



XXXVIII ENCONSEL

Encontro Nacional dos Contadores
do Setor de Energia Elétrica



COMITÊ TRIBUTÁRIO

19 a 23 de novembro de 2022
Costão do Santinho - SC

Questões Tributárias Atuais: Transmissão e Renováveis

realização



ABRACONEE

Associação Brasileira dos Contadores
do Setor de Energia Elétrica

Participantes do painel



Antonio Ganim
(Palestrante)



Diogo Olm Ferreira
(Palestrante)



Diego Migueta
(Moderador)

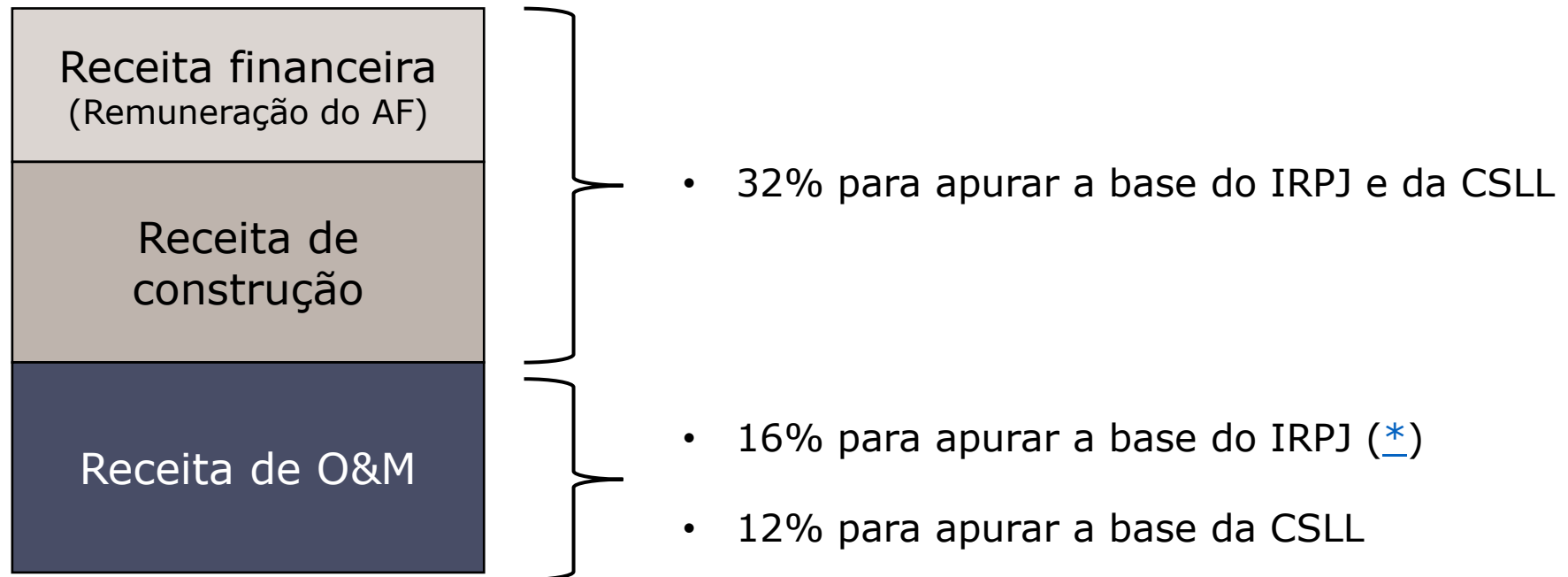
Eixo temático: transmissão de energia

Margem de presunção de transmissoras

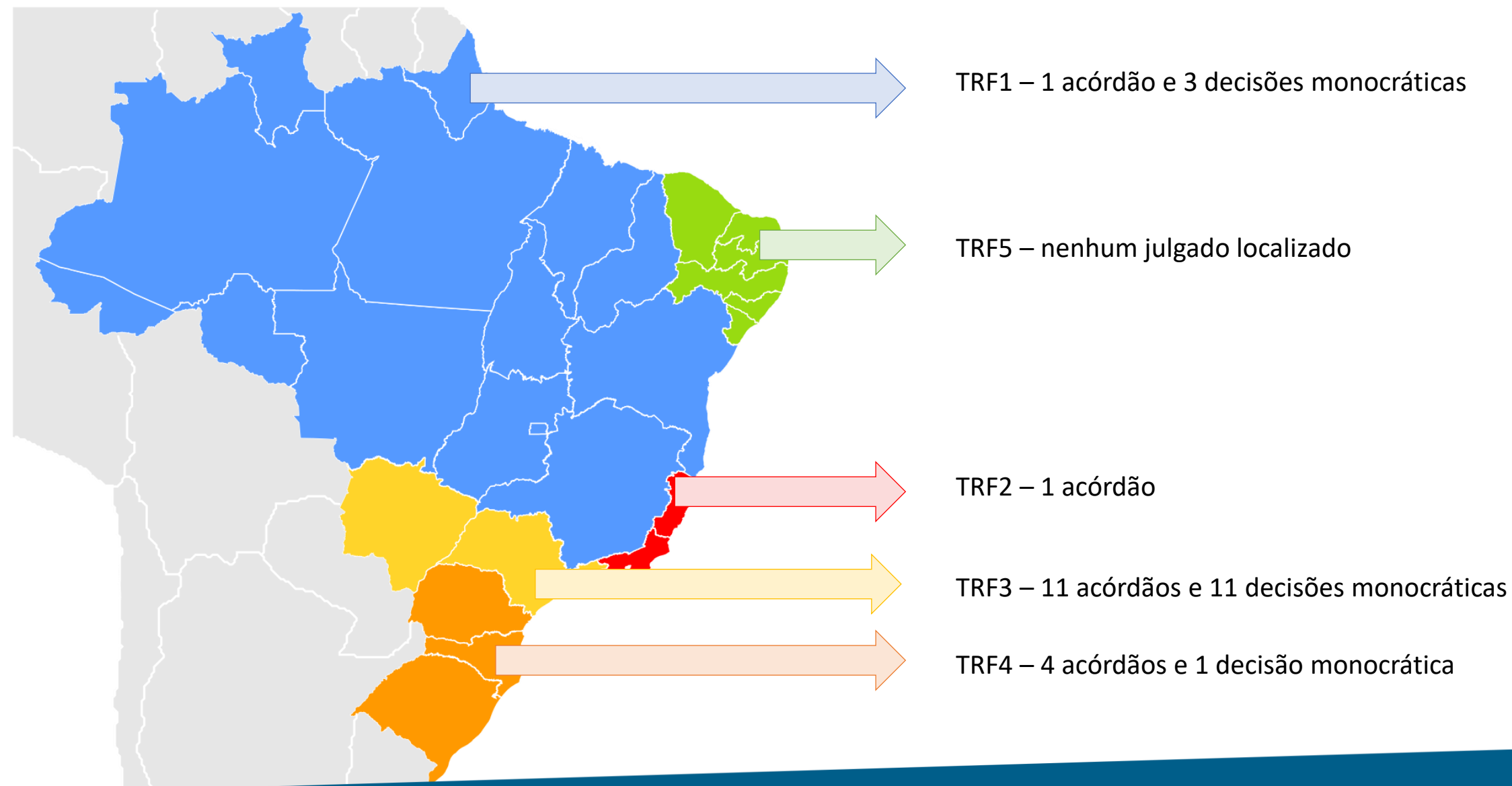
- **Posição histórica da RFB:** transmissão de energia como espécie de “transporte de carga”, sujeita à margem de presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL
- **Lei nº 12.973/2014:** passou a prever margem de presunção de 32% (IRPJ e CSLL) para a “prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público”

Margem de presunção de transmissoras

- Síntese do entendimento das autoridades fiscais:



Panorama das discussões atuais



Margem de presunção de transmissoras

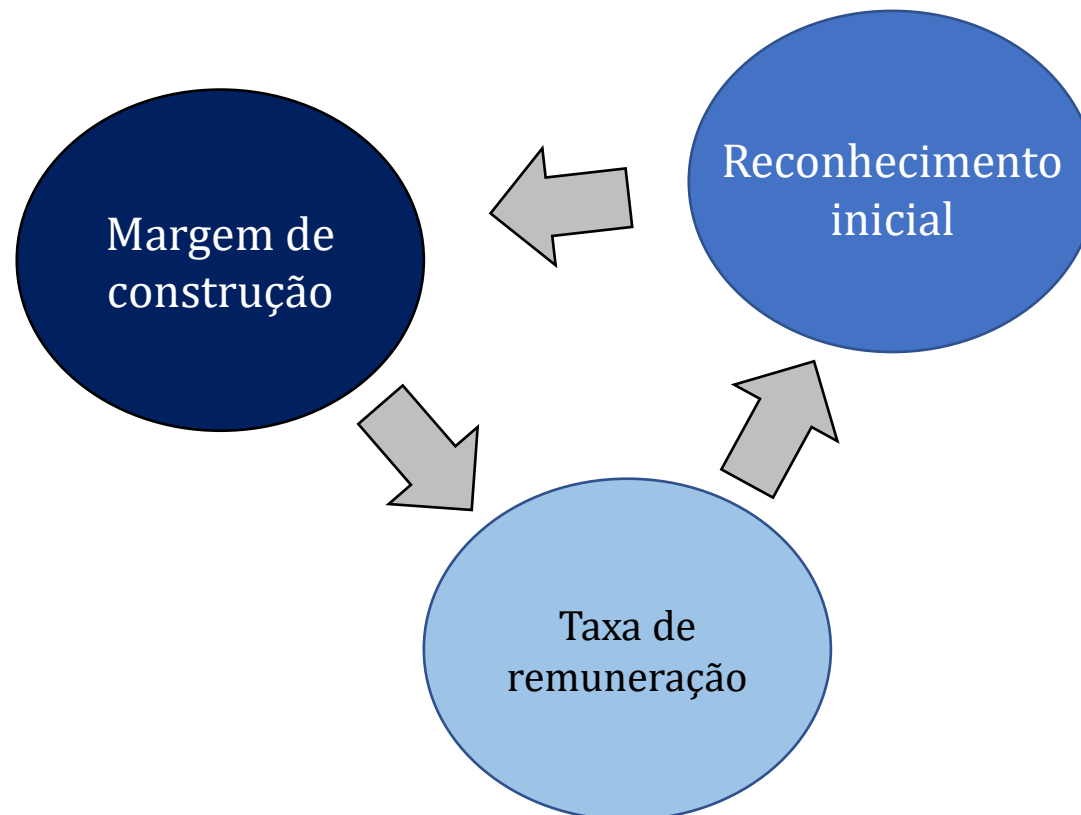
Órgão	Turma	Relator	Processo	Tipo de decisão	Data	Resultado do julgamento
TRF3	6ª Turma	Des. Federal Johnsons Di Salvo	5006136-34.2022.4.03.0000	Decisão monocrática	12.03.2022	Favorável à aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL)
TRF3	6ª Turma	Des. Federal Johnsons Di Salvo	5020621-14.2018.4.03.6100	Acórdão	09.03.2020	<u>Favorável</u> à aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL)
TRF3	3ª Turma	Des. Federal Antônio Carlos Cedenho	5024047-98.2018.4.03.0000	Acórdão (agravo de instrumento)	24.10.2019	Favorável à aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL)
TRF3	6ª Turma	Des. Federal Diva Malerbi	0025617-15.2015.4.03.0000	Acórdão (agravo de instrumento)	14.03.2019	Favorável à aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL)
TRF3	3ª Turma	Des. Federal Nelton dos Santos	0022364-19.2015.4.03.0000	Acórdão (agravo de instrumento)	07.11.2018	<u>Favorável</u> à aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL)
TRF3	4ª Turma	Des. Federal Marcelo Saraiva	0017048-58.2015.4.03.6100	Acórdão (apelação)	03.05.2017	Favorável à aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL)
TRF3	6ª Turma	Des. Federal Leila Paiva Morisson (Juíza Federal Convocada)	0025617-15.2015.4.03.0000	Decisão monocrática (agravo de instrumento)	09.12.2015	Rejeita a antecipação de tutela recursal requerida pela União

Margem de presunção de transmissoras

Órgão	Turma	Relator	Processo	Tipo de decisão	Data	Resultado do julgamento
TRF4	1ª Turma	Des. Federal Alexandre Gonçalves Lippel	5004962-20.2015.4.04.7206	Acórdão (apelação)	17.03.2021	<u>Favorável</u> à aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL)
TRF4	1ª Turma	Des. Federal Francisco Donizete Gomes	5005883-42.2016.4.04.7206	Acórdão	22.07.2020	<u>Favorável</u> à aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL)
TRF4	1ª Turma	Des. Federal Jorge Antônio Maurique	5005871-28.2016.4.04.7206	Acórdão (apelação)	12.05.2017	<u>Favorável</u> à aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL)
TRF1	7ª Turma	Des. Federal Ângela Catão	0050336-18.2015.4.01.0000	Decisão monocrática	30.09.2015	Não trata do mérito, mas sugere posicionamento <u>desfavorável</u>

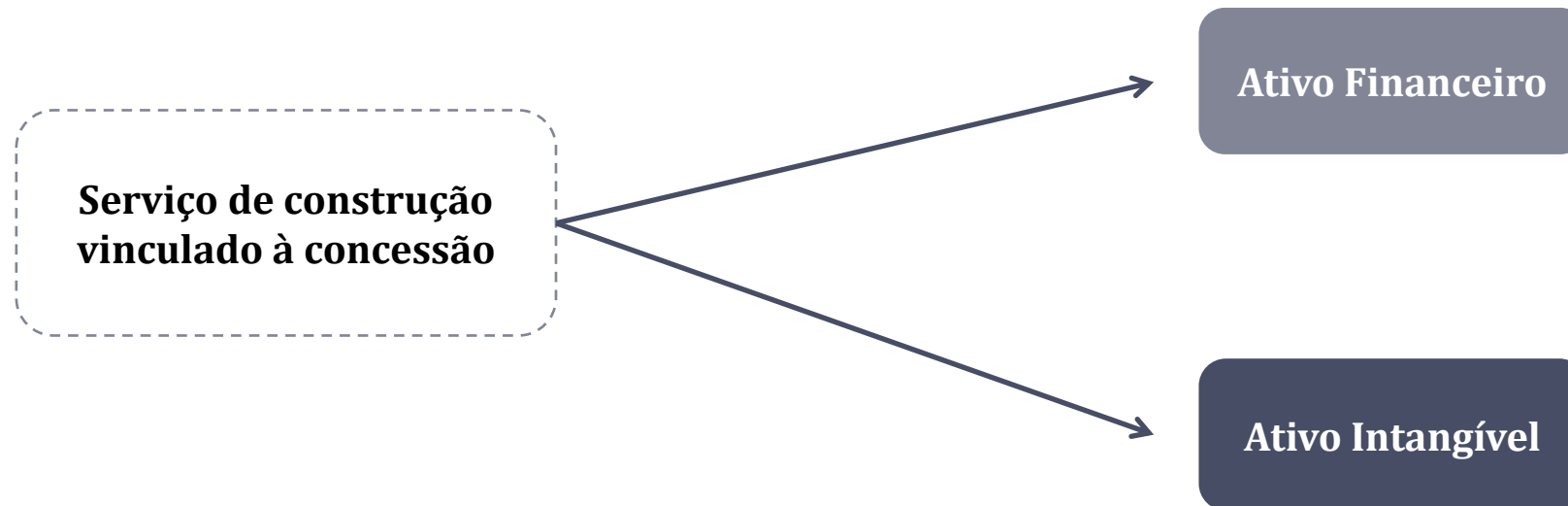
CPC 47: impactos tributários

- **Ativo Financeiro → Ativo de Contrato:** muito mais que uma alteração terminológica, representa uma modificação conceitual do modelo contábil aplicado às concessões, com impactos na mensuração / reconhecimento dos componentes do contrato



Síntese do cenário anterior

- **IFRIC 12 / ICPC 01:** a mudança de paradigma contábil pelas IFRS
 - Superação do paradigma pautado no reconhecimento e ativos imobilizados para o reconhecimento de ativos intangíveis e/ou financeiros:



Síntese do cenário atual

- **CPC 47 / RCPC 12:** reconhecimento de “ativo de contrato” e alteração quanto ao momento de reconhecimento de “ativo financeiro” ou “ativo intangível”, baseado no cumprimento de obrigações de performance



- **O caso das transmissoras de energia elétrica:** discussões no âmbito da CVM a respeito dos impactos do CPC 47 (Ofício CVM/SNC/SEP nº 04/2020)

Posicionamento da CVM



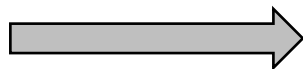
Ofício CVM/SNC/SEP nº 04/2020

A aplicação do pronunciamento CPC n. 47 (IFRS n. 15) representou para o setor de TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA uma tarefa desafiadora, em particular considerando as alterações promovidas na ICPC n. 01 (IFRIC n. 12), interpretação voltada aos contratos de concessão. (...)

Para as áreas técnicas da CVM devem ser considerados os custos efetivos incorridos em cada atividade pelas concessionárias (custos incorridos com construção e melhoria e custos incorrido com O&M), que é uma informação que cada companhia possui objetivamente em sua contabilidade e com certo grau de confiabilidade. Sobre os mesmos devem ser aplicadas as margens (estimativa dos preços de venda individuais), dentro do melhor julgamento da administração da companhia, em linha com o prescrito pelo CPC n. 47.

CPC 47: impactos tributários

- **Artigo 58 da Lei nº 12.973/14:** métodos e critérios contábeis introduzidos após maio de 2014 devem ser neutralizados para fins tributários
- **Parágrafo único do artigo 58:** competência da RFB para identificar atos que veiculam novos métodos ou critérios e dispor dos procedimentos para anular seus efeitos
- **Questão relevante:** como a RFB se manifestou sobre o CPC 47 e sobre Revisão CPC 12 (que alterou a ICPC 01)?



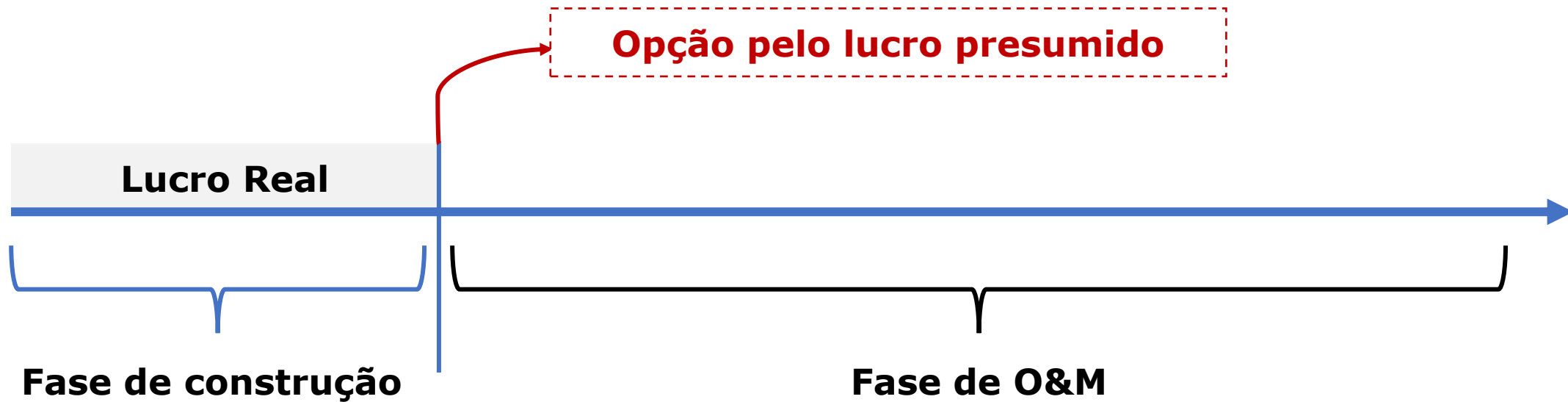
Ato Declaratório Executivo COSIT nº 137/18

Indica que a Revisão CPC 12 *“não contempla modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis, ou a modificação ou adoção contemplada não produz efeitos na apuração dos tributos federais”*

CPC 47: impactos tributários

- **Anexo V da Instrução Normativa RFB nº 1.753/17:** identifica os métodos e critérios contábeis introduzidos que o CPC 47 teria alterado / introduzido
- Em relação ao Setor Elétrico, é relevante destacar:
 - Componente financeiro significativo (60/65 do CPC 47) não é indicado como método ou critério novo que impacte a apuração tributária
 - Consequentemente, a RFB não indica qualquer ajuste com relação ao componente financeiro significativo
- **Questão para discussão:** a adoção de outro índice para apuração da remuneração do ativo financeiro em substituição à TIR decorre de novo método ou critério contábil?

Mudança do regime de tributação



Mudança do regime de tributação

- **Artigo 54 da Lei nº 9.430/1996:** o contribuinte que alterar o seu regime de tributação do lucro real para o lucro presumido deve tributar “os saldos dos valores cuja tributação havia diferido”
 - Essa regra é aplicada para o IRPJ e para a CSL
 - Os tributos apurados sobre esse “saldo” deverão ser quitados no primeiro período de apuração em que a pessoa jurídica estiver sujeita ao lucro presumido
 - O saldo cuja tributação for diferida não se limita aos valores registrados na parte B do LALUR
 - **Questão para debate:** o lucro diferido da fase de construção / as receitas financeiras do ativo de contrato devem ser tributadas na mudança do regime?

Mudança do regime de tributação

- Em geral, transmissoras de energia elétrica possuem três componentes potencialmente impactados no caso de mudança de regime de tributação

Resultado positivo da fase de construção



Artigo 168 da IN RFB nº 1.700/2017: “lucro diferido” (LD) da fase de construção

Receita de remuneração do ativo financeiro cuja tributação foi diferida para o momento do recebimento



Artigo 169 da IN RFB nº 1.700/2017: em termos práticos, diferimento da “receita financeira” (“AVP”)

Ajuste de adoção inicial da Lei nº 12.973/2014



Artigo 69 da Lei nº 12.973/2014: saldo das adições que seriam realizadas, até o final da concessão, decorrente da diferença entre o “resultado tributável” acumulado de acordo com as regras existentes em 2007 e o “resultado tributável acumulado” que seria apurado caso a Lei nº 12.973/2014 fosse aplicada desde o início da concessão

Mudança do regime de tributação

Argumentos contrários à tributação

1

Receita de construção não é receita da perspectiva jurídica, não havendo, propriamente, “diferimento”

2

Diferimento vale tanto para o lucro real quanto para o lucro presumido → não deve tributar na mudança do regime

3

Não há regra que demande tributação da receita pelo PIS/COFINS na mudança de regime

Mudança do regime de tributação

- **Entendimento das autoridades fiscais:** a Solução de Consulta COSIT nº 163/2019 trata dos impactos tributários da mudança do regime de tributação (real para presumido) de uma transmissora de energia
- **Referência ao artigo 36 da Lei nº 12.973/2014 e aos artigos 168 e 169 da IN RFB nº 1.700/2017:** “as disposições normativas que tratam do diferimento do lucro auferido na fase de construção da infraestrutura em virtude do reconhecimento de ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa”
- Ainda que o foco da Solução de Consulta COSIT nº 163/2019 resida na tributação do “lucro diferido da fase de construção”, o racional das autoridades fiscais parece se aplicar, igualmente, às receitas de remuneração do ativo financeiro

Mudança do regime de tributação

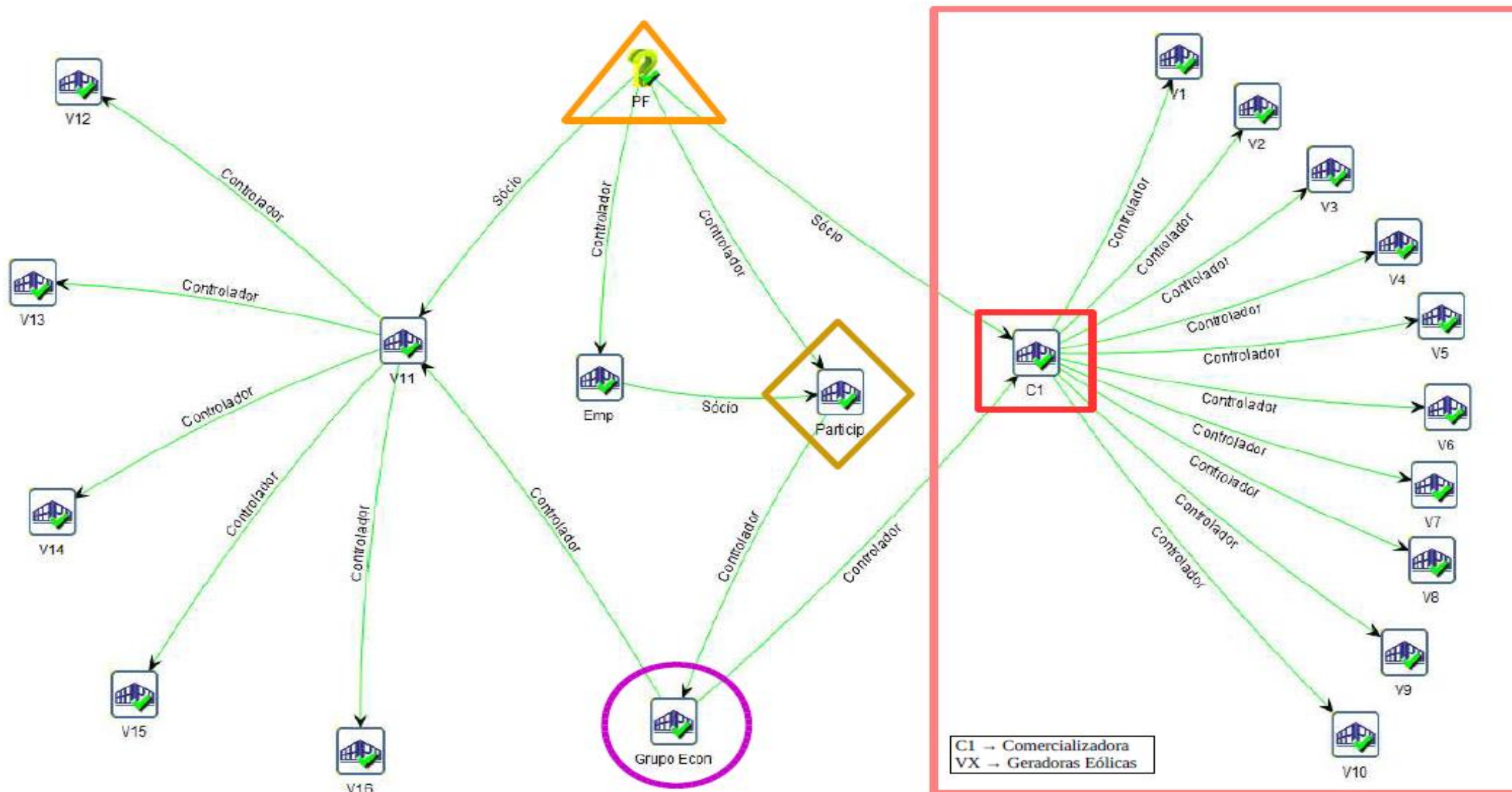
- **Entendimento das autoridades fiscais:** a Solução de Consulta COSIT nº 163/2019 autoriza *“a exclusão da determinação do lucro presumido apurado com base no regime de caixa dos valores recebidos que já foram oferecidos à tributação quando da alteração do regime tributário”*
- No entanto, autoridades fiscais não definem como esse ajuste deve ser implementado → tampouco há disciplina em lei ou na regulamentação da RFB sobre o tema



COMITÊ TRIBUTÁRIO

Eixo temático: renováveis

Segregação de atividades: usinas em áreas contíguas



**Arquitetura societária do
Planejamento Tributário**

Detalhes do exemplo

➤ COMERCIALIZADORA DE ENERGIA:

1. Controladora 100% das geradoras eólicas;
2. Forma de tributação: Lucro Real;
3. Compra toda a energia produzida por suas controladas.

➤ GRUPO ECONÔMICO:

1. Controlador societário da empresa comercializadora, e, portanto, de todas as geradoras eólicas também;
2. Possui como controlador uma holding de participações.

➤ PESSOA FÍSICA:

1. Controla a comercializadora e as geradoras eólicas por intermédio da holding de participações que, por sua vez, controla o Grupo Econômico;
2. E o destino final de todo o lucro do empreendimento.

Detalhes do exemplo

1. todas as Geradoras serão optantes pelo lucro presumido e possuem o mesmo objeto social;
2. São controladas pela mesma pessoa jurídica;
3. Comercializam a energia para um único cliente, que é a sua controladora direta;
4. Pode haver situações em que a Controladora apresenta margem de lucro próxima a zero na atividade de comercialização, fruto da política de formação de preços *intercompany*;
5. As usinas estão, respectivamente, na mesma área geográfica; e
6. Todas compartilham do mesmo quadro de diretores, prestadores de serviços e recursos em geral (contadores, recursos humanos etc).

Justificativas para a estrutura

➤ A alegação que orientava a constituição das várias pessoas jurídicas é de que cada UFV teria capacidade instalada **de até 30 MW**, de modo que fosse possível habilitá-las à venda de energia dentro do perfil de agente incentivado especial na CCEE, com redução de no mínimo 50% a ser aplicado às tarifas de transmissão e de distribuição de energia. (parágrafo 1º. Art. 26 da Lei 9.427/1996.

➤ Tais benefícios seriam considerados na construção dos negócios de geração de energia, uma vez que eles podem garantir a viabilidade econômica e financeira das empresas de energia correspondentes.

Pontos para reflexão

(i) **Motivação diversa da economia tributária:**

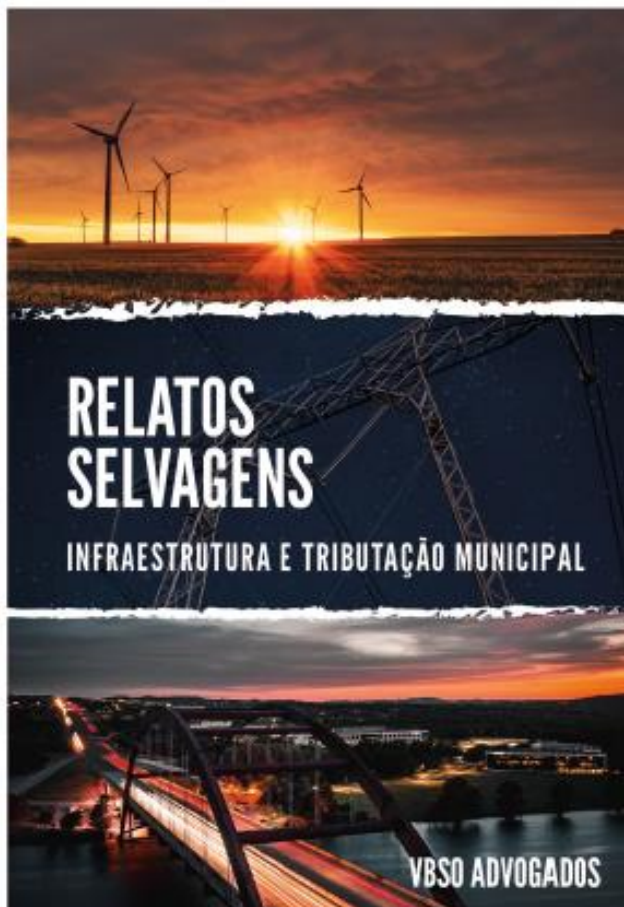
- existência de “propósito comercial” ou “substância econômica”?
- o que, efetivamente, justifica a adoção de determinada estrutura que não a redução ou eliminação da carga tributária, quando dela decorre tais efeitos tributários? A redução ou eliminação da carga tributária é a causa ou o a consequência da estrutura?

Pontos para reflexão

(ii) **Práticas condizentes com as observadas no mercado:**

- se a estrutura envolve operação com empresas pertencentes ao mesmo grupo, as operações entre elas observaram os parâmetros de mercado?
- a relação das partes permitiu manipulação dos preços praticados?
- as condições contratuais entre as partes são condizentes com aqueles que seriam contratadas com terceiros?
- o negócio foi realizado no interesse das partes e é comutativo?

Autuações municipais



Experiências recentes com autoridades fiscais municipais

Autos de infração e alterações legislações legislativas que, do ponto de vista jurídica, são absurdos

Impactos diretos para empresas titulares de projetos de infraestrutura

Formato inovador e linguagem descontraída

ISS sobre receita de construção

- **Trecho do auto de infração:**

Através do Balancete Mensal pelo SPED contábil, foi levantado os montantes de receita total da conta 3130401001-0 RECEITA DE CONSTRUÇÃO, no período distribuindo a receita de acordo com a quilometragem de rodovia no Município [REDACTED] 7,655776% da receita total, para apuração da base de cálculo do ISS devido ao município de [REDACTED]. Detectando fatura de recolhimento na base de cálculo do imposto nos meses 04/2016 a 02/2021, sobre a conta 3130401001-0 RECEITA DE CONSTRUÇÃO.

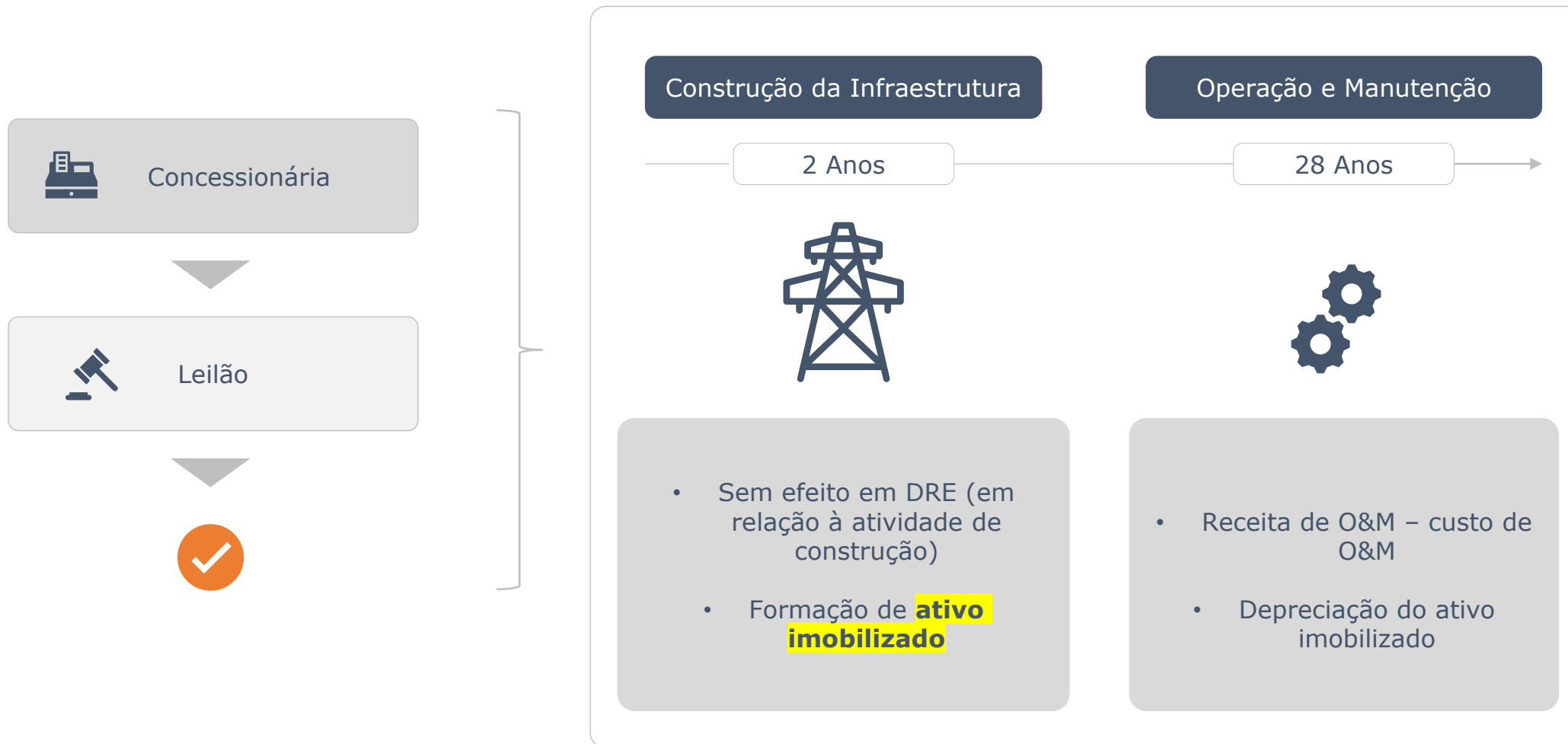
Mediante o relato lavro o presente AUTO DE INFRAÇÃO, pela falta no recolhimento do Imposto Sobre Serviço – ISS no período fiscalizado.

- **Afinal, qual a origem da receita de construção reconhecida pelas concessionárias de serviços públicos?**

Panorama contábil atual



Como era antes das IFRS?



Entendimento das autoridades fiscais

- O fato de a concessionária reconhecer receita de construção significa que prestou o respectivo serviço
- Enquadramento no item 7.02 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003

7.02 – **Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil**, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Posicionamento do STJ

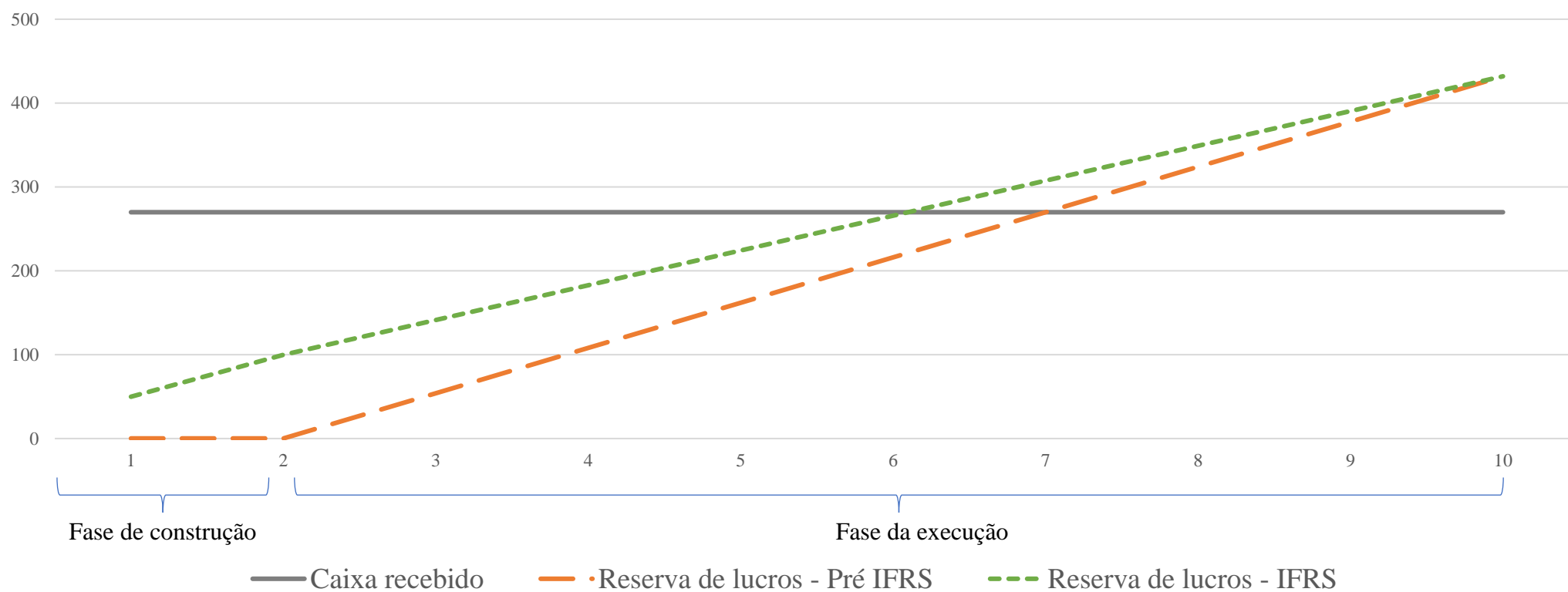


“CONSTRUÇÃO POR CONTA PRÓPRIA E EM IMÓVEL PRÓPRIO, PARA FUTURA ALIENAÇÃO DE UNIDADES AUTÔNOMAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA TERCEIRO. INEXISTÊNCIA. FATO GERADOR NÃO CONFIGURADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ. 1. **A construção feita pelo incorporador por conta própria e em terreno próprio não dá ensejo à tributação pelo ISS.**”

(AgRg no AREsp 602.251/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, STJ, 1ª Turma, julgado em 10 de março de 2015)

ISS sobre receita de construção

Análise comparativa da evolução das reservas de lucro e do recebimento de caixa



Análise sob a perspectiva jurídica

- **Concessão de serviço público precedida de obra pública:** atividade-meio; construção para a execução do objeto contratual; construção pela e para a própria concessionária
- **Objeto do contrato não é a construção da infraestrutura *per se***
- **Não há remuneração especificamente atribuída à construção da infraestrutura:** ausência de contraprestação / preço, contrato de prestação de serviços tipificado pelo Código Civil (regime de direito privado), contraparte, fluxo de caixa relativo à receita de construção etc



COMITÊ TRIBUTÁRIO

Obrigado!