

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON Nº 03/06

Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na observância de assuntos emergentes na auditoria das demonstrações contábeis das empresas concessionárias e permissionárias do serviço público de energia elétrica referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2005.

1. RECUPERAÇÃO DOS DENOMINADOS ATIVOS REGULATÓRIOS - PERDA DE MARGEM E ENERGIA LIVRE NAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS E GERADORAS

Em 23 de dezembro de 2005, a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL emitiu o Ofício Circular nº. 2.218/2005-SFF/ANEEL com o objetivo de orientar as empresas do setor quanto aos assuntos que deverão ser observados por ocasião do encerramento e da divulgação das demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2005. Transcrevemos a seguir o texto relacionado à Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE.

“RECOMPOSIÇÃO TARIFÁRIA EXTRAORDINÁRIA - RTE

Tem sido matéria de discussão, desde a divulgação da edição da Resolução ANEEL nº484, de 29 de agosto de 2002 (retificada no D.O.U. de 14/11/2002, seção 1, p. 130, v. 139, n. 221, no Anexo I), se os prazos por ela estabelecidos serão suficientes para a recuperação integral do valor da RTE. Algumas concessionárias, amparadas em projeções orçamentárias elaboradas por suas administrações, têm constituído provisão para eventuais perdas de valor, quando as projeções indicam probabilidade de não realização.

Ressaltamos que os prazos definidos pela ANEEL deverão ser observados irrestritamente, não havendo nenhum aspecto que autorize sua ampliação pelas concessionárias.

Os referidos prazos não serão alterados em função de algumas concessionárias terem recuperado a integralidade da RTE em períodos inferiores aos definidos na Resolução, ou seja, essa diferença temporal não será remanejada para determinar a extensão do prazo de outras concessionárias.

Não obstante, percebe-se que as projeções elaboradas pelas empresas, para avaliar a capacidade da concessionária em recuperar a RTE no prazo estabelecido, consideram como premissa o fato de consumidores que se tornaram potencialmente livres após 28 de fevereiro de 2002 e exerceram a opção de adquirir energia de outro fornecedor distinto da própria concessionária local, não serem devedores da RTE, na proporção de seu consumo frente ao mercado da concessionária local.

Esse entendimento não é compartilhado pela ANEEL, que, por essa razão, editará regulamentação específica para orientar as concessionárias sobre como proceder quanto à cobrança desses valores dos consumidores livres.

As concessionárias que porventura recuperaram a totalidade do valor da RTE sem, entretanto, terem recebido as parcelas que seriam atribuídas aos consumidores livres que migraram de suas áreas de concessão, têm um passivo com os demais consumidores que assumiram esses custos, e o direito do recebimento do correspondente consumidor livre que migrou de seu mercado.

Por oportuno, informamos que em relação à referida regulamentação, na Reunião Extraordinária do dia 22 de dezembro de 2005, foi aprovada pela Diretoria da ANEEL a proposta de realização de Audiência Pública¹, com vistas em obter contribuições sobre Minuta de Resolução que estabelece os procedimentos e as condições gerais referentes à cobrança da Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE, pelas concessionárias de distribuição, dos consumidores livres que integravam o mercado cativo na vigência do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica - PERCEE e que se tornaram livres durante o período de arrecadação.

No que tange à atualização dos valores relativos à RTE, ressaltamos que devem ser observadas as disposições constantes do Ofício Circular n.º 2.212/2005–SFF/SRE/ANEEL, de 20 de dezembro de 2005.”

ENTENDIMENTO DO IBRACON SOBRE O ASSUNTO

Com base no texto anterior, o IBRACON entende que a ANEEL visou esclarecer às empresas do setor seu entendimento com relação aos seguintes aspectos:

- (i) Não será feita nenhuma alteração (extensão ou redução) nos prazos de recuperação da Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE, a qual está sujeita à limitação de prazo, decorrente do Acordo Geral do Setor Elétrico, aprovado pela Lei n.º. 10.438, de 26 de abril de 2002.
- (ii) Está transmitindo às empresas seu entendimento de que os consumidores que se tornaram livres após 28 de fevereiro de 2002 são devedores da RTE. Assinala também que será editada regulamentação específica sobre os procedimentos a serem adotados por essas empresas para cobrança desses valores dos consumidores livres. Além disso, chama a atenção daquelas empresas que porventura já recuperaram a totalidade do valor da RTE sem terem recebido as parcelas dos consumidores que se tornaram livres após 28 de fevereiro de 2002, para o fato de elas terem um passivo com os consumidores cativos, que teriam assumido esses custos. Esse entendimento expressado pela ANEEL poderá resultar em redução de provisões para perdas sobre a realização da RTE até então constituídas ou na não-constituição de provisão. Também poderá significar

Nota do IBRACON:

¹ A minuta dos documentos para a regulamentação referida no ofício da ANEEL foi colocada em audiência pública pelo Aviso de Audiência Pública n.º. 044/2005. Essa documentação está disponível no site da ANEEL na Internet. Na ementa da minuta na Resolução Normativa consta: *Estabelece os procedimentos e as condições gerais referentes à cobrança da Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE, pelas concessionárias de distribuição, dos consumidores livres que integravam o mercado cativo durante a vigência do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica - PERCEE.*

que as empresas terão um passivo a registrar na data do balanço relativo aos custos assumidos pelos consumidores cativos em substituição aos consumidores livres.

QUESTÕES DE ORDEM CONTÁBIL

Com base no exposto sobre a possibilidade de no futuro as empresas distribuidoras passarem a cobrar a RTE dos consumidores que se tornaram livres após 28 de fevereiro de 2002, surgem as seguintes questões contábeis:

- (1) A emissão da minuta de Resolução Normativa, sujeita à Audiência Pública para considerações adicionais, aprovação e emissão final, permitiria que as empresas distribuidoras e geradoras revertam/estornem ou deixem de constituir provisão para potenciais perdas na recuperação desses ativos regulatórios nas demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2005?
- (2) A emissão da minuta de Resolução Normativa acima mencionada obrigaria as empresas distribuidoras que já recuperaram integralmente os valores dos ativos regulatórios relativos à perda de margem e energia livre antes ou dentro dos prazos estabelecidos pela ANEEL a registrar o ativo regulatório correspondente aos consumidores livres em contrapartida a um passivo (obrigação) com os consumidores cativos (cobrança feita a maior - passivo regulatório) nas demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2005?

PRÁTICAS CONTÁBEIS ADOTADAS NO BRASIL

- (1) As práticas contábeis adotadas no Brasil não permitem que provisões constituídas para cobrir potenciais perdas futuras na recuperação de ativos sejam revertidas/estornadas ou deixem de ser constituídas com base em premissas dependentes de eventos futuros. No caso em discussão: (i) a minuta de Resolução Normativa foi colocada em audiência pública em dezembro de 2005; e (ii) a data para conclusão dessa audiência é 30 de março de 2006.
- (2) As práticas contábeis adotadas no Brasil não permitem o registro de ativos contingentes (potencial contas a receber dos consumidores livres) tampouco o registro de passivos (potencial contas a pagar para os consumidores cativos) suportados apenas por expectativa de regulamentação, que estabelece os procedimentos e as condições gerais de cobrança, ainda em audiência pública.

CONCLUSÃO

É entendimento do IBRACON que na preparação das demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 2005 as empresas distribuidoras e geradoras de energia: (i) não devem incluir como contas a receber ou como premissa nas projeções dos seus fluxos de caixa futuros o potencial recebimento de valores relacionados a

ativos regulatórios dos consumidores que se tornaram livres após 28 de fevereiro de 2002; e (ii) não devem registrar ativos a receber dos consumidores livres em contrapartida ao passivo a pagar para os consumidores cativos.

Somente após a emissão da Resolução Normativa da ANEEL, prevista para 2006, será possível analisar a forma mais adequada de registro contábil que deverá ser seguida pelas empresas a partir de 2006.

2. REGISTRO CONTÁBIL DOS CUSTOS RELACIONADOS AO PROGRAMA DE EFICIÊNCIA ENERGÉTICA - RESOLUÇÃO N.º 176, DE 28 DE NOVEMBRO DE 2005 - EMPRESAS DISTRIBUÍDORAS

DOS FATOS

Em 15 de dezembro de 2005 a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL fez publicar no Diário Oficial da União a Resolução Normativa n.º 176, de 28 de novembro de 2005, que estabeleceu critérios para aplicação de recursos no Programa de Eficiência Energética-PEE.

A obrigação pela execução desse programa pelas empresas distribuidoras surgiu na assinatura dos novos contratos de concessão pelas empresas privatizadas ou não após o processo de privatização.

A regulamentação desse programa, ocorrida após a criação da ANEEL, pode ser observada no Decreto n.º 2.335, de 6 de outubro de 1997, nas Leis n.º 9.991, de 24 de julho de 2000, n.º 10.848, de 15 de março de 2004, e nas Resoluções n.º 242, de 24 de julho de 1998, n.º 185, de 21 de maio de 2001 (que estabelece receita operacional líquida para efeito de base de cálculo), n.º 492 (revogada), de 3 de setembro de 2002, e n.º 176, de 28 de novembro de 2005.

A Resolução n.º 176/05 informa também que fica aprovado o Manual do Programa de Eficiência Energética, na forma do seu Anexo. Esse Manual e os respectivos critérios foram objeto da Audiência Pública n.º 021/05, em caráter documental, realizada no período de 5 de agosto a 2 de setembro de 2005, o que permitiu a coleta de subsídios e contribuições para o aperfeiçoamento do respectivo ato regulamentar.

No citado Manual, especificamente para o ciclo 2005-2006, consta o item 1.2.2. Procedimentos para Contabilização dos Custos do Programa de Eficiência Energética-PEE o qual transcrevemos a seguir:

“1.2.2. Procedimentos para Contabilização dos Custos do PEE

No mês de competência do faturamento, a concessionária, permissionária e autorizada, deverá efetuar o registro contábil a crédito da conta 211.91.8 - Programa de Eficiência Energética, em contrapartida da conta 615.0X.X.9, Natureza de Gasto 35.

Sobre o saldo do exigível acima, incidirão juros, a partir do mês subsequente ao faturamento, até o mês da efetiva aplicação dos recursos, calculados diariamente com base na taxa SELIC.

Os valores que deverão ser aplicados pelas empresas em projetos de PEE englobarão, além do principal, os respectivos juros.

A incidência dos juros preconizados no parágrafo anterior, não exime as empresas das penalidades previstas na Resolução ANEEL n.º 63/2004.

Os gastos incorridos com os Projetos, devidamente suportados e indicados nos orçamentos aprovados nos Programas Anuais das empresas de energia elétrica, devem ser apurados utilizando-se o Sistema de Ordem de Serviço - ODS, nos termos do Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica. Quando da conclusão dos respectivos projetos, os custos correspondentes apurados nas ODS, deverão ser baixados em contrapartida do valor do exigível correspondente.

A empresa deverá providenciar o preenchimento de relatórios financeiros analíticos por projeto e por ODS, onde constem, no mínimo, em colunas, as seguintes informações quanto às aplicações efetuadas: data, número do cheque, Doc Fiscal (Nota Fiscal etc), beneficiário, valor etc. O citado relatório deverá permanecer na empresa à disposição da fiscalização da ANEEL.

Além das informações já reportadas pela concessionária no RP-111, deverá complementá-las no mesmo RP, com um quadro demonstrativo onde constem: número(s) da(s) ODS/Projeto, título do projeto, valor previsto, valor realizado e saldo.

As concessionárias e permissionárias de distribuição de energia elétrica são responsáveis pelo controle de todos os gastos incorridos nos projetos, incluindo a guarda dos devidos comprovantes e pelo acompanhamento da execução do orçamento repassado a terceiros. A documentação correspondente deve estar disponibilizada para a fiscalização da ANEEL e Órgãos Estaduais Conveniados.

Os procedimentos preconizados neste item, aplicam-se a todos os valores relacionados ao programa, inclusos em faturamentos já efetuados, ainda não aplicados nos respectivos projetos até a data da publicação da Resolução que aprova o presente Manual.”

MANUAL DE CONTABILIDADE DO SERVIÇO PÚBLICO DE ENERGIA ELÉTRICA

O Manual de Contabilidade em vigor somente trata desse assunto no item 7.2.179, Natureza de Gasto: 39 - Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética, o qual detalha a função e a técnica de funcionamento da conta contábil, transcritas a seguir:

“Função

Destina-se à contabilização das despesas incorridas com o Programa de Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência, inclusive aquelas destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT, nos termos da Lei n.º 9.991, de 24 de julho de 2000, e do Decreto n.º 3.867 de 16 de julho de 2001.

Terá saldo acumulado, sempre devedor, o qual indicará o total da despesa supracitada, no exercício.

Técnica de Funcionamento

Debita-se:

- *Mensalmente, na subconta 615.0X.1.9 - Outras Despesas, em contrapartida a crédito da conta 211.91.9 - Outras Obrigações - Outras.*

Credita-se:

- *No encerramento do exercício, por transferência, para o respectivo Subgrupo.”*

REGIME TARIFÁRIO DESSES CUSTOS

Depreende-se da leitura desses documentos que a tarifa praticada pelas concessionárias já inclui a parcela desses custos, os quais, portanto, são cobrados dos consumidores mensalmente.

ENTENDIMENTO DO IBRACON SOBRE O ASSUNTO

Aparentemente, muitas empresas distribuidoras de energia elétrica vêm registrando a aplicação desses recursos com base no regime de caixa, ou seja, à medida que os programas são executados e os gastos são incorridos. Esse procedimento acarreta o descasamento do registro de receitas e despesas, pois as empresas distribuidoras recebem mensalmente dos consumidores como parte das tarifas importâncias destinadas à execução dos programas, as quais são registradas na conta de receita, e os gastos somente são registrados quando incorridos. Esse procedimento ocasiona distorção nas demonstrações contábeis, não atendendo ao princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis.

O Manual de Contabilidade da ANEEL atualmente em vigor não é claro com relação à obrigatoriedade da utilização do regime de competência para o registro contábil desses custos. Todavia, é entendimento do IBRACON que a Resolução n.º 176/05, no seu Anexo - Manual para Elaboração do Programa de Eficiência Energética, ciclo 2005-2006, item 1.2.2. - Procedimentos para Contabilização dos Custos do PEE, vem de forma clara e definitiva estabelecer o regime de

competência para o registro desses custos. E o mecanismo que está sendo adotado tem como base o registro de obrigação (contas a pagar) para ajustar a receita mensalmente. Essa obrigação é ajustada pela taxa SELIC.

PRÁTICAS CONTÁBEIS ADOTADAS NO BRASIL

As práticas contábeis adotadas no Brasil requerem que as despesas sejam registradas de acordo com o regime de competência; especificamente os princípios da realização da receita e de confrontação das despesas são, em conjunto, também conhecidos por regime de competência.

CONCLUSÃO

É entendimento do IBRACON que a falta de constituição de provisão para cobrir os custos relacionados à execução dos PEE em anos anteriores é um erro, por má interpretação de fatos, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. O §1º. do artigo 186 da Lei n.º. 6.404/76, reproduzido a seguir, define:

“§1º. Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos de mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.”

Assim sendo, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2005, das empresas de distribuição que não tinham como prática registrar os custos desse programa com base no regime de competência, deverão contemplar os seguintes ajustes de retificação:

- (i) Registro a débito da conta de lucros (prejuízos) acumulados do ajuste relativo aos exercícios anteriores. Esse ajuste de retificação deverá incluir somente o saldo acumulado dos valores originais dos gastos com os PEE pendentes de execução para cada ciclo anual de receita correspondente. Em contrapartida será creditada uma conta do passivo (obrigação).
- (ii) Registro a débito do grupo de despesas operacionais no resultado do exercício de 2005, do ajuste relativo a esse período de competência. Esse ajuste de retificação deverá incluir somente os valores originais dos gastos com os PEE pendentes de execução referentes ao ciclo de receita de 2005, em contrapartida a crédito da mesma conta de passivo (obrigação).
- (iii) Registro a débito do grupo de despesas financeiras do ajuste referente aos valores acumulados de atualização monetária com base na taxa SELIC, calculado diariamente, a partir do mês subseqüente ao faturamento. Em virtude da atualização monetária ter sido estabelecida somente em 2005, o efeito acumulado do ajuste da obrigação deverá ser registrado integralmente no resultado do exercício de 2005.

Adicionalmente, as empresas deverão avaliar a relevância dos valores e das informações em relação ao conjunto das demonstrações contábeis, para efeito de divulgação, e, assim, incluir nota explicativa, conforme apropriado, contendo: (i) descrição da natureza dos principais programas e valores envolvidos e prática contábil selecionada para o seu registro contábil; (ii) informações consideradas relevantes, tais como eventuais glosas, por ciclo/ano de receita, a fim de fornecer a composição da obrigação acumulada registrada no balanço patrimonial de 31 de dezembro de 2005, e programas pendentes de aprovação e execução; e (iii) os respectivos ajustes efetuados nas contas de lucros (prejuízos) acumulados e resultado do exercício.

3. REGISTRO CONTÁBIL DOS CUSTOS RELACIONADOS A OUTRAS OBRIGAÇÕES REGULATÓRIAS DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS, GERADORAS E TRANSMISSORAS

Outras obrigações regulatórias, cujos custos também estão contemplados na tarifa, relacionados a Pesquisa e Desenvolvimento, Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), Programa de Universalização da Energia e Programa Luz no Campo (ambos direcionados a consumidores rurais e/ou cooperativas de eletrificação rural), associados a obrigações, também deverão ser registradas de acordo com o regime de competência, da mesma maneira discriminada no item 2 deste Comunicado, com exceção da aplicação da taxa SELIC para sua atualização monetária, por ser esta uma determinação específica para o PEE.

No caso específico do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento, mesmo que parte dos valores seja capitalizada no futuro, ou seja, classificada como ativo imobilizado, o IBRACON recomenda que as empresas avaliem os elementos de que dispõem e efetuem, conforme apropriado, o registro de obrigação nas demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 2005. O objetivo desse tratamento contábil é neutralizar os efeitos no resultado do exercício de 2005 e nos resultados acumulados dos valores já recebidos nas tarifas, cujos programas ainda estão pendentes de execução, evitando dessa forma novos ajustes de exercícios anteriores no futuro. Se esse registro for efetuado, deverão ser adotados os mesmos procedimentos discriminados no item 2 deste Comunicado. Se a empresa decidir pelo não-registro, por não possuir elementos suficientes para essa decisão, deverá incluir nota explicativa às demonstrações contábeis com informações sobre os valores arrecadados nas tarifas e ainda não utilizados, justificando o procedimento adotado.

São Paulo, 23 de janeiro de 2006

Edison Arisa Pereira
Presidente da Diretoria Nacional

Francisco Papellás Filho
Diretor de Assuntos Técnicos
da Diretoria Nacional