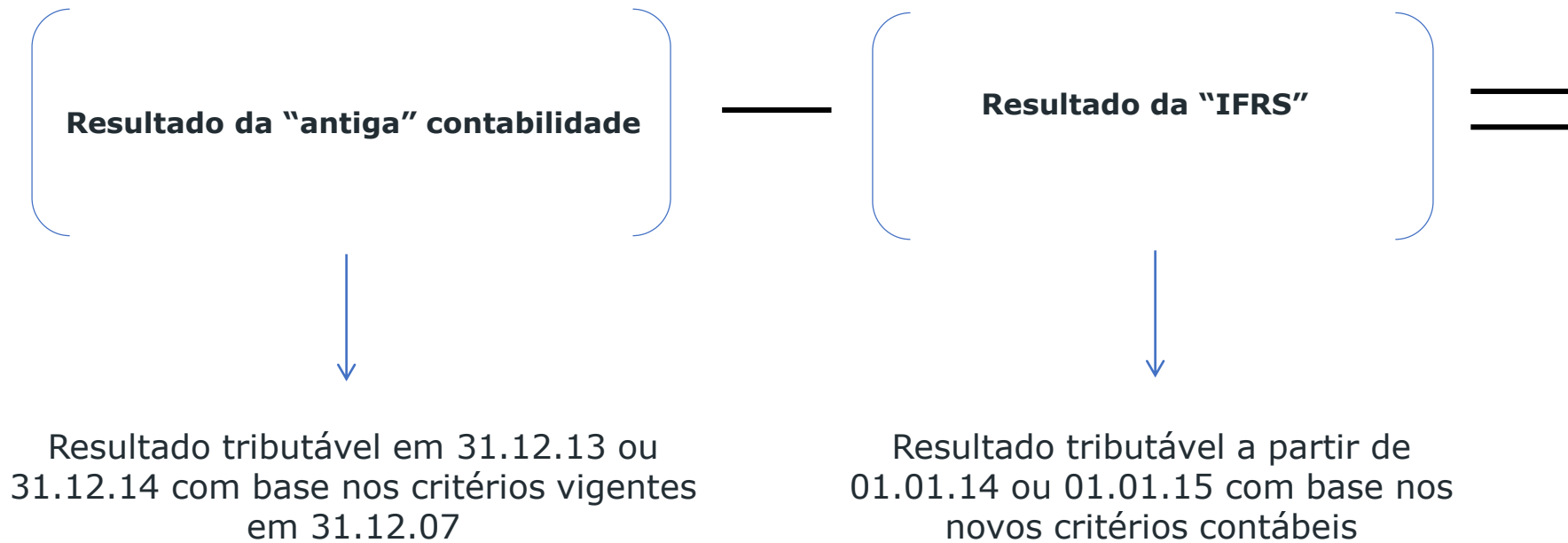
- **BRGAAP:** até Lei nº 11.638/07 (até a adoção plena em 2010)
 - Receita reconhecida após o início da operação e tributada pela “competência”
 - Dedução da depreciação do ativo imobilizado
 - Dedução de custos/despesas associadas à operação



COMITÊ TRIBUTÁRIO

- **RTT:** entre 2008 e 2014/15
 - Neutralização das práticas IFRS
 - Ajustes no FCONT
 - Preservação da tributação com base no extinto BRGAAP

Adoção inicial da Lei nº 12.97/14: artigo 69



- Se negativa: adicionar a diferença na apuração do lucro real, em quotas fixas mensais durante o prazo remanescente da concessão
- Se positiva: excluir a diferença na apuração do lucro real, em quotas fixas mensais durante o prazo remanescente da concessão



COMITÊ TRIBUTÁRIO

- **IFRS como ponto de partida:**

- Resultado da construção tributado conforme o recebimento pelo IRPJ e CSLL: “lucro diferido” → tributação no prazo da concessão
- Receita tributada conforme o recebimento pelo PIS e COFINS
- Créditos de PIS e COFINS apropriados conforme a tributação da receita (regime não cumulativo)

A neutralidade que todos conhecem...

- Demarcação temporal e legalidade:

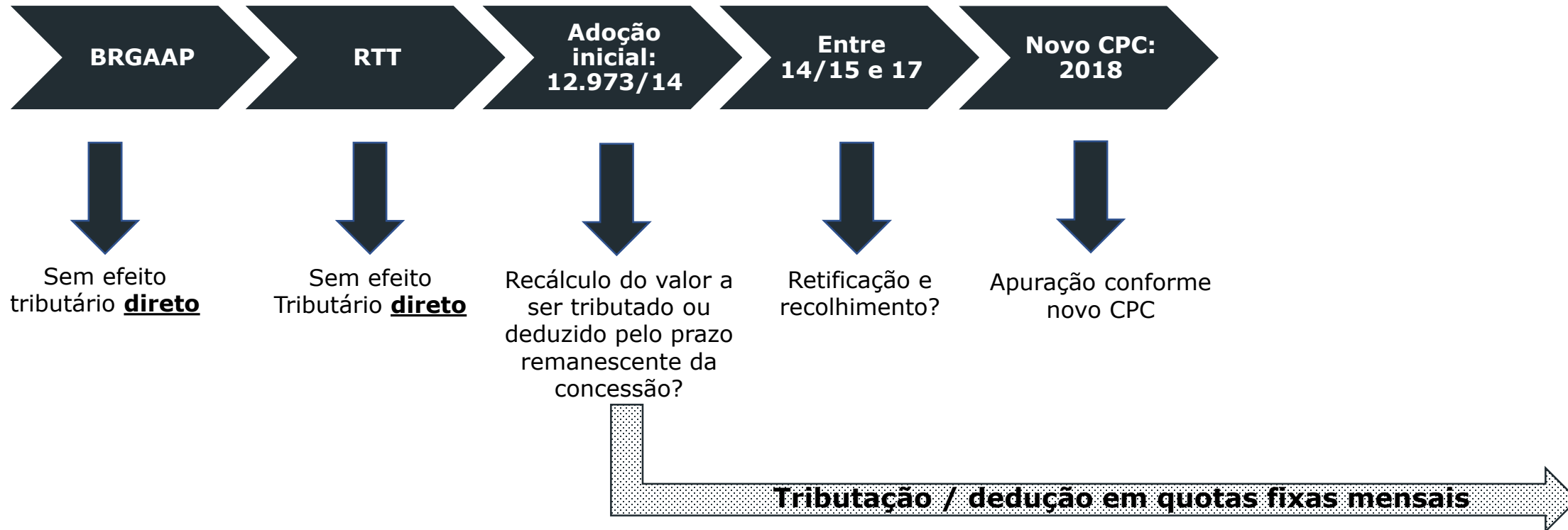
Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. [\(Vigência\)](#)

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput , compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

Cenário para reflexão

- Novo CPC é publicado e implica, do ponto de vista prático, lançamento retrospectivo no patrimônio líquido de **lucros acumulados** (referentes a um longo período de tempo)
- Valores lançados são compostos por diversos elementos de mensuração diversa dos componentes de resultado (lucro maior pelo novo CPC)
- Expediente prático sem reabertura ano a ano do efeito lançado direto no PL
- É mudança de política contábil? Se for, em qual item neutralizado pela RFB se encaixa?
- Independentemente do juízo de valor sobre a natureza do lançamento retrospectivo e da conclusão sobre ser ou não neutro, o controle para fins tributários merece atenção

Novo CPC considerado “neutro”: não implica alteração de método e critérios contábeis





COMITÊ TRIBUTÁRIO

Diego Miguita
dmiguita@vbso.com.br
11 993810934

ANEXOS



COMIT ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. LEI Nº 12.973, DE 2014.
NOVAS NORMAS CONTÁBEIS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

Para efeitos de apuração dos encargos de depreciação que servem de base de cálculo dos créditos estabelecidos pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, permanecem aplicáveis as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998, sucedida pelo Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017), mesmo após a vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

A aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) (Resolução 2010/001292 - NBC TG 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos, do Conselho Federal de Contabilidade) enseja alteração do valor dos encargos de depreciação relativos a determinado ativo utilizado no cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecido pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a diferença entre o valor dos encargos de depreciação registrados contabilmente mediante aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) e os encargos de depreciação tradicionalmente permitidos para fins fiscais (calculados com base no custo de aquisição do ativo).

Acesso à íntegra:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=89119>

[Voltar para o slide 9](#)



COMITÊ TI

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO COSIT Nº 1, DE 16 DE JANEIRO DE 2018

(Publicado no sítio da RFB na internet em 23/01/2018.)

Relaciona o ato administrativo emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que não contempla modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou tal modificação ou adoção não produz efeitos na apuração dos tributos federais.

A COORDENADORA-GERAL DE TRIBUTAÇÃO SUBSTITUTA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do art. 334 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017, e tendo em vista o disposto no inciso V do art. 77 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, nos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no parágrafo único do art. 58 e no inciso II do art. 63 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e no § 2º do art. 283 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, declara,

DECLARA:

Art. 1º O documento relacionado na tabela abaixo, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), não contempla modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou tal modificação ou adoção não produz efeitos na apuração dos tributos federais.

ASSUNTO	DATA DE DIVULGAÇÃO
CPC 48 - Instrumentos Financeiros.	22/12/2018

Art. 2º Este O documento relacionado na tabela prevista no art. 1º caso adotado pelas pessoas jurídicas em geral não provocam efeitos na apuração dos tributos federais, não necessitando de ajustes para a sua aplicação.

Art. 3º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação na Internet.

CLAUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Coordenadora-Geral de Tributação Substituta

*Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Fonte:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=anotado&idAtor=89600&tamHA=0>

[Voltar para o slide 13](#)