

Seminário CEAD

A LEI nº 12.973 E O NOVO RIR/2018
Concessão de Serviços Públicos: Artigos 498 e 499 do RIR/2018

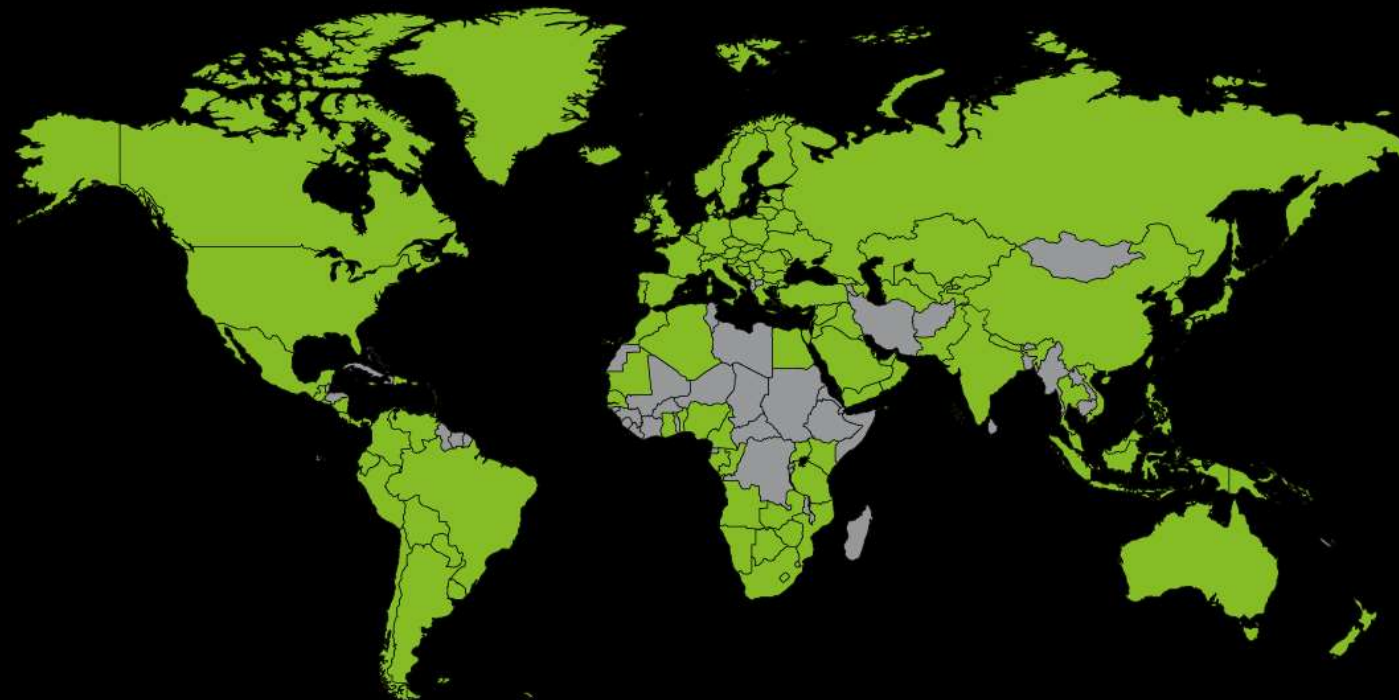
Institucional

Presença mundial

São **286.200 profissionais** atuando em **mais de 150 países**, destacados em verde no mapa.

Faturamento global de **US\$43,2 bilhões** no ano fiscal de 2018, com crescimento de 11,3% em relação a 2017.

Atendemos a **82% das 500 maiores empresas do mundo**, de todos os setores econômicos que figuram na lista da "Global Fortune 500".*



*Revista Global Fortune 2017.

Institucional

Presença nacional

No Brasil, são cerca de **5.500 profissionais**, **174 sócios** e **12 escritórios** nos principais centros econômicos do País.*

Contamos com 3,5 mil clientes ativos, de todos os setores da economia e regiões do país.

Índice de satisfação de 93%, considerando os Priority Clients da Firma.**



*São Paulo, Brasília, Belo Horizonte, Campinas, Curitiba, Fortaleza, Joinville, Porto Alegre, Recife, Ribeirão Preto, Rio de Janeiro e Salvador.

** Informações referentes ao FY17.

Índice

Principais Impactos Tributários Decorrentes da Lei 12.973/14	4
Concessões de Serviços Públicos no Contexto da Lei 12.973/14 e no RIR/2018	6
Principais Desafios na Adoção Inicial	11
Margem de Presunção no Lucro Presumido	12
Modificação de Regime de Tributação – Lucro Presumido x Lucro Real	13
Creditamento de PIS/ COFINS na Construção da Infraestrutura	14
Adoção do CPC 47 / IFRS 15	15
Tributação dos Ativos e Passivos Regulatórios	16

Principais Impactos Tributários Decorrentes da Lei 12.973/14

Sistematização

Neutralização	Regra geral Lei 12.973/2014 procura neutralizar os efeitos advindos das normas internacionais de contabilidade introduzidas no ordenamento contábil Brasileiro.
Fiscal “acompanha” a Contabilidade	Para certas transações, o processo de mensuração e dedutibilidade fiscal acompanha os procedimentos adotados para fins contábeis Por exemplo, no caso de Ágio
RTT Específico	A introdução de novas normas contábeis após a vigência da Lei 12.973/2014 não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. A RFB deverá identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.
Lei 12.973/14 “Silente”	Em princípio, os impactos contábeis também terão efeito tributário, haja vista que o lucro líquido deve ser determinado com observância dos preceitos da legislação comercial.

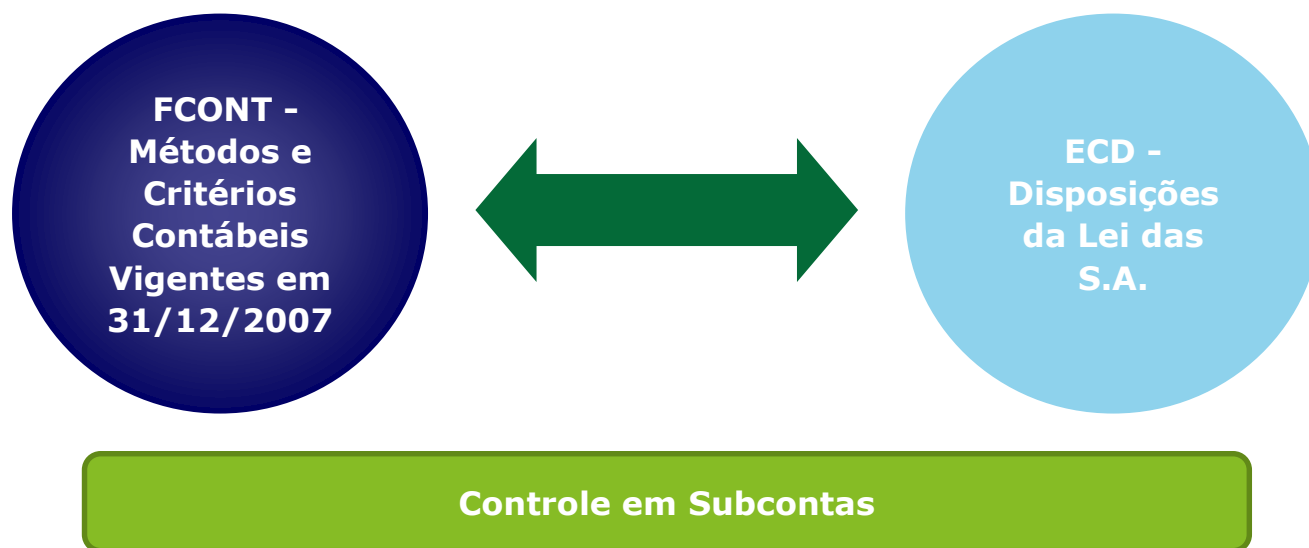
Principais Impactos Tributários Decorrentes da Lei 12.973/14

Adoção Inicial

Para as operações ocorridas anteriormente à data da adoção inicial, permanece a neutralidade tributária estabelecida nos art. 15 e 16 da Lei nº 11.941/09.

A pessoa jurídica deverá proceder, nos períodos de apuração, a partir dessa data, aos respectivos ajustes na base de cálculo do IRPJ e da CSLL através do controle de subcontas.

Os valores a serem adicionados e excluídos, que serão controlados nas subcontas, serão determinados pela diferença entre o valor de ativos e passivos mensurados através dos seguintes procedimentos



		Optante	Não Optante
Diferenças Positivas: ECD - FCONT	Ativo	Adição em janeiro de 2014, salvo se houver evidência contábil dessa diferença vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização.	Adição em janeiro de 2015, salvo se houver evidência contábil dessa diferença vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização.
	Passivo	Não poderá ser excluído, salvo se houver evidência contábil dessa diferença vinculada ao passivo, para ser excluída à medida da baixa ou liquidação.	Não poderá ser excluído, salvo se houver evidência contábil dessa diferença vinculada ao passivo, para ser excluída à medida da baixa ou liquidação.
Diferenças Negativas: ECD - FCONT	Ativo	Não poderá ser excluído, salvo se houver evidência contábil dessa diferença vinculada ao ativo, para ser excluída à medida de sua realização.	Não poderá ser excluído, salvo se houver evidência contábil dessa diferença vinculada ao ativo, para ser excluída à medida de sua realização.
	Passivo	Adição em janeiro de 2014, salvo se houver evidência contábil dessa diferença vinculada ao passivo, para ser adicionada à medida da baixa ou liquidação.	Adição em janeiro de 2015, salvo se houver evidência contábil dessa diferença vinculada ao passivo, para ser adicionada à medida da baixa ou liquidação.
RASTREABILIDADE			

Concessões de Serviços Públicos no Contexto da Lei 12.973/14 e RIR/2018

Legislação

- Os artigos 498 e 499 do RIR/ 2018 são reprodução literal dos artigos 35 e 36 da Lei 12.973/14:

*Art. 498. Na hipótese de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconheça como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no lucro real à medida que ocorrer a realização do ativo intangível, inclusive por meio de amortização, alienação ou baixa (Lei nº 12.973, de 2014, art. 35, **caput**).*

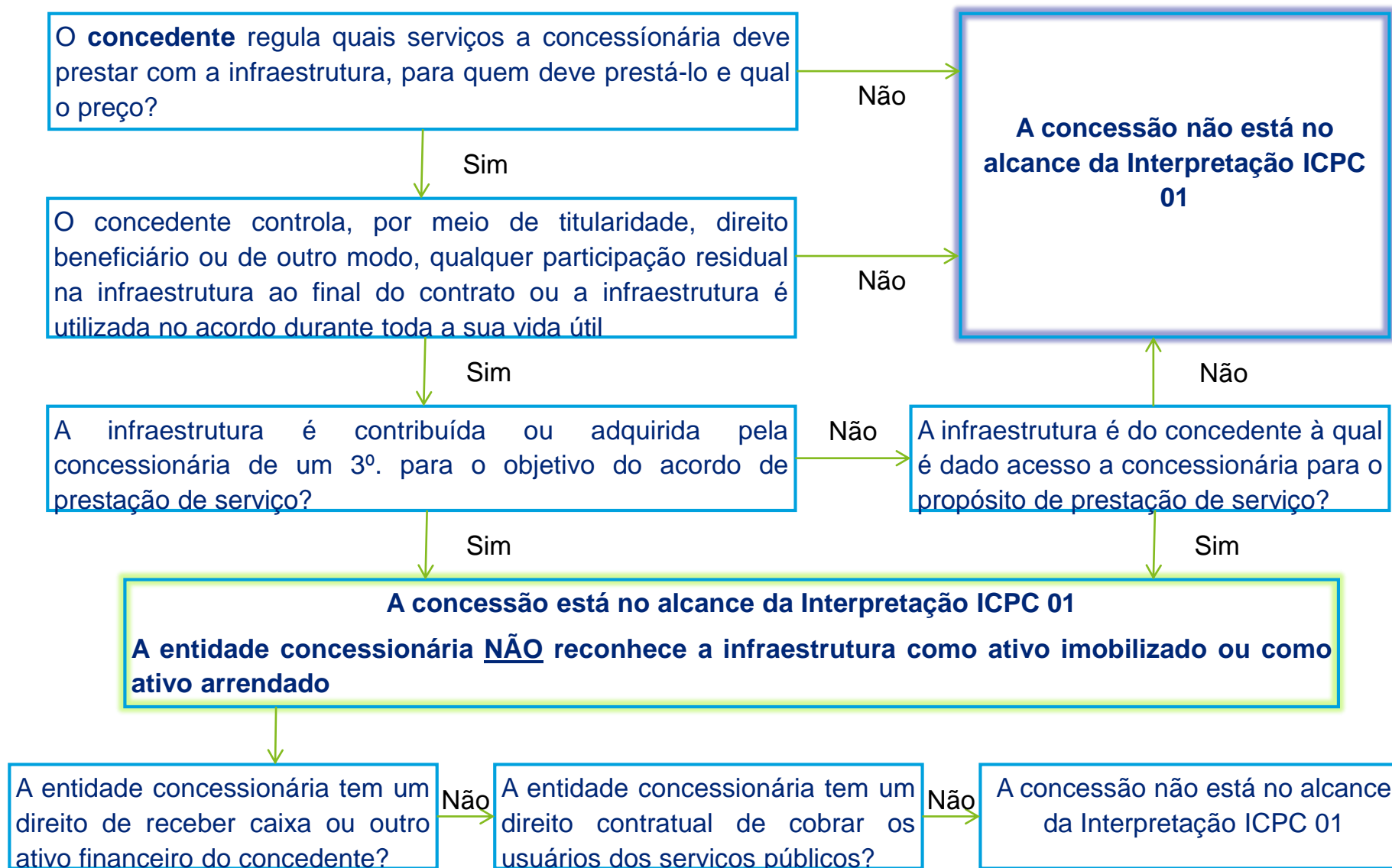
*Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais a que se refere o art. 219, a receita de que trata o **caput** não integrará a base de cálculo, exceto na hipótese prevista no art. 227 (Lei nº 12.973, de 2014, art. 35, parágrafo único).*

*Art. 499. Na hipótese de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, pela recuperação, pela reforma, pela ampliação ou pelo melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento (Lei nº 12.973, de 2014, art. 36, **caput**).*

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais determinados sobre a base de cálculo estimada a que se refere o art. 213, a concessionária poderá considerar como receita o montante efetivamente recebido (Lei nº 12.973, de 2014, art. 36, parágrafo único).

Concessões de Serviços Públicos no Contexto da Lei 12.973/14 e RIR/2018

Quais Concessões Estão Sujeitas – ICPC 01



Concessões de Serviços Públicos no Contexto da Lei 12.973/14 e RIR/2018

Tratamento Contábil dos Contratos de Concessão

A primeira etapa é definir o tratamento contábil dispensado pela Sociedade aos ativos vinculados à concessão – se Ativo Intangível ou Ativo Financeiro. A regra geral de tributação destes ativos será realizada da seguinte forma:



Concessões de Serviços Públicos no Contexto da Lei 12.973/14

Registro de Créditos de PIS/ COFINS

Para créditos de PIS e COFINS decorrentes do regime de não cumulatividade deverão ser observadas as regras gerais mencionadas abaixo:

Ativo Intangível

- Os créditos gerados pelos serviços da construção serão aproveitados conforme a amortização do intangível

Ativo Financeiro

- Os créditos gerados pelos serviços da construção serão aproveitados na proporção do recebimento da respectiva receita

A sistemática de desconto dos créditos em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo, de que tratam os incisos VI dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não sofreu alterações.

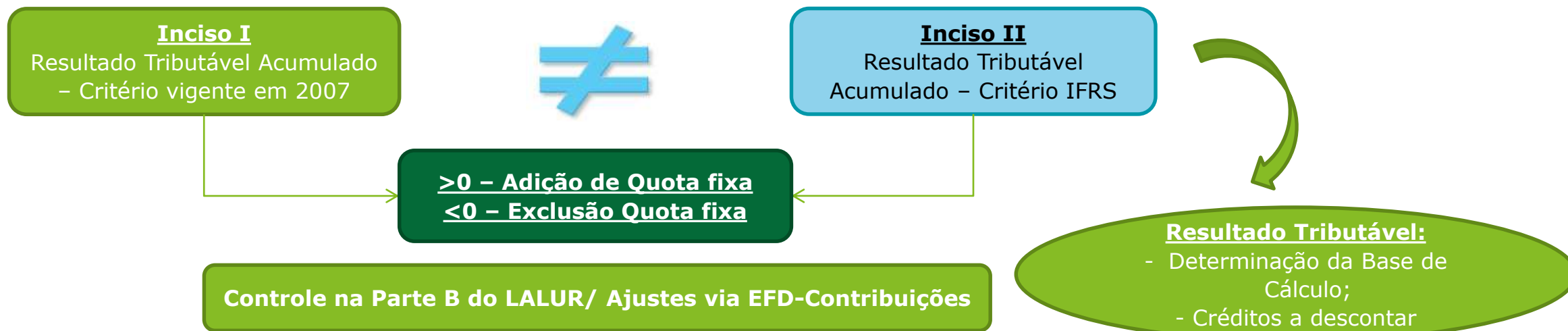
Principais Desafios na Adoção Inicial

“Ajuste de Entrada” – Efeitos para fins de IRPJ, CSLL, PIS/ COFINS

Na adoção inicial, de acordo com o art. 69 da Lei nº 12.973/14, o concessionário deverá apurar a diferença entre o resultado tributável acumulado, até a data de adoção inicial, considerados os métodos e critérios vigentes em 31/12/2007 e o resultado tributável consideradas as disposições da Lei nº 12.973/14 e da Lei nº 6.404/76

A diferença apurada será adicionada ou excluída na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, em quotas fixas mensais e durante o prazo restante de vigência do contrato de concessão.

O disposto no art. 69 da Lei nº 12.973/14 também aplica-se ao valor a pagar da Contribuição para o PIS/ COFINS.



A RFB apresentou um exemplo simples de como deve ser apurado o resultado tributável, considerando as disposições da Lei nº 12.973/14 e da Lei nº 6.404/76, através do Anexo VII da Instrução Normativa nº 1.700/17.

Principais Desafios na Adoção Inicial

Pontos Observados nas Empresas – Aspectos Práticos

- Conciliação entre os saldos das subcontas com a diferença entre a contabilidade societária (ECD) e o FCONT
- FCONT não entregue ou entregue em desacordo com os ajustes neutralizados na apuração do IRPJ e da CSLL
- Impossibilidade de retificação do FCONT referente a períodos decaídos (2008 e 2011)
- Abertura do saldo da subconta na Escrituração Contábil Fiscal (ECF)
- Determinar o resultado tributável acumulado da concessão com base no art. 69 da Lei nº 12.973/14 para períodos anteriores a 2014
- Determinar o resultado tributável acumulado da concessão com base no art. 69 da Lei nº 12.973/14 para períodos anteriores a 2007
- Cálculo do resultado tributável deve ser realizado contrato a contrato

Principais Desafios com a Nova Sistemática Margem de Presunção no Lucro Presumido

- Trazida com artigo 9º da Lei 12.973/14, que alterou o artigo 15 da Lei 9.249
 - Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de (...)*
 - § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:*
 - III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (...)*
 - e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.*
- Entendimento da RFB quanto à natureza da atividade que presta o concessionário – **serviços públicos de concessão**
- Solução de Consulta COSIT nº. 174/ 2015 corrobora este entendimento
- Várias empresas do segmento de transmissão já possuem liminares para recolhimento de imposto considerando o percentual de 8%

Principais Desafios com a Nova Sistemática

Modificação de Regime de Tributação – Presumido x Lucro Real

- Legislação silente
- Regra geral (Instrução Normativa nº. 1.700/17, artigo 219) apenas prevê tratamento para:
 - Mudança de Lucro Real para Lucro Presumido
 - Tributação de **todos** os saldos diferidos
 - Como ficam os valores de lucro diferidos na fase de construção?
 - Mudança de Lucro Presumido para Lucro Real
 - Previsão apenas para tratamento dos valores de AVJ
 - Como considerar os valores que deixaram de ser tributados?
 - Empresas que iniciaram a operação considerando o Lucro Presumido podem não ter realizado nenhum controle sobre parcela do lucro realizado na fase de construção
- Como calcular os “Ajustes de Entrada” caso tenha exercido a mudança de opção no ano da adoção inicial?

Principais Desafios com a Nova Sistemática

Sistemática de Apuração de Créditos de PIS/ COFINS

- Trazida com artigo 9º da Lei 12.973/14, que alterou os artigos 3º da Lei 10.833/03

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços (...)

§ 29. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do caput.

- MP 656/14 tentou adequar redação do dispositivo para rever os créditos de aquisições para infraestrutura de concessões mas não foi aprovada quando da conversão na Lei 13.097/15
- Aplicabilidade das Leis 11.488/07 e 11.774/08?
- Entendimento da RFB quanto à natureza da atividade que presta o concessionário – **serviços públicos de concessão**
- Mudança radical no conceito de creditamento advindo do registro contábil da operação
 - Solução de Consulta COSIT nº. 15/ 2017 corrobora este entendimento

Principais Desafios com a Nova Sistemática

Adoção do CPC 47 / IFRS 15

- Dispositivos do CPC 47 requerem análise mais pormenorizada dos contratos, de forma a determinar as obrigações existentes e a forma como são remuneradas
 - Modificação nos critérios de reconhecimento de receita
 - Obrigações contratuais (garantias, desempenho), contraprestações variáveis
- No caso específico de concessões de serviços públicos, há situações em que a aplicação do CPC 47 pode resultar no reconhecimento de um Ativo Contratual
 - Onde anteriormente se registrava um Ativo Financeiro, porém continua mantido o direito incondicional de recebimento de caixa
 - O efeito final é a inexistência de “margem garantida” na execução da construção, podendo resultar inclusive em prejuízo
- Como ficará a aplicação dos artigos 35 e 36 da Lei (reproduzidos nos artigos 498 e 499 do RIR/2018)?
 - RFB já se manifestou sobre o CPC 47 por meio da IN RFB 1.771/2017, porém não há qualquer menção à situação particular dos contratos de concessão
 - Seria aplicável um “RTT Específico” para esta situação

Tributação dos Ativos e Passivos Regulatorios

Contexto

- Os contratos de concessão e permissão assinados entre as Concessionárias de Distribuição e o Poder Concedente preveem que as tarifas de energia elétrica devem considerar uma receita capaz de garantir o equilíbrio econômico-financeiro da concessão.
- A receita decorrente da tarifa é formada basicamente pela venda de energia e pela sua entrega, sendo que nos termos do IN4 do OCPC 08, sua composição é afetada pelas duas parcelas que compõem a tarifa de energia:

Parcela A (Custos Não Gerenciáveis)
<ul style="list-style-type: none">• Aquisição de energia elétrica• Conexão e transmissão• Encargos setoriais

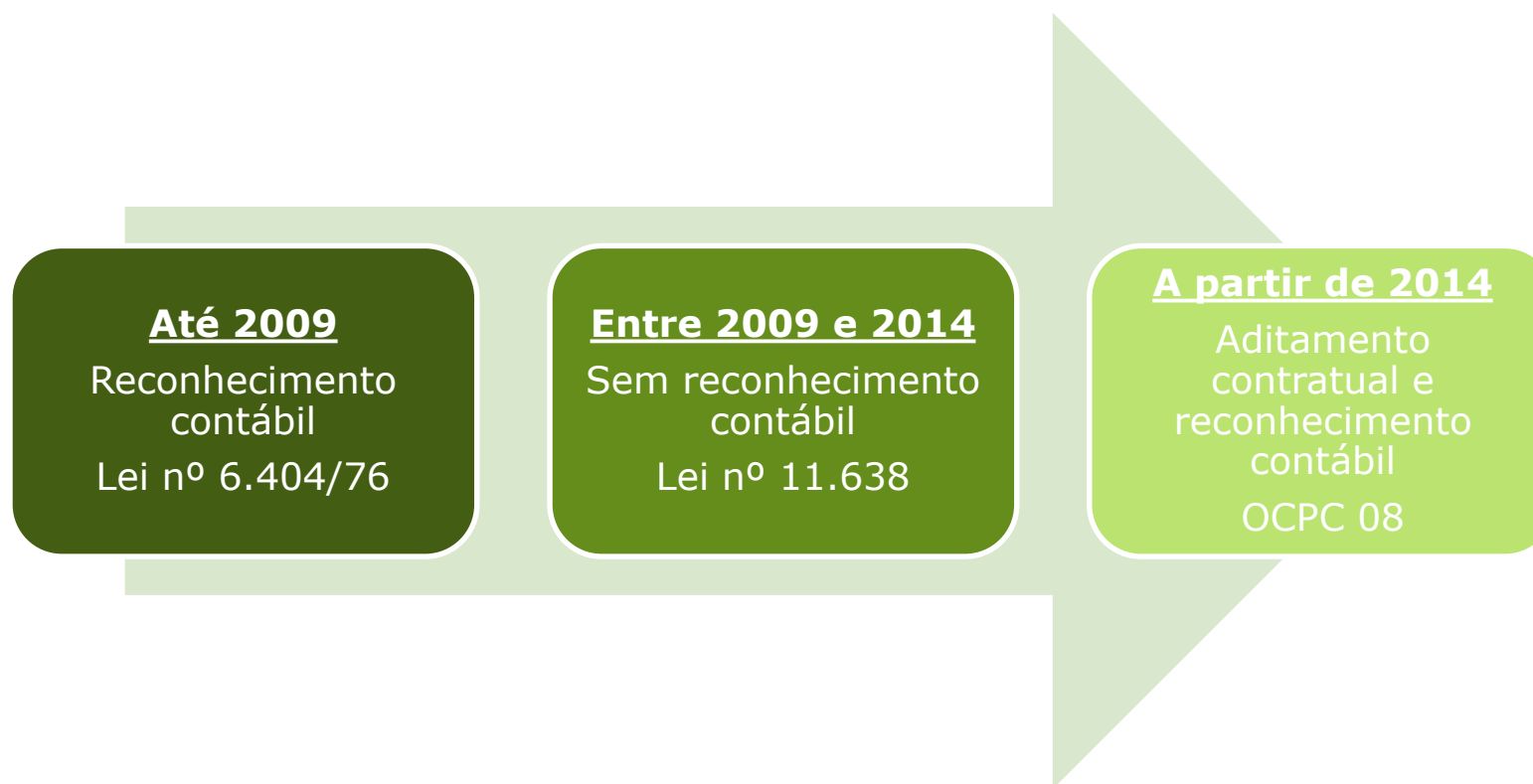
Parcela B (Custos Gerenciáveis)
<ul style="list-style-type: none">• Investimento em infraestrutura• Operação e manutenção• Remuneração aos acionistas e credores

- A CVA surge da diferença entre o custo orçado (parcela A e outros componentes financeiros) e aqueles efetivamente incorridos. Se:
 - Custo efetivamente incorrido > custo orçado = ativo regulatório
 - Custo efetivamente incorrido < custo orçado = passivo regulatório

Tributação dos Ativos e Passivos Regulatórios

Procedimentos Contábeis

- Os procedimentos contábeis adotados pelas empresas em relação ao reconhecimento dos ativos e passivos regulatórios da concessão passou por profundas alterações ao longo dos últimos anos:

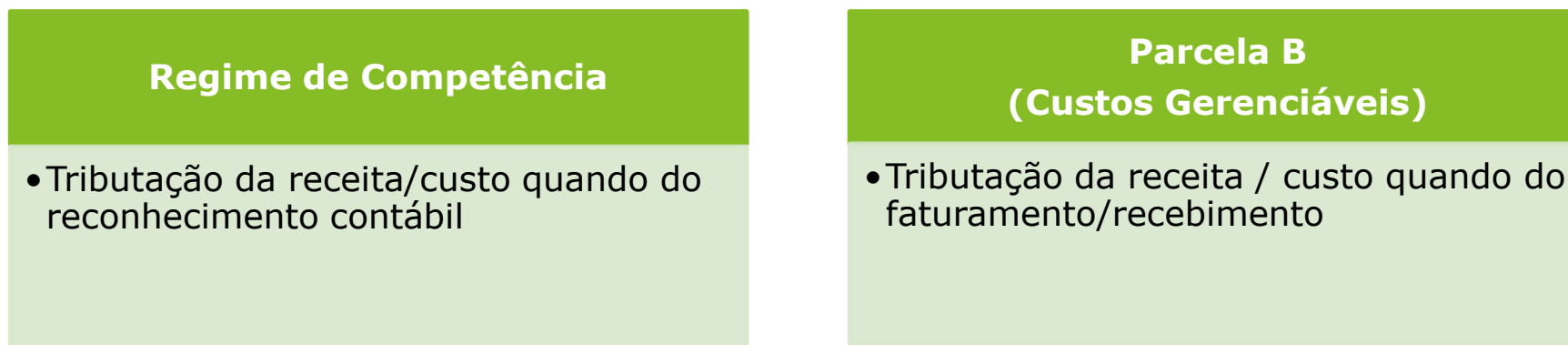


Tributação dos Ativos e Passivos Regulatórios

Tributação CVA: Regime de Caixa x Competência

O tratamento tributário dos efeitos advindo do reconhecimento de ativos e passivos regulatórios ainda não é consenso entre as empresas distribuidoras de energia elétrica, mesmo com a edição do OCPC 08 e da vigência da Lei nº 12.973/14.

Dois caminhos tem sido adotados pelas empresas:



A situação é tão paradoxal e complexa que algumas empresas chegam a adotar regimes distintos para tributação dos tributos federais – ou seja, IRPJ/ CSSL por competência e PIS/ COFINS por caixa; e vice versa.

Tributação dos Ativos e Passivos Regulatorios

Tributação CVA: Regime de Caixa x Competência

- Em que pese algumas empresas do setor defenderem a tributação do CVA pelo regime de caixa, a RFB já se posicionou quanto à tributação com base no regime de competência.
- Solução COSIT 101/ 2016
- Alguns elementos indicativos que a RFB pode utilizar para sustentar sua posição
 - Situação de ativo regulatório que resulta em diferimento na tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS
 - Não há qualquer respaldo legal que permita a exclusão, nas bases tributáveis, do lucro auferido nesta transação, mesmo com a edição da Lei nº 12.973/14
 - Falta de registro na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) para realizar a exclusão
 - Parecer COSTI 26/02 não poderia sustentar a tributação pelo regime caixa
 - OCPC 08 não contempla modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis (ADE COSIT nº 20/15)

Contatos

Consultor	Cargo	Telefone	E-mail
Mario Nascimento	Sócio de Consultoria Tributária	+55 (21) 3981-0660	marionascimento@deloitte.com
Marcelle Gonçalves	Gerente de Consultoria Tributária	+55 (21) 3981-0540	mgoncalves@deloitte.com
Leiz Lima	Gerente de Consultoria Tributária	(11) 5186-1283	llima@deloitte.com

Aviso Legal

Esta apresentação foi escrita e preparada em termos gerais e, portanto, não deve ser utilizada para cobrir situações específicas; a aplicação dos princípios apresentados depende das circunstâncias particulares envolvidas e recomendamos que assistência profissional seja obtida antes da decisão de adotar ou não uma ação devido a qualquer dos conteúdos desta apresentação.

A Deloitte terá o prazer de assessorar os leitores sobre como aplicar os princípios apresentados nessa apresentação em suas circunstâncias específicas. A Deloitte não será responsável por nenhuma reivindicação, passivo ou despesa ocasionados a qualquer pessoa que decidir adotar ou não uma ação devido a qualquer dos conteúdos desta apresentação.

Este documento é somente para sua informação. Conseqüentemente, você não deve, sem nosso consentimento prévio, mencionar ou usar nosso nome ou esta apresentação para qualquer outra finalidade, assim como ela não deve ser apresentada ou distribuída a terceiros.

Deloitte.

A Deloitte refere-se a uma firma-membro da Deloitte, uma de suas entidades relacionadas, ou à Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”). Cada firma-membro da Deloitte é uma entidade legal separada e membro da DTTL. A DTTL não fornece serviços para clientes. Por favor, consulte www.deloitte.com/about para saber mais.

A Deloitte é líder global em auditoria, consultoria empresarial, assessoria financeira, gestão de riscos, consultoria tributária e serviços correlatos. Nossa rede de firmas-membro, presente em mais de 150 países e territórios, atende a quatro de cada cinco organizações listadas pela Fortune Global 500®. Saiba como os 286.200 profissionais da Deloitte impactam positivamente seus clientes em www.deloitte.com.

Esta comunicação contém somente informações gerais e nenhuma das empresas Deloitte Touche Tohmatsu Limited, suas firmas-membro ou suas entidades relacionadas (coletivamente, a “rede Deloitte”) estão, por meio desta comunicação, prestando consultoria ou serviços profissionais. Antes de tomar qualquer decisão ou medidas que possam afetar suas finanças ou sua empresa, você deve procurar um consultor profissional qualificado. Nenhuma entidade da rede Deloitte será responsável por qualquer dano sofrido por qualquer pessoa em decorrência dessa comunicação.