



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10320.724543/2016-22  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.937 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de maio de 2019  
**Matéria** GLOSA DE EXCLUSÃO FISCAL  
**Recorrente** COMPANHIA ENERGETICA DO MARANHAO - CEMAR  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2012

CONCESSIONÁRIA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA.  
AJUSTES DECORRENTE DE VALORES REGISTRADOS NA "CVA".  
NÃO INCIDÊNCIA.

Os ajustes contábeis positivos decorrentes de registros na Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da "Parcela A" (CVA) possuem efeitos fiscais somente a partir de 30/11/2014, quando passaram a existir garantias reais de indenizações às concessionárias.

Antes dessa data havia incerteza quanto ao recebimento dos valores referentes aos ativos regulatórios, o que afasta o seu enquadramento enquanto receita tributável, na linha do que dispõem o artigo 43 do CTN e o princípio da competência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento ao recurso, por unanimidade.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigenio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

## Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 2/13) que exigem de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2012, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros Selic.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 416/417):

*O contribuinte informou em suas Demonstrações Financeiras (anexo 2, fl. 106) relativas ao ano-calendário de 2012 que, em razão da adoção das normas internacionais de contabilidade e das normas contábeis adotadas no Brasil, reverteu integralmente os saldos dos ativos e passivos regulatórios, em valor equivalente a R\$ 35,8 milhões, através de ajuste do RTT.*

*Desse modo, o contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal nº 1, a justificar, com apresentação de documentação hábil e idônea, a razão pela qual o valor de R\$ 35.817.384,78 foi excluído do lucro tributável, através de ajuste do RTT.*

*Em resposta, o contribuinte informa que "a exclusão do montante de R\$ 35.817.384,78 relativa à "Baixa Ativos/Passivos Regulatórios ANEEL" por meio de ajuste de RTT, no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, apenas neutralizou o saldo positivo decorrente das adições e exclusões registradas em função do reconhecimento de ativos e passivos regulatórios efetuado no próprio LALUR."*

*Prosseguindo, o contribuinte afirma que procedeu os seguintes lançamentos no LALUR: i) adicionou R\$ 75.617.258,68 e excluiu R\$ 39.799.873,86. E que do cotejo desses valores, chegou a um saldo positivo de R\$ 35.817.384,82. Sendo esse o valor excluído, resultando em um efeito fiscalmente neutro dos ativos e passivos regulatórios.*

*Observa-se que segundo o manual de contabilidade do setor elétrico, as contas de ativo e passivo regulatórios são destinadas a registrar as variações positivas e negativas dos itens da Parcela A e da Parcela B, bem como os valores relativos à variação cambial e os decorrentes de variação da base do preço, em contrapartida das contas de receita de constituição desse ativo ou passivo regulatório.*

*Quando de sua constituição, esses ajustes ou provisões não são tributadas e, portanto, quando de sua baixa (amortização ou realização) as mesmas devem ser tributadas. Por isso, não se justifica a sua exclusão via RTT.*

*No Razão das contas contábeis que registram as baixas efetuadas, constata-se que as contas foram lançadas a crédito e débito do encerramento do exercício, impactando positivamente o lucro. Portanto, sem previsão legal, não cabe ao contribuinte, através de ajuste no RTT, reverter tais lançamentos.*

*Dessa forma, efetuamos o lançamento de ofício do IRPJ e, por reflexo, da CSLL, incidentes sobre o total do ajuste indevido realizado no RTT, no valor de R\$ 35.817.384,78, conforme apurado na análise das Demonstrações Financeira, da DIPJ, do LALUR, da ECD e do FCONT apresentados ao SPED, em anexo.*

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 426/453).

De início, alega que o ajuste foi promovido no contexto do Regime Tributário de Transição e que buscou apenas tornarem neutros os lançamentos referentes aos ativos e passivos regulatórios, não produzindo efeitos fiscais.

Em suas palavras:

*[...] como forma de neutralizar os lançamentos de receitas e despesas vinculados aos ativos e passivos regulatórios, a IMPUGNANTE, por meio do Livro de Apuração do Lucro Real ("LALUR"), efetuou adições referentes aos ativos e passivos regulatórios no montante de R\$75.617.258,68 e exclusões no valor de R\$39.799.873,86. De forma a manter a neutralidade desses ajustes, o saldo de R\$35.817.384,82 foi também excluído da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL.*

**3.19.** *A baixa dos ativos e passivos regulatórios referentes ao ano-calendário 2012, sob a nova sistemática contábil, como processada pela IMPUGNANTE, decorre justamente da incerteza em relação à sua efetiva realização, que dependeria da venda futura de energia elétrica que permitisse o repasse da variação, positiva ou negativa, dos custos incorridos pelas concessionárias, conforme reconhecido pela OCPC nº 08/14.*

**3.20.** *Assim, a reversão dos valores referentes aos ativos e passivos regulatórios decorreu justamente do fato de que não havia, anteriormente à revisão ou reajuste tarifário e emissão da fatura, certeza ou garantia de que a IMPUGNANTE teria de fato direito a tais valores, assim como não havia, naquele momento, definição a respeito de quem seriam os devedores correspondentes.*

**3.21.** *Como a reversão dos valores referentes aos ativos e passivos regulatórios decorreu das modificações introduzidas pela Lei nº 11.638/07 nos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido, a IMPUGNANTE efetuou a exclusão do saldo de R\$35.817.384,82 por meio de um ajuste do Regime Tributário de Transição, conforme art. 16 da Lei nº 11.941, de 27.05.2009, de forma a tornar neutros os lançamentos referentes aos ativos e passivos regulatórios: [...]*

Em seguida, sustenta o contribuinte que os valores referentes aos ativos e passivos regulatórios definitivamente não devem impactar a apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL por não representarem acréscimo patrimonial.

Aduz, nesse sentido, que independentemente da forma do registro contábil adotada, os valores decorrentes de ativos regulatórios somente devem ser oferecidos à tributação no momento do faturamento da energia elétrica entregue aos consumidores, quando tais valores passarão a integrar de fato o patrimônio das concessionárias. Conclusão diversa acarretaria o absurdo de oferecer o valor referente aos ativos regulatórios à tributação duas vezes: uma no momento do reconhecimento dos ativos regulatórios e outra no momento da emissão da fatura de energia elétrica, já que não há regra que autorize a exclusão da receita referente aos ativos regulatórios no momento da emissão da fatura de energia elétrica.

Esclarece, assim, que:

*[...] o direito ao recebimento ou a obrigação de repassar ao consumidor os valores referentes aos ativos e passivos regulatórios somente surge após o procedimento de revisão/reajuste tarifário, com o faturamento da energia elétrica entregue aos consumidores, de forma que é apenas nesse momento que o patrimônio das distribuidoras de energia elétrica será impactado. Ademais, no ano-calendário de 2012, a que se referem os AUTOS, não havia qualquer garantia de que as distribuidoras de energia elétrica teriam direito ao recebimento dos valores dos ativos financeiros, nem de quem seria a contraparte dessa obrigação.*

**3.30.** *Nesse cenário, a alegação do TVI, de que "quando de sua constituição, esses ajustes ou provisões não são tributadas e, portanto, quando de sua baixa (amortização ou realização) as mesmas devem ser tributadas" não se justifica.*

**3.31.** *Ao contrário, a tributação dos valores referentes aos ativos regulatórios deve ocorrer somente no momento em que as concessionárias de fato tiverem direito à sua realização, após os procedimentos de revisão/reajuste tarifário e da entrega da energia elétrica aos consumidores.*

**3.32.** *Esse foi o entendimento a que chegou a própria Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer COSIT nº 26, de 26.09.2002, que analisou a questão de ativos regulatórios decorrentes da Medida Provisória nº 2.198, de 24.08.2001, que criou o Programa Emergencial de Redução de Consumo de*

---

*Energia Elétrica, o qual reduziu as margens de lucros das concessionárias de energia elétrica e provocou um procedimento de recomposição tarifária extraordinária, determinado pela Medida Provisória nº 14, de 21.12.2001.*

Subsidiariamente, sustenta a empresa que os lançamentos contém erros materiais, quais sejam: **(i)** a não compensação de saldo de prejuízo fiscal de que dispunha; e **(ii)** a não observância do direito à redução de 75% do IRPJ e adicionais, em função do benefício fiscal previsto no artigo 1º da Medida Provisória 2.199-14, de 24/08/2001.

Além disso, pleiteia o contribuinte pela exclusão da multa de ofício e dos juros de mora, nos termos do artigo 100, I, do CTN, bem como pela impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em Sessão de 04 de agosto de 2017, a DRJ/FNS julgou a impugnação improcedente, por meio de Acórdão (fls. 500/517) que restou assim ementado:

*CONCESSIONÁRIA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES REGISTRADOS NA CONTA CVA. TRIBUTAÇÃO.*

*As receitas reconhecidas em contrapartida aos valores registrados na Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da "Parcela A" (CVA) integram a base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e devem ser oferecidas à tributação no período de apuração em que forem verificadas as diferenças positivas e registradas na escrituração contábil da concessionária.*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES. AUSÊNCIA DE COMPENSAÇÃO NA DIPJ. IMPOSSIBILIDADE.*

*Incabível qualquer compensação do valor apurado de ofício com prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores, quando a contribuinte, tendo apurado resultados positivos no período autuado, absteve-se de proceder tais compensações na DIPJ correspondente.*

*REDUÇÃO/SUDENE. OMISSÃO DE RECEITAS. DEVER DE ESCRITURAÇÃO. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL.*

*Os valores adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real, apurados mediante procedimento de ofício, não influenciam o lucro da exploração, base de cálculo do benefício da redução/SUDENE, vez que inexistente previsão legal que autorize qualquer recomposição neste sentido.*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

*Arguição não conhecida, posto que no demonstrativo consolidado do crédito tributário não consta exigência de juros de mora sobre a multa exigida.*

Cientificada da decisão de primeira instância em 10/08/2017 (fl. 523), a empresa, em 11/09/2017 (fl. 526), interpôs recurso voluntário (fls. 528/562), por meio do qual reitera os argumentos de defesa e rebate determinados pontos da decisão da DRJ, notadamente quanto à discordância da aplicação da Solução de Consulta COSIT n.º 101/16 ao caso concreto, a qual, sob alegação de vincular à DRJ, foi utilizada como único fundamento de mérito para a manutenção das exigências.

Nos dizeres da Recorrente:

*[...] o único fundamento utilizado pela DECISÃO para manter, no mérito, os AUTOS foi a Solução de Consulta COSIT n.º 101, de 30.06.2016, que, além de expressamente não tratar do período objeto do presente processo (ano-calendário 2012), reconhece que, ao menos até 25.11.2014, data em que foram celebrados determinados aditivos contratuais para regulamentar a matéria, as concessionárias de distribuição de energia elétrica não tinham "direito à efetiva percepção" da receita vinculada aos ativos e passivos regulatórios.*

Os autos, então, foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos para julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço e passo a apreciá-lo.

Conforme visto, a controvérsia instaurada diz respeito ao tratamento fiscal da diferença positiva decorrente das provisões contábeis de ativos e passivos regulatórios, notadamente da CVA, por empresa concessionária de distribuição de energia elétrica, caso da Recorrente, no ano-calendário de 2012.

Aos olhos da fiscalização, referido ajuste equivaleria a uma reversão que deve ser tributada, uma vez que, quando da constituição das provisões, os ajustes não teriam sido incluídos no lucro real, não se justificando a sua exclusão via RTT por falta de previsão legal.

Já o contribuinte advoga no sentido de que a exclusão realizada foi correta, pois teve a finalidade de tornar neutros os lançamentos referentes aos ativos e passivos

regulatórios, os quais não deveriam impactar a apuração do lucro real e a base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 16 da Lei n.º 11.941, de 27.05.2009.

E ainda que a neutralidade pudesse ser desconsiderada, aduz que os valores referentes aos ativos e passivos regulatórios, ao contrário do que afirma a DRJ com base na referida Solução de Consulta, não constituem acréscimo patrimonial apto a gerar a incidência do IRPJ e da CSLL.

Pois bem.

Apesar do tema parecer um tanto complexo, a DRJ, em poucas palavras, muito bem resumiu o litígio: *Versa o presente processo, basicamente, sobre os efeitos do reconhecimento das diferenças positivas registradas na conta CVA e sua variação monetária, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das concessionárias de distribuição de energia elétrica.*

Considerando, porém, a peculiaridade da atividade em questão, é necessário, antes de enfrentar o mérito da questão, tecer considerações gerais sobre a origem, natureza e orientações normativas aplicáveis ao ajuste decorrente da contabilização das mencionadas provisões de caráter regulatório.

De acordo com a Solução de Consulta nº 101/2016, reproduzida na íntegra pela DRJ, e esclarecimentos prestados pela Recorrente, nota-se que a atividade de distribuição de energia elétrica, explorada sob a forma de concessão da União, é regulada e fiscalizada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que, dentre outras competências, define a tarifa a ser cobrada dos consumidores residenciais e comerciais. Essa tarifa deve gerar uma receita capaz de garantir o equilíbrio econômico-financeiro da concessão, sofrendo reajustes periódicos para a sua manutenção.

Mais precisamente, a fatura emitida pelas distribuidoras de energia elétrica (*tarifa*), é composta por duas parcelas:

(i) Parcela A, que abrange os custos não gerenciáveis pela concessionária e que são integralmente repassados aos consumidores; e

(ii) Parcela B, que abrange os custos gerenciáveis (isto é, sujeitos a controles), mas que nem sempre são repassados aos usuários.

Tanto o valor da Parcela A quanto o valor da Parcela B da fatura de energia elétrica são sujeitos a mecanismos de verificação e reajuste, quais sejam, o Reajuste Tarifário Anual e a Revisão Tarifária Periódica, realizada, em princípio, a cada quatro anos.

Especificamente com relação aos custos vinculados à Parcela A, os quais são estimados para fins de definição da tarifa válida em determinado período, pode ocorrer o surgimento de diferenças positivas entre o valor efetivamente incorrido no período e aquele previsto, diferenças estas que podem ser recuperadas pelas concessionárias por intermédio de recomposição tarifária regulada pela ANEEL e que passaram a ser reconhecidas com o surgimento da denominada Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A ("CVA").

A CVA foi criada através da Portaria Interministerial MF/MME nº 296, de 25 de outubro de 2001, visando estabelecer um procedimento de reajuste tarifário para fins de manutenção do equilíbrio econômico e financeiro do contrato de concessão, nos seguintes termos:

*Art. 1º Criar, para efeito de cálculo do reajuste da tarifa de fornecimento de energia elétrica, a Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da "Parcela A" – CVA destinada a registrar as variações, ocorridas no período entre reajustes tarifários, dos valores dos seguintes itens de custo da "Parcela A", de que tratam os contratos de concessão de distribuição de energia elétrica: (Redação dada pela Portaria Interministerial MF/MME nº 361, de 26 de novembro de 2004)*

[...]

*Art. 2º O saldo da CVA é definido como o somatório das diferenças, positivas ou negativas, entre o valor do item na data do último reajuste tarifário da concessionária de distribuição de energia elétrica e o valor do referido item na data de pagamento, acrescida da respectiva remuneração financeira.*

*§ 1º A concessionária de distribuição de energia elétrica deverá contabilizar o saldo relativo a cada item da CVA mencionado no art. 1º em conta específica para efeito de compensação no índice de reajuste tarifário subsequente.*

*§ 2º A remuneração financeira de que trata o caput incidirá sobre o saldo da CVA de cada item da "Parcela A" mencionado no art. 1º desde a data da ocorrência de diferença no valor do item até a data de reajuste tarifário contratual subsequente e será calculada com base na taxa de juros SELIC em igual período.*

(...)

*Art. 3º O saldo da CVA deverá ser compensado nas tarifas de fornecimento de energia elétrica da concessionária nos 12 (doze) meses subsequentes à data de reajuste tarifário anual, sendo eventual diferença considerada no cálculo do reajuste tarifário seguinte.*

Nesse contexto, é importante observar que, no item "fundamento" da referida Solução de Consulta, há registro expresso no seguinte sentido:

*29. A adoção pelas concessionárias das normas contábeis internacionais a partir de 2010, em cumprimento ao Despacho SFF/Aneel nº 4.722, de 18 de dezembro de 2009, **implicou o fim do reconhecimento, na escrituração contábil elaborada para fins societários, dos valores registrados na conta CVA, entre outras razões, sob o argumento de que haveria diversas incertezas quanto a seu efetivo recebimento.** Esse*

*reconhecimento, contudo, permaneceu nas demonstrações contábeis para fins regulatórios, exigidas pela Aneel. (Grifei)*

Em seguida, e não obstante essa ressalva de incerteza de recebimento e daí a dispensa de registro contábil para fins societário, essa mesma Solução de Consulta passa a apresentar a motivação de sua conclusão favorável à tributação dos ajustes positivos decorrentes das contas patrimoniais regulatórias, especialmente a CVA, mas apenas para o período posterior a 25/11/2014. Veja:

*30. **Em 25 de novembro de 2014**, conforme a Ata da 13ª Reunião Pública Extraordinária da Diretoria da Aneel, foi aprovado o aditamento dos contratos de concessão, de modo a identificar o Poder Concedente como a contraparte responsável pela liquidação dos saldos remanescentes dos ativos regulatórios, e determinar que os valores registrados na conta contábil CVA fossem incluídos na base da indenização devida na extinção da concessão por qualquer motivo.*

*31. Após a aprovação desses aditivos contratuais, **o CPC emitiu a Orientação Técnica OCPC nº 08, aprovada em 28 de novembro de 2014, e divulgada em 9 de dezembro de 2014**, a qual reconheceu “não mais haver incerteza significativa que seja impeditiva para o reconhecimento dos ativos e passivos decorrentes da metodologia de definição da tarifa de distribuição de energia elétrica nos relatórios contábil-financeiros de propósito geral dessas entidades”, e definiu de que forma se daria o registro contábil dos valores registrados na conta CVA (destacou-se):*

11. O aditamento dos contratos de concessão e permissão, nos termos tratados nesta Orientação, representa um elemento novo que assegura, a partir da data de sua assinatura, o direito ou impõe a obrigação de o concessionário receber ou pagar os ativos e passivos junto à contraparte – Poder Concedente. Esse novo evento altera, a partir dessa data, o ambiente e as condições contratuais anteriormente existentes e extingue as incertezas quanto à capacidade de realização do ativo ou exigibilidade do passivo. São condições, assim, que diferem em essência das que ocorriam anteriormente.

12. Os efeitos do aditamento dos contratos de concessão e permissão não têm natureza de mudança de política contábil, mas, sim, a de uma nova situação e, conseqüentemente, sua aplicação deve ser prospectiva.

13. Considerando que o dispositivo aditado aos contratos de concessão e de permissão trata de saldos remanescentes apurados de itens da Parcela A e outros componentes financeiros que ainda não tenham sido recuperados e, portanto, demanda a implementação dessa prática contábil de aplicação prospectiva, o ajuste a ser efetuado deve ser reconhecido em contas de ativo ou passivo financeiro, conforme o caso, **em contrapartida ao**

**resultado do exercício (receita de venda de bens e serviços) em que ocorrer a modificação contratual.**

#### **Mensuração subsequente**

14. Posteriormente ao reconhecimento inicial, os ativos e/ou passivos financeiros originados das diferenças apuradas de itens da Parcela A e outros componentes financeiros em cada período contábil **devem ter como contrapartida a adequada rubrica de receita de venda de bens e serviços, no resultado do período.**

32. *Uma vez definido pela OCPC nº 08, de 2014, que, **a partir da celebração dos termos aditivos aos contratos de concessão, os ativos regulatórios constituídos pela variação positiva dos custos da Parcela A passam a ser contabilmente reconhecidos, tendo como contrapartida uma conta contábil representativa de receita da venda de serviços,** resta verificar em que momento essa receita deverá ser oferecida à tributação do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.*

[...]

38. *No caso em tela, resta evidenciado o acréscimo patrimonial obtido pelas concessionárias, mediante a aquisição da disponibilidade jurídica dos valores resultantes das diferenças positivas registradas na conta CVA. **As concessionárias, após a celebração do Termo Aditivo ao Contrato de Concessão, passaram a ter assegurado o direito à efetiva percepção desses valores, já que foram eliminadas as incertezas que cercavam o recebimento, além de ficar estabelecido em contrato que o poder público concedente será o devedor e garantidor desses valores.** Esse direito líquido e certo, após a apuração da diferença entre o valor incorrido e o previsto dos custos da Parcela A, e seu reconhecimento contábil em conta específica, passa a integrar o patrimônio da concessionária, consubstanciando uma nova receita auferida com a consecução de seu objeto social, devendo, desta forma, sofrer a incidência do imposto de renda, independentemente do efetivo recebimento que se dará em momento futuro.*

39. *No sentido de reforçar a conclusão acima, cabe trazer à baila o Princípio da Competência, o qual determina que a receita deve ser incluída no resultado do período em que ocorreu, independentemente de seu recebimento, e pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e despesas correlatas. Importante lembrar que esse princípio contábil, conceituado pela Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010, é adotado pela legislação comercial e tributária, conforme os dispositivos abaixo transcritos (destacou-se):*

#### **Lei nº 6.404, de 1976**

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

(...)

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

#### **Decreto-Lei nº 1.598, de 1977**

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

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

(...)

§ 4º - Ao fim de cada período-base de incidência do imposto o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

#### **Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999)**

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

(...)

Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados. (Decreto-Lei nº 1.598, e 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

§ 1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 5º).

(...)

*40. O Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC) nº 30, aprovado em 19 de outubro de 2012, apresenta a definição do que deve ser contabilmente considerado como receita:*

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento de seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

41. *Esse mesmo Pronunciamento também estabelece diversos requisitos para o reconhecimento das receitas na escrituração contábil da entidade, entre os quais **a mensuração confiável de seu valor, e a probabilidade da efetiva fruição dos benefícios econômicos associados à transação para a entidade.** Assim, o reconhecimento da receita se dá, via de regra, quando a transação está juridicamente formalizada, independentemente de seu efetivo recebimento.*

42. *Desta forma, em observância ao princípio da competência, o reconhecimento contábil e tributário da receita registrada na conta CVA deve ocorrer no exercício em que foram incorridos os custos da Parcela A.*

43. *Com relação à CSLL, sua base de cálculo também se baseia no resultado contábil, aplicando-se o mesmo entendimento exposto em relação ao IRPJ. No que compete à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, essas contribuições têm como fato gerador o auferimento da receita, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o que leva ao mesmo entendimento aplicável ao IRPJ e à CSLL.*

44. *Importante destacar que, no momento em que houver o efetivo recebimento dos valores registrados na conta CVA, através da cobrança do consumo de energia elétrica mediante a tarifa reajustada, não ocorrerá o bis in idem (a bitributação de um mesmo valor), já que esses valores recebidos, apurados à medida de seu faturamento, devem ser contabilmente registrados a título de amortização do ativo regulatório, tendo o condão de reduzir o montante total faturado pela concessionária com a distribuição da energia elétrica, e, conseqüentemente, a base de cálculo dos tributos. Cabe destacar também que, a contrario sensu, a amortização de passivo regulatório acarretará no aumento do faturamento da concessionária e da base de cálculo dos tributos.*

45. *Desta forma, tendo a concessionária reconhecido a diferença positiva de custo e registrado o valor na conta específica CVA em contrapartida a conta contábil de receita da venda de bens e serviços na escrituração contábil para fins societários, essa diferença deverá ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep. O momento da ocorrência do fato gerador é aquele em que se materializa o acréscimo patrimonial, ou seja, no período de apuração em que foi verificada e reconhecida contabilmente esta diferença positiva, independentemente do efetivo recebimento que se dará em momento futuro.*

Como se percebe, essa orientação fiscal manifestou-se favorável à tributação por ocasião do registro contábil positivo na CVA apenas em momento posterior a 25/11/2014,

quando a receita passou a ter um grau elevado de certeza de recebimento, visto a obrigação de indenização pela ANEEL às concessionárias.

Em outras palavras, da leitura da Solução de Consulta em comento, a qual, repita-se, foi transcrita na íntegra e utilizada como única razão de decidir da DRJ, verifica-se claramente que a própria Receita Federal reconhece que antes da celebração do termo aditivo ao contrato de concessão mencionado nos itens 30 e 31 - que apenas ocorreu em 25/11/2014 -, havia incertezas quanto ao recebimento dos valores registrados na CVA pelas concessionárias, fato este que inclusive dispensou, para fins societários, o próprio reconhecimento contábil da receita (e despesa) provenientes dos ajustes na CVA.

Esse fato, em consonância com o descrito pela Orientação Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("OCPC") nº 08, de 28.11.2014 - que foi emitida justamente para tratar dos efeitos da deliberação tomada pela ANEEL e que abaixo transcrevo parcialmente - foi o que gerou a exclusão fiscal ora glosada.

*IN7. Quando da adoção das normas internacionais de contabilidade – IFRS – no Brasil, a partir de 2010, os relatórios contábil-financeiros de propósito geral dessas concessionárias passaram a não mais contemplar o reconhecimento desses ativos e/ou passivos com base no entendimento de que esses direitos e obrigações não atendem plenamente às definições de ativo e passivo contidas na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Tal entendimento decorre de que (i) sua realização ou exigibilidade dependeriam de evento futuro não totalmente controlável pela entidade – a entrega futura de energia elétrica; e (ii) não é praticável saber, no momento do surgimento desses direitos ou obrigações, se e quais os efetivos compradores dessa energia no futuro que pagariam essas diferenças ou as teriam devolvidas em suas contas de energia elétrica.*

*IN8. Adicionalmente, não havia consenso quanto e se a legislação em vigor garantia, de forma objetiva, o direito ao completo recebimento nos casos em que o mecanismo de tarifa não fosse suficiente para realizar o direito ou, ainda, nos casos em que a concessão cessasse por qualquer motivo. Da mesma forma, não havia consenso quanto à provável saída de recursos econômicos da entidade, nos casos em que o mecanismo de tarifa não fosse capaz de devolver aos consumidores a totalidade dos recursos ou, ainda, nos casos em que a concessão cessasse por qualquer motivo. Tais aspectos davam, no entendimento predominante até então, um caráter contingente a tais direitos e obrigações.*

*IN9. Foi com base nesse cenário que, a partir da adoção das IFRS, esses ativos e passivos passaram a ser reconhecidos exclusivamente nas demonstrações contábeis para fins regulatórios exigidos pela ANEEL, e não mais nos relatórios contábil-financeiros de propósito geral formalmente emitidos e aprovados pelos órgãos de administração, auditados e divulgados a todos os interessados.*

*IN10. Para reduzir incertezas relevantes quanto ao reconhecimento e à realização ou liquidação dos ativos e/ou passivos regulatórios e, conseqüentemente, qualificá-los como passíveis de reconhecimento nos relatórios contábil-financeiros de propósito geral das concessionárias de distribuição de energia elétrica brasileiras, a ANEEL decidiu, em 25 de novembro de 2014, e com a plena aceitação posterior de cada*

*empresa concessionária e permissionária que quiser a isso aderir, aditar os contratos de concessão das companhias de distribuição de energia elétrica brasileiras.*

Nesse ponto, não se pode perder de vista que, no AC de 2012, vigorava a regra do RTT, prevista na Lei n. 11.941/2009, a qual, como se sabe, determina a neutralidade fiscal dos ajustes decorrentes das modificações dos critérios contábeis introduzidas pela Lei n° 11.638/2007, regra esta que não poderia ter sido ignorada pela fiscalização.

Dessa forma, em sentido contrário à premissa adotada pela DRJ, o RTT e a própria SC n° 101/16, na verdade, corroboram o entendimento da Recorrente segundo o qual até o momento da celebração do termo aditivo ao contrato de concessão (isto é, anteriormente a 25/11/2014), as concessionárias de distribuição de energia elétrica não tinham assegurado o direito à efetiva percepção dos valores decorrentes dos ativos regulatórios, bem como não havia definição a respeito de quem seria o devedor e garantidor de tais valores.

Vale dizer, não houve, em 2012, a entrada ou ingresso de direito ou moeda que se integraram definitivamente ao patrimônio da Recorrente, que apenas reverteu contabilmente lançamentos para melhor refletir economicamente seu patrimônio.

Registra-se, aqui, que o próprio princípio da competência, nos dizeres de Eliseu Martins<sup>1</sup>, exige o cumprimento de todas as condicionantes que a teoria contábil nos impõe, e, entre elas, a do alto grau de certeza de recebimento.

Ora, é justamente a incerteza quanto ao recebimento do reajuste da tarifa o fator que impede qualificar o ajuste contábil positivo na CVA de 2012 como receita tributável. Falta-lhe, a toda evidência, a incorporação do direito ao recebimento dessa pretensa receita ao patrimônio do contribuinte.

O lançamento contábil que gerou a presente autuação, ademais, deve ser interpretado à luz do artigo 43 do CTN, dispositivo este que, como se sabe, prescreve como condição necessária e suficiente para ocorrência do fato gerador do IRPJ e CSLL a *disponibilidade* ou *realização* da renda, que somente ocorre após 30/11/2014, quando passaram a existir garantias reais ao recebimento do reajuste feito por meio da CVA às concessionárias, conforme visto.

Antes disso, referido ajuste, quando muito, correspondia a mera expectativa de recebimento, sem efeitos fiscais, portanto.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

---

<sup>1</sup> "Regime de Competência nas Receitas das Instituições Financeiras". In: "Boletim Temática Contábil da IOB - Informações Objetivas n° 36/90".

Processo nº 10320.724543/2016-22  
Acórdão n.º **1201-002.937**

**S1-C2T1**  
Fl. 9

---