



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10983.900509/2020-43</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.573 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CERAN - COMPANHIA ENERGETICA RIO DAS ANTAS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Data do fato gerador: 30/03/2011

DEPRECIÇÃO. REGRA ESPECÍFICA. PREVALÊNCIA SOBRE PRAZOS GERAIS.

Os prazos de depreciação fixados em legislação específica prevalecem sobre aqueles gerais fixados pela administração tributária, não podendo o sujeito passivo alterá-los sem a cabal demonstração de particularidades do caso que autorizem fazê-lo.

CONTABILIZAÇÃO. ARTIFÍCIO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Não cabe ao sujeito passivo, ainda que amparado em abalizado parecer especializado, a eleição de critério contábil distinto do anteriormente adotado, para que, a partir de tal lícita providência, promova artifício matemático de aumento indevido de deduções à base tributável.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**RAFAEL TARANTO MALHEIROS** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Eduarda Lacerda Kanieski.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 12-118.030, proferido pela 9ª Turma da DRJ/RJO que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de compensação realizada pela interessada acima identificada, com emprego de crédito oriundo de pagamento supostamente indevido ou a maior.

Conforme consta do despacho (fls. 43) a compensação não foi homologada porque “a análise do crédito resultou em reconhecimento inferior ao saldo disponível do pagamento”.

A imagem da fundamentação do despacho é a seguinte:

1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO							
CNPJ	NOME EMPRESARIAL						
04.237.975/0001-99	CERAN - COMPANHIA ENERGETICA RIO DAS ANTAS						
2-IDENTIFICAÇÃO DO PER/DCOMP							
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO				
35233.69952.281215.1.3.04-3095	31/12/2010	Pagamento Indevido ou a Maior	10983-900.509/2020-43				
3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL							
O crédito em análise corresponde ao valor necessário para compensação dos débitos declarados.							
Valor do crédito em análise:		R\$ 13.590.366,46					
Valor do crédito reconhecido:		R\$ 0,00					
Características do DARF discriminado no PER/DCOMP							
Período de apuração	Código de receita	Valor total do DARF	Data de arrecadação				
31/12/2010	2430	14.985.583,37	30/03/2011				
A partir do DARF informado para os PER/DCOMP objeto dessa análise, foram localizados um ou mais pagamentos, com a seguinte utilização:							
Qt. pag.	Valor total	Alocação a débito	Utilização Processo	Utilização PER/DCOMP	Parcelamento Especial	Utilização total	Saldo disponível
1	14.985.583,37	826.749,44	0,00	312.651,94	0,00	1.139.401,40	13.846.181,97
Entretanto, a análise do crédito resultou em reconhecimento inferior ao saldo disponível do pagamento.							
Concluída a análise do direito creditório, chegou-se à seguinte decisão:							
Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:							
35233.69952.281215.1.3.04-3095		03353.67341.290116.1.3.04-410		11095.20442.290216.1.3.04-1501			
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/03/2020.							
PRINCIPAL		MULTA		JUROS			
20.176.791,95		4.035.358,39		7.333.544,11			
Além do exposto acima, informações complementares sobre a análise de crédito e relação de valores devedores compõem o despacho decisório. Para contribuintes optantes pelo domicílio tributário eletrônico (DTE) essas informações são apresentadas na sequência. Para contribuintes não optantes pelo DTE, consultar o despacho decisório completo no e-CAC, no endereço receita.economia.gov.br, assunto "Restituição e Compensação", item "Consulta Despacho Decisório PER/DCOMP", mesmo endereço onde poderão ser emitidos por todos os contribuintes os DARF para pagamento dos valores devedores.							
Base legal: Arts. 165, 168 e 170 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.							

O referido despacho baseou-se no Parecer nº 1.085/2020 – PGIMPJ/DICRED/SRRF09/RFB, que bem relatou os fatos transcorridos até a sua lavratura, conforme o seguinte:

Trata-se da análise do direito creditório demonstrado na Declaração de Compensação (PER/DCOMP) nº 35233.69952.281215.1.3.04-3095, no valor original de R\$ 13.590.366,44, pela qual o interessado pretende compensar débitos próprios com suposto crédito de pagamento a maior de DARF, referente ao IRPJ apurado em declaração de ajuste anual, código de receita 2430, período de apuração 31/12/2010.

2. Em consulta às declarações de débitos e créditos tributários federais (DCTF), verificou-se a existência de declarações retificadoras para o período de apuração 2010, recepcionadas em 18/05/2012 e em 28/12/2015, alterando o IRPJ devido no ajuste anual, respectivamente, de R\$ 14.714.830,49 para R\$ 14.402.178,53, e de R\$ 14.402.178,53 para R\$ 811.812,10.

3. O imposto apurado, no valor de R\$ 14.714.830,49, foi pago, através de DARF, em 30/03/2011.

4. O direito creditório relativo a redução do IRPJ devido de R\$ 14.714.830,49 para R\$ 14.402.178,53 já foi objeto de análise (PER/DCOMP 15967.24088.180512.13.04-2061). Sendo assim, no presente processo será analisado o direito creditório oriundo da redução do IRPJ confessado de R\$ 14.402.178,53 para R\$ 811.812,10.

5. Da comparação entre a declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ) original com a retificadora ativa, verifica-se que a redução no valor do IRPJ a pagar (de R\$ 14.402.178,53 para R\$ 811.812,10) deu-se em razão da alteração do campo "78. (-)Outras Exclusões" da Ficha "09A – Demonstração do Lucro Real", de R\$ 1.236.346,96 para R\$ 55.597.812,70.

6. A CERAN – COMPANHIA ENERGETICA RIO DAS ANTAS foi então intimada, através do termo de intimação nº 1.703/2019, a esclarecer os motivos que deram causa a retificação do campo "78. (-)Outras Exclusões" da Ficha "09A – Demonstração do Lucro Real", na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), relativa ao ano-calendário de 2010, de R\$ 1.236.346,96 para R\$ 55.597.812,70.

7. Em resposta a intimação, o interessado esclarece que "a referida modificação do valor a ser excluído do lucro real decorre de duas questões diversas". Segue esclarecendo conforme excertos a seguir:

Uma **primeira** (R\$ 18.214.170,04), relativa às **taxas de depreciação**, que originalmente foram calculadas para fins contábeis e fiscais de acordo com aquelas estipuladas pela agência reguladora (ANEEL). A correção realizada nas informações **fiscais** foi operacionalizada via exclusão no LALUR de 2010 (retificação) e de ajuste na DIPJ (retificação). Referido valor (R\$ 18.214.170,04) corresponde justamente à diferença entre as taxas de depreciação calculadas com base nos prazos regulatórios da ANEEL (R\$ 27.276.837,46) e as mesmas taxas de depreciação fixadas pela ANEEL, **porém limitadas ao prazo da concessão** (R\$ 45.491.007,50). **Contabilmente** houve um ajuste diretamente no patrimônio líquido da empresa, na conta "Reserva de Lucros", em 28/06/2013.

Quanto aos motivos relacionados às **taxas de depreciação**, convém esclarecer que aquelas estabelecidas pela ANEEL estipulavam para alguns bens prazos de aproveitamento econômico que eram muito superiores ao próprio prazo da concessão. Considerando essa situação e o fato de que diversas empresas com concessões idênticas à da contribuinte receberam posição formal da ANEEL no sentido de que não haveria indenização ao final do prazo da concessão, concluiu-se que era **equivocado** computar, contabilmente e fiscalmente, prazos de depreciação superiores ao prazo da concessão. Essas correções reduziram o resultado tributável, gerando, a partir daí, o recolhimento indevido que deu origem aos PER/DCOMPs objeto de verificação.

A **segunda** questão que motivou a correção do resultado tributável via LALUR e DIPJ está relacionada à correção dos critérios relacionados à contabilização do encargo devido pela **Utilização do Bem Público (UBP)** previsto no contrato de concessão (R\$ 36.147.295,71). Ao invés de considerar os referidos pagamentos mensais como despesas e computar diretamente nos resultados, a contribuinte corrigiu seus resultados **contábeis e fiscais** (estes por retificações do LALUR e da DIPJ), para considerar que o contrato de concessão fosse integralmente e imediatamente reconhecido como um direito de exploração (Ativo Intangível), e uma obrigação de pagamento (Passivo Circulante e Não-Circulante), e que esses direitos e obrigações tivessem reflexo nos resultados pelo critério de **amortização**, pelo prazo da concessão. Contabilmente houve um ajuste diretamente no patrimônio líquido da empresa, na conta "Reserva de Lucros", em 28/06/2013.

No que diz respeito aos **motivos** relacionados à **UBP**, é importante registrar que a contribuinte vinha recebendo ressalvas em todos os pareceres de auditorias externas, questionando a contabilização desse direito/obrigação diretamente nos seus resultados, isto é, reconhecendo a obrigação pelo regime de caixa/despesa. Contudo, no entender dos referidos pareceres, sua concessão constitui **contrato não executório** que requer o registro de uma obrigação e do direito de uso correspondente, o que, em termos práticos, obriga que a dívida estipulada pelo contrato de concessão seja integralmente e imediatamente reconhecida no Balanço Patrimonial como uma obrigação, no momento de assinatura, bem como, que essa obrigação tenha reflexo nos resultados pelo critério de **amortização**. Em decorrência dessas mudanças a contribuinte readequou seus resultados, inclusive os tributáveis, o que resultou em recolhimentos indevidos que deram origem aos PER/DCOMPs.

Com base nas informações coletadas no curso do procedimento fiscal, assim se posicionou o auditor

11. De acordo com os fragmentos acima mencionados, em condições normais de uso, deverão ser observadas as taxas de depreciação fixadas e publicadas pela Receita Federal, a qual utilizar-se-á como base para a sua mensuração, o prazo durante o qual se espera a utilização econômica do bem. Somente quando resta comprovado a ocorrência do **desgaste ou inutilização prematura dos bens submetidos a condições anormais de utilização, o desgaste decorrente poderá justificar a majoração das taxas.**

(...)

13. Não há previsão, contudo, para que não sejam aplicadas as taxas estabelecidas pela Receita Federal unicamente com a justificativa de utilizar como prazo máximo para a depreciação o prazo da concessão.

(...)

16. Desta forma, resta indevida a exclusão do lucro líquido no valor de R\$ 18.214.170,04, pois não há, para fins fiscais, a previsão para considerar o prazo da concessão como prazo máximo para a depreciação dos bens.

17. Em relação a segunda questão alegada pelo contribuinte, de acordo com o contrato de concessão de uso de bem público nº 08/2001, celebrado entre a União e a CERAN – Companhia Energética Rio das Antas, *“como pagamento pelo uso do bem público objeto deste Contrato a Concessionária recolherá à UNIÃO, do 7º ao 35º ano de concessão, inclusive, contados da data de assinatura deste contrato, ou enquanto estiver na exploração dos Aproveitamentos Hidrelétricos,*

*parcelas mensais equivalentes a 1/12 (um doze avos) do pagamento anual proposto de R\$ 3.200.000,00 (três milhões e duzentos mil reais), conforme Termo de Ratificação do Lance”.*

18. O interessado informou que alterou a forma de contabilização das parcelas mensais relacionadas ao encargo devido pela utilização de bem público – as quais a princípio eram reconhecidas diretamente como despesa – de forma que fosse reconhecido o valor total previsto no contrato de concessão como um ativo intangível em contrapartida a uma obrigação de pagamento (passivo), com a contabilização das parcelas mensais devidas como encargo de amortização, mantendo-se o prazo da concessão. Essa alteração não gera nenhum reflexo no resultado, tampouco no patrimônio líquido da empresa. Portanto, indevida a exclusão do lucro líquido no valor de R\$ 36.147.295,71 de acordo com o esclarecimento fornecido pelo interessado.

Inconformada com o despacho, do qual tomou ciência em 12/03/2020 (fls. 33), a interessada interpôs, em 15/05/2020 (fls. 02), a manifestação de inconformidade de fls. 05 e ss.

Sobre o mérito, disse a interessada a partir do capítulo V da peça de defesa. A seguir, imagens das passagens que merecem destaque:

**(1º Ponto) – Correção de erro dos critérios para depreciação dos bens objeto da concessão:**

Referida correção resultou na exclusão do valor de R\$ 18.214.170,04 do lucro tributável, com a consequente redução do IRPJ/CSLL devidos, base utilizada para recuperação dos valores.

(...)

Observa-se que a conclusão contrária ao pleito da Contribuinte tomada pela autoridade fiscal se firmou em **três** premissas.

Pela **primeira**, considerou que a legislação federal garante o direito à “**indenização das parcelas dos bens reversíveis que ainda não tenham sido totalmente amortizados ou depreciados ao término do contrato de concessão**”, e que diante desse direito à indenização, a amortização não poderia se limitar ao prazo da concessão.

Pela **segunda** premissa, o ato fiscal considerou que as taxas que devem ser utilizadas para depreciação dos bens do ativo imobilizado da Contribuinte são aquelas fixadas pela Receita Federal, e que somente se houvesse prova de consumo mais rápido desses bens é que poderia se “**justificar a majoração das taxas**”.

Pela **terceira** premissa, e até mesmo para reforçar a segunda, o ato fiscal considerou que “**não há previsão [...] para que não sejam usadas as taxas estabelecidas pela Receita Federal unicamente com a justificativa de utilizar como prazo máximo para depreciação o prazo da concessão**”.

A presente manifestação demonstrará que essas três premissas – **verdadeiros motivos determinantes do ato fiscal e que estão em discussão** - estão equivocadas ou não prejudicam a recuperação do IRPJ/CSLL do período.

(...)

É sobre essas três premissas - **ou motivos determinantes do ato administrativo fiscal questionado** - que se volta esta manifestação.

Passa-se, agora, a explicitar mais detalhadamente essas razões e os motivos para desconstituição do ato fiscal, a iniciar pelo contrato de concessão, passando na sequência para a prova de que não há garantia de direito à indenização, bem como sobre as taxas de depreciação utilizadas que não ultrapassaram os limites impostos pela legislação (taxas da Receita Federal).

Iniciamos pela **primeira premissa** do ato fiscal, no sentido de que a Contribuinte teria direito à indenização ao final da concessão.

(...)

Com a extinção dos Contratos de Concessão, há reversão de todos os bens e instalações vinculados ao Aproveitamento Hidrelétrico em favor da União, com possibilidade de indenização, **em tese**, dos investimentos realizados ainda não amortizados, mediante auditoria da ANEEL<sup>6</sup>. Sucede que **o direito à indenização não é certo, muito pelo contrário**. A interpretação dada até o momento pela ANEEL é no sentido de que a eventual indenização abarca novos investimentos que não estavam previstos no projeto original inicial e na sua respectiva equação econômico-financeira (interpretação do art. 20 do Decreto n. 2003/1996 e art. 36 da Lei n. 8.987/1995). Quaisquer outros não dão direito à indenização.

Sobre esse aspecto, a terceira empresa acima referida (**BAESA**) fez esse questionamento à ANEEL e recebeu como resposta, através do Ofício nº 384/2013, datado de 15 de abril de 2013, a posição de que **não** haverá direito à indenização no final do contrato de concessão, e ainda, que os investimentos deverão ser amortizados ou depreciados integralmente dentro do prazo

da concessão. Colhe-se da resposta enviada em 2013 (aqui anexada):

(...)

Resta claro que muito embora a Contribuinte não tenha solicitado e recebido até o presente momento uma resposta formal, outras duas companhias que exploram contratos de concessão idênticos nesses aspectos (mesma lei e redação contratual) receberam resposta uniforme que **foi contrária à eventuais indenizações ao final das concessões**. Essas posições confirmam que a Contribuinte valorou adequadamente sua expectativa quando considerou, ao menos por enquanto, que não será indenizada, e ainda, que se fazia necessária a correção do tratamento que havia sido dado anteriormente ao assunto em seus resultados.

Com isso podemos considerar que uma das principais premissas utilizadas pela decisão fiscal fica desde logo derrubada, por prova escrita, o que seria suficiente para reversão da posição firmada.

Assim, resta demonstrado que não há certeza de indenização. **Ao contrário, em princípio não haverá indenização à Contribuinte, o que torna evidente que a depreciação contábil e fiscal deve se limitar ao período da concessão, sob pena de chegar-se ao final da concessão sem ter “recuperado” fiscalmente os investimentos, situação que resultaria, na prática, na condenável postura de tributação de investimento.** Não há renda a ser tributada, não há fato gerador, não há capacidade contributiva, segundo conceitos uniformes aceitos pela contabilidade e pelo direito tributário.

(...)

Agora com o objetivo de tratar da **segunda premissa** utilizada pela autoridade fiscal (de que as taxas da Receita Federal são limites máximos), pede-se licença para tratar da situação de fato específica da Contribuinte, que vale reiterar **não** se utilizou em suas retificações prazos mais exíguos do que aqueles estabelecidos pela Receita Federal. Logo, não deduziu mais do que poderia.

Para compreendermos a situação em análise, utilizaremos como exemplo um bem integrante do imobilizado, uma **turbina hidráulica** (Código do bem no imobilizado **NFCC1047**).

Referida turbina hidráulica, pelas regras gerais da ANEEL deve ser depreciada em 2,5% ao ano (prazo de 40 anos). Pela taxa estabelecida pela Receita Federal, a depreciação deve se dar na razão de 10% ao ano (10 anos). A contribuinte havia observado inicialmente as taxas da ANEEL, porém em sua retificação que gerou o crédito usou a taxa de 3,67% ao ano (27 anos e três meses em decorrência do momento do início da depreciação), a fim de coincidir o final da depreciação com o termo final da concessão.

Essa informação já é suficiente para se constatar que a taxa utilizada com a retificação (3,67% ao ano) é inferior à taxa permitida pelo próprio ato fiscal (10% ao ano). Esse fato é suficiente para afastamento das restrições impostas pelo ato fiscal.

(...)

Conforme se observa, a retificação utilizada pela contribuinte observou taxa de depreciação (3,67%), **que é inferior à estipulada pela Receita Federal (10%)**, restando demonstrado que **não** se utilizou em suas retificações prazos mais exíguos do que aqueles estabelecidos pela Receita Federal. Ao contrário, usou prazos mais alongados, apurando mais tributo do que era devido. Poderia ter recuperado mais IRPJ/CSLL no período.

(...)

Resta analisar a **terceira premissa ou motivo determinante** da decisão fiscal, que considerou que não há por que não usar as taxas estabelecidas pela Receita Federal com a justificativa de utilizar como prazo máximo para depreciação o prazo da concessão. Essa questão envolve a legislação vigente.

(...)

A legislação é clara no sentido de que a taxa de depreciação será fixada de acordo com o prazo que se pode esperar a utilização econômica do bem (§ 2º), que a Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil de cada bem que poderá ser utilizado sem qualquer comprovação (§ 3º, primeira parte), e ainda, que os contribuintes que fizerem prova podem utilizar taxa diversa que represente sua atividade (§ 3º, segunda parte).

**Dentro dessas premissas legislativas resta evidente que a taxa deve considerar a expectativa de utilização econômica no decorrer do tempo, critério que sem sombra de dúvidas comporta a limitação da depreciação ao prazo da concessão.**

Mais do que isso, há previsão legal expressa permitindo uso das taxas da Receita Federal, todas inclusive mais exíguas (e benéficas à Contribuinte) do que aquelas estabelecidas genericamente pela ANEEL. Se a Contribuinte poderia utilizar as taxas da Receita Federal na apuração do IRPJ/CSLL devidos, que eram mais elevadas (depreciavam mais rapidamente), por qual motivo não poderia utilizar taxas mais alongadas que inclusive beneficiaram a fazenda (porque depreciavam mais lentamente)? Certamente que não há impedimento legal. Ao contrário, há autorização expressa no § 2º, que aponta pelo critério da vida útil do bem.

(...)

**(2º Ponto) - Mudança dos critérios para reconhecimento dos direitos e obrigações relacionados à utilização dos bens públicos (UBP):**

O segundo critério em discussão que foi rejeitado pelo ato fiscal envolve o tratamento dado pela contribuinte aos direitos e obrigações relativos ao uso do bem público na concessão (UBP), que após a correção de erros apontados em auditorias resultou na exclusão do lucro do exercício do valor de R\$ 36.147.295,71, com a consequente redução do IRPJ/CSLL devidos.

(...)

O motivo determinante do ato fiscal está pautado na premissa de que a alteração de critérios exposta pela Contribuinte **"não gera nenhum reflexo no resultado, tampouco no patrimônio líquido da empresa."** O ato fiscal também está equivocado quanto a esse ponto, pois deixou de reconhecer e aplicar já reconhecidos e pacificados cálculos contábeis.

Sobre esse aspecto, vale registrar que antes das retificações a Contribuinte contabilizava a parcela mensal paga a título de UBP e os acréscimos incidentes sobre mesma parcela diretamente como despesa em seus resultados.

Após ressalvas reiteradas de auditorias em todos os anos a Contribuinte mudou de critério.

Passou a reconhecer os efeitos dos direitos e obrigações relacionados ao UBP pelo critério da amortização, o qual gera, na prática, a amortização do direito e também da atualização monetária do saldo devedor do valor total da UBP, reduzindo os resultados tributáveis. Com isso reapurou o IRPJ/CSLL e gerar valores a serem restituídos/compensados. Essa correção que está em análise nestes autos.

Bem verdade que a mudança gera idênticos lançamentos de valores no ativo (**direito de usar**) e no passivo (**obrigação de pagar**), como bem anotado na decisão. A diferença em relação ao critério anterior diz respeito, na prática, **ao valor dos acréscimos incidentes**.

Pelo critério anterior à retificação, pagava-se uma parcela no mês e os acréscimos dessa parcela. Pelo critério da retificação são computados acréscimos sobre o valor do saldo da dívida remanescente (parcela amortizada + acréscimos incidentes sobre todas as parcelas/total da dívida da UBP). **Essa diferença aumentou mensalmente as despesas financeiras com o pagamento da UBP e, como consequência, reduziu o IRPJ/CSLL do exercício.**

(...)

Em conclusão, a Contribuinte era obrigada a realizar a retificação de suas informações para contabilização adequada do direito de exploração, vinculado ao Uso do Bem Público (UBP), para ser reconhecido contabilmente como ativo intangível, com contrapartida contábil no Passivo, referente aos pagamentos futuros de UBP, com mensuração de ambos pelo valor presente, critérios que tiveram reflexos práticos de redução do valor do IRPJ/CSLL do período objeto da análise.

(...)

Assim, resta claro que a Contribuinte agiu adequadamente quanto ao tratamento dado pela contribuinte aos direitos e obrigações relativos ao uso do bem público na concessão (UBP), que após a correção de erros apontados em auditorias resultou na exclusão do lucro do exercício do valor de R\$ 36.147.295,71, com a consequente redução do IRPJ/CSLL devidos, e com o consequente direito à recuperação dos valores através das PER/DCOMP em análise.

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – DRJ/RJO, analisando os argumentos da interessada, concluiu por negar provimento à Manifestação de Inconformidade, retratado na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 30/03/2011

DEPRECIÇÃO. REGRA ESPECÍFICA. PREVALÊNCIA SOBRE PRAZOS GERAIS. Os prazos de depreciação fixados em legislação específica prevalecem sobre aqueles gerais fixados pela administração tributária, não podendo o sujeito passivo alterá-los sem a cabal demonstração de particularidades do caso que autorizem fazê-lo.

CONTABILIZAÇÃO. ARTIFÍCIO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. Não cabe ao sujeito passivo, ainda que amparado em abalizado parecer especializado, a eleição de critério contábil distinto do anteriormente adotado, para que, a partir de tal lícita providência, promova artifício matemático de aumento indevido de deduções à base tributável.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas.

Através de petição/documentos de fls. 371/373, a Recorrente informa a existência de fato novo, noticiando que apresentou requerimento ao órgão regulatório (ANEEL), pelo qual questionou a posição da agência reguladora sobre eventual previsão de indenização quanto aos terrenos adquiridos para incorporação à UHE ou para transferência para remoção de famílias atingidas pelo empreendimento, e, em resposta, a referida agência noticiou a inexistência de qualquer direito à indenização para estes bens específicos. Entende a Recorrente que tal informação corrobora com todas as alegações de fato e de direito trazidas pela contribuinte em seu recurso e que deve ser considerado pelo CARF no julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Trata o presente processo de análise de compensação realizada pela interessada, que declara a utilização de direito creditório, no valor de R\$ 13.590.366,44, com origem em pagamento indevido ou a maior de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado em declaração de ajuste anual, código receita 2430, período de apuração 31/12/2010, para quitação de débitos próprios.

O Despacho Decisório não reconheceu o direito creditório alegado e, conseqüentemente, não homologou a compensação, porque “a análise do crédito resultou em

reconhecimento inferior ao saldo disponível do pagamento”. O referido despacho baseou-se no Parecer nº 1.085/2020, conforme consignado no Relatório deste voto. Em suma, o Auditor considerou indevida a exclusão do lucro líquido no valor de R\$ 18.214.170,04 por não haver para fins fiscais previsão para considerar o prazo de concessão como prazo máximo para a depreciação de bens, como também considerou indevida a exclusão do lucro líquido no valor de R\$ 36.147.295,71 de acordo com o esclarecimento fornecido.

Contra esta decisão, foi interposta a Manifestação de Inconformidade, a qual, em sentido semelhante, não fora acolhida, mantendo a insurgência fiscal quanto às duas matérias de mérito em discussão, concluindo por não reconhecer o direito creditório postulado e não homologar a compensação.

Em recurso, a recorrente, renova suas alegações de defesa, discorrendo que são duas as questões controvertidas: i) correção de erro quanto aos critérios para depreciação dos bens do ativo imobilizado objeto da concessão (resultou na exclusão do lucro líquido no valor de R\$ 18.214.170,04); e; ii) Correção de erro quanto aos critérios para reconhecimento dos direitos e obrigações relacionados à utilização dos bens públicos – UBP (resultou na exclusão do lucro líquido no valor de R\$ 36.147.295,71). Não apresenta preliminares.

Quanto ao primeiro ponto, explica que antes das retificações que resultaram nos créditos objeto das Per/Dcomps, a Contribuinte realizava a depreciação contábil dos bens do seu ativo imobilizado segundo as taxas estabelecidas pela agência reguladora (ANELL), que em alguns componentes do ativo imobilizado, inclusive, ultrapassavam o período da concessão. Com isso, a depreciação contábil era igual à depreciação fiscal, sem que fossem realizados ajustes no lucro tributável (LALUR).

A Contribuinte esclarece que com a correção dos critérios limitou-se as referidas taxas ao período da concessão, mediante exclusões do lucro tributável (exclusões temporárias no LALUR). Referida correção resultou na exclusão do valor de R\$ 18.214.170,04 do lucro tributável, com a conseqüente redução do IRPJ/CSLL devidos, justamente a base utilizada para recuperação dos valores através das Per/Dcomps. Informa que o LALUR ajustado que considera essas retificações consta à fl. 78/81 do dossiê.

A DRF, ao apreciar essa matéria, assim se manifestou:

Uma parcela desse aumento, no montante de R\$ 18.214.170,04, se deveu à diminuição do período de depreciação, que passou do prazo regulatório estabelecido pela ANEEL para o prazo do contrato de concessão que a interessada tem com essa agência. O encurtamento do prazo fez aumentar a taxa e, conseqüentemente, o valor depreciado.

A fiscalização considerou que cabe indenização ao contratado em regime de concessão pelas parcelas não depreciadas e, ainda, que, em condições normais de uso, ativos devem ser depreciados com observância das taxas fixadas e publicadas pela RFB.

A interessada defendeu-se argumentando que o direito à indenização afirmado pela fiscalização não é certo. Juntou ofícios em que a ANEEL, em resposta à outras duas empresas com contratos que seriam similares aos seus, afirma o que se vê na imagem abaixo.

2 No caso da concessionária em tese, após consulta à Procuradoria Jurídica desta Agência e, por conseguinte, depois de ter recebido o Parecer nº 170/2013/PGE-ANEEL/PGF/AGU, firmamos o entendimento que não há que se falar em indenização ao final do prazo contratual em relação ao investimento inicial, levando-se em consideração a limitação imposta pelo parágrafo 2º art. 4º da Lei nº 9.074/95, cuja redação dada pela Lei nº 10.848/2004 prevê

É preciso, contudo, observar que a informação em que a interessada se baseou – segundo a qual não teria direito, ao final do contrato de concessão do qual é parte, à indenização pelo investimento não depreciado – foi dada apenas, “em tese” pelo ente contratante e relativamente a um contrato que não envolve a interessada.

A resposta da ANEEL faz alusão a dispositivo da Lei nº 9.074/95, assim vazado:

*“Art. 4º As concessões, permissões e autorizações de exploração de serviços e instalações de energia elétrica e de aproveitamento energético dos cursos de água serão contratadas, prorrogadas ou outorgadas nos termos desta e da Lei no 8.987, e das demais.*

*(...)* § 2º **As concessões de geração de energia elétrica anteriores a 11 de dezembro de 2003 terão o prazo necessário à amortização dos investimentos, limitado a 35 (trinta e cinco) anos, contado da data de assinatura do imprescindível contrato, podendo ser prorrogado por até 20 (vinte) anos, a critério do Poder Concedente, observadas as condições estabelecidas nos contratos.”** (grifado agora)

É preciso observar que o dispositivo em questão não veda a indenização ao final do contrato, acaso a depreciação do bem ainda não tenha sido concluída. A norma tão somente estabelece o prazo para o desvalor progressivo do bem.

A Lei nº 8.987/95, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, assim estabelece:

*“Art. 36. A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido.”* (grifado agora)

Como se vê, a lei é expressa em determinar a indenização sobre os bens reversíveis, na monta em que ainda não depreciados – ou amortizados, acaso sejam intangíveis. Nem poderia ser diferente, afinal, o contrário disso implicaria enriquecimento sem causa do concedente.

Tanto assim que o artigo 14 da Lei nº 9.427/96, também mencionado pela fiscalização, fazendo referência à Lei nº 8.987/95 citada acima, impõe a indenização à concessionária:

*“Art. 14. O regime econômico e financeiro da concessão de serviço público de energia elétrica, conforme estabelecido no respectivo contrato, compreende:*

*(...)*

*II - a responsabilidade da concessionária em realizar investimentos em obras e instalações que reverterão à União na extinção do contrato, **garantida a indenização nos casos e condições previstos na Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e nesta Lei, de modo a assegurar a qualidade do serviço de energia elétrica;***

*(...)” (grifado agora)*

Sobre as taxas de depreciação fixadas pela administração tributária, é preciso esclarecer que elas podem ser alteradas para se adequar à realidade – demonstrada pelo sujeito passivo, quando se tratar de uma particularidade do seu caso, ou resultante de um mandamento legal. Nesse sentido é a inteligência da Lei nº 4.506/64:

*“Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.*

*§ 1º A quota de depreciação dedutível na apuração do imposto será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do ativo.*

*§ 2º A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos.*

*§ 3º A administração do Imposto de Renda publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível a partir de 1º de janeiro de 1965, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.*

*(...)” (grifado agora)*

Ora, a Lei nº 9.074/95 é clara ao estabelecer os prazos específicos de depreciação para contratos como o da interessada. Não há falar, por conseguinte, em prevalência dos prazos gerais fixados pela Fazenda.

Assim, a depreciação, para fins fiscais, adequada ao caso era, sem sombra de dúvidas, aquela estabelecida na Lei nº 9.074/95, e que fora inicialmente empregada pela interessada. Não há fundamento legal que ampare a substituição do prazo legal lá estabelecido pelo prazo de duração do contrato, ou mesmo pelo prazo geral estabelecido pelo Fisco para casos sem regras específicas.

Acertado, por conseguinte, o procedimento fiscal neste ponto.

Compreendo que a decisão deve prevalecer por seus próprios fundamentos.

Ao contrário do que defendeu a Recorrente em petição protocolizada às fls. 371/373 dos autos, tais fundamentos não sucumbem ao teor do ofício nº 509/2020-SFF/ANEEL, que noticiou não haver, no caso, qualquer direito à indenização da contribuinte recorrente. A DRJ, ao fazer referência, naquela ocasião, aos ofícios juntados em que a ANEEL, em resposta à outras duas empresas com contratos que seriam similares aos da Recorrente, apenas observou que a informação em que a Interessada se baseou – segundo a qual não teria direito, ao final do contrato de concessão do qual é parte, à indenização pelo investimento não depreciado – foi dada “em tese”, pois envolvia contrato que não envolvia até aquele momento a interessada.

Compreendo que esse não foi o motivo que embasou o indeferimento do pleito do Contribuinte. Restou claro, no meu modo de ver, que Lei nº 9.074/95 estabeleceu prazos específicos de depreciação para contratos como o da interessada, o que prevalece, por conseguinte, sobre os prazos gerais fixados pela Fazenda. Assim, a *depreciação, para fins fiscais, adequada ao caso era, sem sombra de dúvidas, aquela estabelecida na Lei nº 9.074/95, e que fora inicialmente empregada pela interessada. Não há fundamento legal que ampare a substituição do prazo legal lá estabelecido pelo prazo de duração do contrato, ou mesmo pelo prazo geral estabelecido pelo Fisco para casos sem regras específicas.*

Com referência a outra parcela de exclusão ao lucro real não admitida pelo Fisco, no valor de R\$ 36.147.295,71, que resultou na mudança de critério de contabilização dos encargos devidos pela utilização de bens públicos, também não prosperam os argumentos da Recorrente.

Por concordar com os fundamentos da DRJ, transcrevo-os a seguir, para adotá-los como razões de decidir:

No caso em tela, a interessada é contratualmente devedora, em razão de uso de bem público, de R\$ 3,2 milhões anuais. Por ser tal valor pago em parcelas mensais, sobre tal fracionamento incide encargos. Ou seja, o parcelamento não foi contratado a título não oneroso.

A mudança contábil promovida pela interessada deixou de tratar 1/12 (um doze avos) do montante anual, acrescido dos encargos de parcelamento, como despesa mensal incorrida. O que se fez foi tratar o valor total do contrato – o prazo em anos de duração da avença multiplicado pelo valor anual - como um ativo incorpóreo e, contra tal lançamento, apôs-se um uma obrigação de pagamento do montante total. A partir daí, as parcelas mensais passaram a ser tratadas como amortização do valor total devido.

Ocorre que, os encargos que seriam devidos sobre o valor anual passaram a ser devidos, ab initio, sobre o valor total da obrigação, fazendo nascer um acúmulo de encargos crescentes que resultou, artificialmente, na multiplicação das deduções. E é a própria memória de cálculo juntada pela interessada que demonstra isso.

Ora, o direito tributário não alberga mudanças de critérios contábeis que se prestem unicamente a multiplicar deduções da base tributável. Mormente quando o incremento dos valores se dá pela equivocada incidência de encargos sobre montantes globais e não anuais, como é o caso em tela.

A própria interessada parecia não estar segura quanto a isso. Afinal, não obstante narrar reiterados alertas de sua auditoria privada, motivou-se a promover a alteração para o que hoje defende como correto apenas muito tempo depois, praticamente ao apagar das luzes de ver precluso o pretendido direito creditório, que adveio da drástica redução do débito após quase cinco anos de confessado.

Sendo assim, em nada merece reproche o despacho decisório.

Logo, não se reconhece o direito creditório postulado, como também não se homologa a compensação realizada.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso, mantendo incólume a decisão recorrida.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA**