



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11052.001373/2010-99</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.264 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TERMONUCLEAR LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

**DEPRECIÇÃO FISCAL. LEGALIDADE. BENS APTOS AO USO. MÉTODO LINEAR. AÇÃO FISCAL. NECESSIDADE DE FUNDAMENTAÇÃO ESPECÍFICA.**

Nos termos da legislação tributária, corroborada pelas práticas contábeis, admite-se a depreciação de bens do ativo imobilizado que estejam aptos à utilização econômica, ainda que submetidos a regime de operação intermitente. Nesse contexto, a opção pelo método linear de depreciação, regularmente previsto, não pode ser afastada pela autoridade fiscal sem a devida motivação. A presunção de legitimidade dos atos administrativos não supre a ausência de fundamentação fática e jurídica que justifique sua rejeição no caso concreto.

**REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. DESPESAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE**

Para fins de apuração do lucro real, nos termos do regime de competência, é vedada a apropriação de despesas referentes a exercício diverso daquele em que foram incorridas.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas das despesas com quota de depreciação de bens do ativo imobilizado, nos termos do voto do relator.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Rodrigues Gomes** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a]integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária

## RELATÓRIO

Em decorrência da fiscalização iniciada em 2010, através do Mandado de Procedimento Fiscal nº 2010-00327-9, foi lavrado o Auto de Infração em face da Recorrente, apontando irregularidades na apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS, e da COFINS, assim como falta de recolhimento dos dois últimos, sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007, conforme descrição a seguir:

### **I. Cotas de depreciação não dedutíveis**

A fiscalização aponta que empresa possui 20 turbinas com capacidade bruta de energia de 928 MW, que deixaram de operar, a partir do ano de 2003, permanecendo inertes até novembro de 2007.

Descreve que nos termos da legislação vigente, não são dedutíveis como custo ou despesa as depreciações referentes a bens do ativo imobilizado que não estejam sendo utilizados na geração de receitas.

Os valores tributáveis referem-se à depreciação da planta (R\$ 59.394.971,75), bem como de máquinas e equipamentos (R\$ 156.898,91), totalizando R\$ 59.551.870,66. A glosa foi restrita ao período de janeiro a julho de 2007.

### **II. Multas por infrações fiscais**

As multas aplicadas devido à ausência ou insuficiência no pagamento de tributos, que não sejam caracterizadas como compensatórias, não podem ser deduzidas da apuração do IRPJ e da CSLL.

No demonstrativo do livro razão referente à conta 78.85.04.20 (multas), a empresa registrou um valor total de R\$ 343.428,03 na conta intitulada “Outras Despesas Tributárias”. Este valor diz respeito ao lançamento do Auto de Infração de nº 07.1.90.00-2006-01498-0.

### **III. Da redução indevida do Lucro Real**

Foi apontado que na composição do montante de R\$ 15.117.332,70, correspondente à “Despesas com Distribuição e Transmissão” (conta

3401000006), foi lançado o valor de R\$ 1.488.571,13, cujo histórico descreve “Registro Indevido Competência Dez/2006”. Por se tratar de possível despesa de exercício diverso, houve a glosa do montante apontado.

Intimado da lavratura do auto de infração, o contribuinte apresentou Impugnação ao lançamento (fls. 117 - 125) em que alega:

**Preliminar: Nulidade do auto de infração**

Informa que o Ilustre Auditor Fiscal lavrou a autuação sem perquirir os fatos concretos que permitem a aplicação da norma tributária, praticando um ato teratológico;

A autuação deve ser qualificada como ilícita, pois violou os incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972;

O Ilustre fiscal confundiu despesa de distribuição e transmissão com faturamento mensal, o que não configura fato gerador das contribuições ao PIS e à COFINS;

A ausência das informações sobre o impacto da despesa no cálculo das contribuições resulta em violação ao contraditório e ampla defesa, expresso no art. 5º, inciso LV da CF/88;

O disposto no art. 37 da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 foi revogado, a partir do 1º dia do 4º mês subsequente ao da publicação da Medida Provisória nº 413, de 31/01/2008, pela Lei nº 11.727, de 23/06/2008, sendo norma imprópria para justificar a lavratura de auto de infração em 23/12/2010;

**Mérito: falta de recolhimento da CSLL**

Que a falta do recolhimento da CSLL decorre da depreciação efetivada, o que evidencia o seu caráter acessório.

**Mérito: Cotas de depreciação não dedutíveis.**

A Impugnante informa que o auditor não considerou as disposições dos § 1º e §2º do art. 305 do RIR/99, que autorizam o contribuinte a fazer a depreciação. Pela leitura dos referidos dispositivos é possível concluir que:

A depreciação é dedutível a partir do momento em que o bem está em condições de produzir;

O contribuinte suportou o encargo econômico do desgaste ou obsolescência por ter a posse e propriedade do ativo; e

O ativo depreciado está diretamente vinculado à atividade operacional do estabelecimento.

A hipótese fática não configura a vedação do art. 13, III da Lei 9.249/95, ante o permissivo legal constante na parte final do inciso: “exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços”.

Por fim, apresenta carta TM 07/2011 do Diretor Administrativo da Recorrente, demonstrando o histórico de geração da unidade, a fim de caracterizar sua operação desde janeiro de 2003 até dezembro de 2007, justificando a depreciação realizada.

**Mérito: Multas por infrações fiscais**

Com relação a este tópico, a contribuinte reconheceu a procedência da autuação, informando que estaria enviando o LALUR de 2007, em que não haveria impacto da dedução indevida, visto que teve prejuízo fiscal.

**Mérito: Redução indevida do Lucro Real**

Neste ponto, argumenta que o valor de R\$ 1.488.571,13, com histórico “Registro Indevido Competência Dez/2006”, foi apontado pelo Fiscal como integrante do montante de R\$ 15.117.332,70, correspondente à “Despesas com Distribuição e Transmissão”.

Salienta que na planilha de despesa com distribuição e transmissão, em anexo, fica demonstrado que o resultado no período foi de R\$ 18.117.332,70, onde foi deduzido o valor de R\$ 3.035.736,18, valor este composto pela importância de R\$ 1.488.571,13

Desta forma, não haveria que se falar em dedução indevida, visto que no montante utilizado como despesa dedutível de R\$ 15.117.332,70, não está sendo considerado o valor ora questionado, razão pela qual se torna insubsistente a autuação.

**Mérito: PIS e COFINS – Incidência não cumulativa**

Por fim, aponta que o montante questionado pelo Fiscal, de R\$ 1.488.571,13 diz respeito à despesa com distribuição e transmissão, o que não pode ser confundido com faturamento, este sim fato gerador das exações.

No mais, apresenta a DACON de 2007, a fim de ilustrar que o valor não gerou nenhum crédito que resultasse em recolhimento a menor das contribuições.

Em primeira instância, a 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro concedeu parcial provimento à impugnação. Transcrevo, abaixo, a ementa do acórdão proferido:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

**ARGÜIÇÃO DE NULIDADE.**

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento, quando este obedeceu a todos os requisitos formais e materiais necessários para a sua validade, em especial no que tange à garantia do contraditório e da ampla defesa.

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

Ano-calendário: 2007

**COTAS DE DEPRECIAÇÃO NÃO DEDUTÍVEIS.**

Para fins da apuração do lucro real, não são admitidas quotas de depreciação de bens que não estejam sendo utilizados na produção de rendimentos.

**MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE.**

São indedutíveis, para fins de apuração do lucro real, as despesas referentes a multas por infrações fiscais.

**REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE.**

Inadmite-se, para fins de apuração do lucro real, a apropriação de despesas do exercício seguinte ao de sua competência.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

Ano-calendário: 2007

**CSLL. DECORRÊNCIA.**

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o feito principal, desde que não estejam presentes arguições específicas ou elementos de prova novos que conduzam a conclusão diversa.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2007

**PIS. COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE.**

Não havendo comprovação de que as despesas glosadas na ação fiscal do imposto de renda tenham gerado créditos indevidos para fins de apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, reputa-se improcedente a exigência reflexa de tais contribuições.

Não fosse só por isso, senão também pelo fato de que os fatos geradores do PIS e da COFINS são mensais, não se admitindo o lançamento de tais contribuições com período de apuração anual.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado

Em síntese, a DRJ acolheu os argumentos da impugnação para excluir da exigência os valores referentes ao PIS e à COFINS. Mantendo as glosas relacionadas ao IRPJ e à CSLL, o que resultou na diminuição dos valores declarados a título de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa.

Em razão do acolhimento parcial da impugnação, o contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual reitera, em linhas gerais, os fundamentos anteriormente expostos, sustentando a regularidade da depreciação das turbinas como despesa dedutível e afastando a alegação de qualquer redução indevida da base de cálculo do lucro real.

Os autos foram distribuídos à minha relatoria, razão pela qual os submeto à apreciação do colegiado. No que importa, esse é o relato.

**VOTO****Da Admissibilidade do Recurso:**

O recurso voluntário foi interposto tempestivamente e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade. Por isso, passo ao seu conhecimento.

**Delimitação do objeto do recurso:**

A controvérsia submetida a julgamento envolve três questões de mérito: i) A glosa da depreciação das turbinas, sob o argumento de sua não dedutibilidade; ii) A desconsideração de multa aplicada por infrações fiscais como despesa dedutível; e iii) A imputação de redução indevida do lucro real em virtude da apropriação de despesas referentes a período-base anterior.

Quanto à dedução indevida da multa, a própria Recorrente reconheceu expressamente a infração em sua Impugnação ao auto de infração. Como essa matéria não foi objeto de contestação, não será analisada nesta decisão, permanecendo o registro apenas para fins de delimitação do escopo recursal.

Esclareço, ainda, que o lançamento referente ao PIS e à COFINS também não será analisado, uma vez que foi totalmente excluído pela decisão da primeira instância. Como não se trata de matéria sujeita a reexame de ofício, não cabe a este colegiado deliberar sobre o ponto. Com isso, passo ao exame do mérito do recurso voluntário.

---

#### **Depreciação de bens do ativo imobilizado - Cotas de depreciação:**

---

O ponto mais sensível do processo refere-se à (im)possibilidade de dedução, como despesa operacional, das cotas de depreciação de ativos do imobilizado que, embora devidamente instalados e à disposição, não estejam em efetiva operação.

A fiscalização fundamenta a glosa da despesa nos Pareceres Normativos nº 14/1975 e nº 15/1981, além de destacar a aplicação concreta desse entendimento no Acórdão nº 103-95.580/89, do 1º Conselho de Contribuintes.

Informo que realizei pesquisa nos sites oficiais, incluindo o Portal de Normas e o Repositório de Jurisprudência do CARF, com o intuito de localizar os atos normativos e o acórdão mencionados pela fiscalização. Contudo, não foi possível encontrá-los, razão pela qual não serão objeto de análise nesta decisão. Tal ausência, entretanto, não compromete o julgamento, pois a matéria está devidamente disciplinada em lei, instrução normativa e decretos regulamentares.

Dito isso, entendo oportuno iniciar a análise da matéria pelo exame do tratamento contábil aplicável, para, em seguida, proceder à devida adequação à legislação tributária. Nesse sentido, destaco os itens 12 e 13 do CPC 16 (R1), que versam sobre os custos de transformação:

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. **Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para**

**transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas, equipamentos e ativos de direito de uso utilizados no processo de produção** e o custo de gestão e de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão de obra indireta.

13. A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. **Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos.** Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não são mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

Num primeiro momento, a contabilidade separa os gastos empresariais em duas categorias: custos, que são aqueles diretamente relacionados à produção de bens ou serviços (sejam fixos ou variáveis), e despesas, que não guardam vínculo direto com o processo produtivo, mas sim com a estrutura operacional da empresa.

É relevante observar que a depreciação, por sua natureza, configura-se como custo fixo indireto, uma vez que não se altera necessariamente em função do volume de produção. Na ausência de atividade produtiva ou de produtos aos quais possa ser atribuída, deve ser reconhecida como despesa no resultado do período em que for incorrida.

Feita essa breve introdução contábil, passo à análise da legislação tributária, destacando três dispositivos centrais: i) o art. 13, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que serve de base para o art. 290 do RIR/1999; ii) o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, que fundamenta o art. 305, §5º do RIR/1999; e iii) o art. 57, § 8 e § 11 da Lei nº 4.506/1964, correspondente ao § 2º e § 4º do mesmo art. 305 do regulamento:

**Decreto-Lei nº 1.598/1977**

Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

**§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:**

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, **manutenção e guarda das instalações de produção;**
- c) **os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;**
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

**Lei nº 9.249/1995**

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - De qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - Das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - **de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;**

**Lei nº 4.506/1964**

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. [...]**

§ 8º **A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.**

§ 11. O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação que se tornarem imprestáveis, ou caírem em desuso, **importará na redução do ativo imobilizado.**

Tal como previsto na contabilidade, a legislação tributária adota a diferenciação entre custos e despesas. A depreciação de ativos utilizados diretamente na produção é considerada custo, ao passo que a depreciação de bens sem vinculação direta com a atividade produtiva caracteriza-se como despesa operacional.

Já no art. 305 e seguintes do RIR/99, vigente a época, está regulamentada a disciplina infralegal das depreciações, em que vale destacar os seguintes excertos:

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, **ação da natureza e obsolescência normal**.

§ 2º **A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.**

Art. 307. **Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:**

Art. 310. **A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos.**

Com as considerações acima, é possível afirmar que a depreciação, no âmbito fiscal, não se impõe como obrigação, mas sim como faculdade do contribuinte. Tal prerrogativa pode ser exercida em cada período de apuração, desde que sejam rigorosamente atendidos os requisitos legais e respeitados os limites fixados pela legislação.

#### **A faculdade pode ser exercida:**

- i) A partir do momento em que o bem é instalado;
- ii) Posto em serviço; ou
- iii) Em condições de produzir.

Por essa razão, afasto o entendimento adotado no acórdão recorrido, por não vislumbrar fundamento legal que autorize a suspensão da depreciação nos períodos em que o ativo estiver temporariamente ocioso. A legislação fiscal, em consonância com o item 55 do CPC 27, admite a manutenção da depreciação, desde que continue integrado ao ativo imobilizado da empresa:

55. **A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração.** A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo-Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada) ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. **Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado.** No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

Neste ponto, adoto o entendimento manifestado na declaração de voto do acórdão recorrido, no sentido de que a ociosidade temporária de uma usina termoeletrica não descaracteriza a vinculação de seus equipamentos e instalações à atividade produtiva da empresa.

A natureza da atividade é, por definição, intermitente, voltada ao equilíbrio entre oferta e demanda de energia elétrica, evitando riscos de desabastecimento e promovendo a estabilidade do sistema. Por essa razão, não se justifica a suspensão da depreciação, uma vez que os ativos permanecem afetos à produção e aptos ao uso econômico sempre que acionados pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico - ONS.

Insisto: a legislação tributária, em consonância com as normas contábeis, autoriza a depreciação de ativos aptos ao uso, ainda que não estejam em operação contínua. Negar essa possibilidade equivale a afastar norma vigente, o que configura controle de constitucionalidade, na medida que tornaria inaplicável 2 das 3 situações permitidas no § 8º do art. 57 da Lei nº 4.506/1964, replicado no § 2º do art. 317 do RIR/99.

Isso ocorre porque, embora não tenha havido declaração expressa de inconstitucionalidade dos dispositivos legais, o acórdão recorrido afastou sua aplicação ao caso concreto, o que resultou no esvaziamento prático da norma, ao suprimir duas de suas hipóteses de incidência.

Como bem pontuado pelo Min. André Mendonça na RCL 67.060/SP, o afastamento da incidência de norma legal, sem a prévia declaração de sua inconstitucionalidade, configura transgressão aos limites constitucionais da função julgadora.

É exatamente essa a falha do acórdão recorrido, que, ao aplicar o § 2º do art. 317 do RIR/99 — dispositivo que reflete o § 8º do art. 57 da Lei nº 4.506/1964 — deixou de considerar, sem qualquer fundamentação, a parte que autoriza a dedução dos encargos de depreciação a partir da instalação do bem e de sua aptidão para produzir, esvaziando parcialmente o conteúdo normativo.

Como já mencionado, a legislação tributária não exige que a despesa esteja atrelada à produção efetiva, mas sim à preservação da fonte produtora. Assim, a manutenção do parque fabril, que abrange desde máquinas e equipamentos até prédios administrativos, deve ser considerada necessária ao exercício da atividade econômica, mesmo sob uma ótica potencial, enquanto mantida sua aptidão para gerar resultados.

**Lei nº 4.506/1964**

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

De acordo com o CPC 00 (R2), que trata da estrutura conceitual da contabilidade, um ativo é caracterizado, entre outros aspectos, pela expectativa de geração de benefícios econômicos futuros, ainda que de forma potencial:

#### Definição de ativo

4.3 Ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados.

4.4 Recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.

Enquanto há a possibilidade de que tragam retornos à fonte produtora, o ativo deve ser mantido no patrimônio da entidade, devendo esta suportar, por conseguinte, todos os gastos inerentes à sua manutenção, dentre eles, perdas no valor dos ativos.

Vale mencionar ainda que o já citado CPC 27 (Ativo Imobilizado), em seu item 56, reconhece a normalidade e previsibilidade da perda de valor do ativo pelo decurso temporal, ainda que em desuso operacional:

56. Os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são consumidos pela entidade principalmente por meio do seu uso. **Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto o ativo permanece ocioso, muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos que poderiam ter sido obtidos do ativo.** Consequentemente, todos os seguintes fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo: [...]

(c) **obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo.** Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido usando um ativo podem indicar expectativa de obsolescência técnica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros incorporados no ativo;

Neste contexto, a perda de valor do imobilizado, no cenário tributário, se dá através da depreciação, visto não ser aceita, fiscalmente, perda com reavaliação por impairment. Hipótese em que a dedutibilidade dessa perda fiscal só será permitida no momento da efetiva alienação ou baixa do ativo correspondente.

Constato, ademais, um erro conceitual na análise da fiscalização, que condiciona a depreciação à operação efetiva dos bens, como se apenas estivessem sujeitos a esse encargo os ativos em uso contínuo, a exemplo das turbinas. Essa visão decorre de uma generalização inadequada dos métodos de depreciação, desconsiderando que diferentes critérios podem ser aplicados conforme a natureza e a destinação econômica do ativo.

Entre os métodos de depreciação mais comuns, destacam-se:

**Método Linear:** Calcula a depreciação anual dividindo o valor depreciável (custo do ativo menos o valor residual) pela vida útil estimada do ativo em anos. A depreciação é a mesma em todos os anos da vida útil. Este método baseia-se primariamente no fator tempo.

**Método da Soma dos Dígitos:** É um método de depreciação que resulta em despesas de depreciação maiores nos primeiros anos da vida útil do ativo e menores nos anos posteriores. O cálculo utiliza uma fração baseada nos anos restantes da vida útil sobre a soma dos dígitos dos anos da vida útil total. Assim como o método linear, sua aplicação não está ligada ao uso do bem no período.

**Método de Horas Trabalhadas:** A depreciação é calculada com base no número de horas em que o ativo foi efetivamente utilizado em um período, dividido pelo total de horas de trabalho estimado para toda a sua vida útil. Este método está diretamente ligado ao uso.

**Método de Unidades Produzidas:** A depreciação é calculada com base no número de unidades produzidas ou utilizadas pelo ativo em relação ao total estimado para a vida útil. Similar ao método de horas trabalhadas, este método também está diretamente relacionado à atividade produtiva do ativo.

Como se observa na lista de métodos, os dois primeiros – Método Linear e Método da Soma dos Dígitos – não guardam relação direta com o efetivo funcionamento ou nível de utilização do ativo em um determinado período, pois se baseiam principalmente na passagem do tempo. Já os dois últimos – Método de Horas Trabalhadas e Método de Unidades Produzidas – estão intrinsecamente ligados ao funcionamento e à produção do ativo.

Como se verifica às fls. 81/83, o contribuinte adotou o Método Linear para apuração da depreciação de seus ativos no período sob análise. Essa metodologia é aceita tanto pela legislação tributária quanto pelas normas contábeis, razão pela qual não pode ser simplesmente ignorada pela fiscalização sem a devida motivação.

A presunção de legitimidade dos atos administrativos não confere à fiscalização o poder de rejeitar, de forma genérica, método válido e reconhecido, sendo indispensável a apresentação de fundamentos específicos, tanto de fato quanto de direito, que justifiquem sua eventual inaplicabilidade ao caso concreto.

Entendo por desnecessária condicionar a depreciação a apresentação de laudo técnico, conforme sugerido na declaração de voto, por entender que tal exigência não se aplica ao caso concreto. A Receita Federal do Brasil já estabelece, com base em critérios técnicos e estatísticos, as taxas anuais de depreciação dos bens, conforme sua vida útil estimada:

**Decreto nº 3.000/1999**

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, 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 de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente

A apresentação de laudo técnico somente é exigível quando o contribuinte opta por aplicar percentual de depreciação diverso daquele previsto na legislação, resultando em prazos reduzidos de aproveitamento fiscal, geralmente motivados por fatores como uso intensivo, condições ambientais adversas ou funcionamento em turnos contínuos.

Entretanto, não há nos autos qualquer indício de que o contribuinte tenha adotado prazo ou percentual distintos daqueles fixados pela administração tributária na Instrução Normativa SRF nº 162/1998, vigente à época dos fatos, o que afasta a exigência de laudo técnico no caso concreto.

A exigência de laudo técnico, neste caso, revela-se juridicamente inadequada e conceitualmente incongruente. Como já mencionado, o regime operacional das usinas termoelétricas é, por natureza, intermitente. Por essa razão, não se justifica a exigência de laudo técnico para situações que se enquadram dentro da normalidade operacional do setor.

Por fim, a autoridade fiscal relata que as 20 turbinas restaram inoperantes no período analisado, o que justificaria a glosa da depreciação da Planta, no valor de R\$ 59.394.971,75, e de Depreciação de Máquinas e Equipamentos, no valor de R\$ 156.898,91.

Contudo, não ficou claro, e me parece pouco provável, que o termo Planta se refira unicamente às 20 turbinas de geração de energia termelétrica. Desta feita, se torna inviável presumir quanto da despesa de depreciação se relaciona às turbinas e demais maquinários relacionados, a fim de que se possa separar o quanto da despesa se originou de outros ativos depreciáveis.

Portanto, por todo o exposto, considero indevida a glosa das despesas de depreciação da Planta e Máquinas e Equipamentos apontadas pela fiscalização no montante total de R\$ 59.551.870,66, consubstanciada na ausência de utilização produtiva dos imobilizados na geração de receita, no período analisado de janeiro a julho de 2007.

O decido neste tópico, por razões lógicas, é aplicável integralmente à CSLL.

**Redução indevida do Lucro Real:**

Pelo Termo de Verificação Fiscal (fls. 61/62), a fiscalização basicamente conclui que a empresa registrou uma despesa de R\$ 15.117.332,70 - conta contábil 3401000006 - a qual abrange a parcela de R\$ 1.488.571,13, que se refere a um registro indevido de dezembro de 2006.

A fiscalização baseou sua conclusão na planilha de fl. 90, que foi reapresentada pela Recorrente em sua Impugnação (fl. 212). Destaco a seguir o conteúdo do referido documento:

O.N.S			CONTABILIDADE			O.N.S x CONTABILIDADE
Competência	Relatório NOS	Saldo 2007	Registro	Saldo	Movimento mês	
Dez/06	R\$ 1.488.571,13		Jan/07	R\$ 1.488.571,13		
Jan/07	R\$ 1.487.799,10	R\$ 1.487.799,10	Fev/07	R\$ 2.976.370,23	R\$ 1.487.799,10	
Fev/07	R\$ 1.488.138,53	R\$ 2.975.937,63	Mar/07	R\$ 4.464.508,78	R\$ 1.488.138,55	(R\$ 0,02)
Mar/07	R\$ 1.489.239,20	R\$ 4.465.176,83	Abr/07	R\$ 5.953.747,98	R\$ 1.489.239,20	
Abr/07	R\$ 1.485.985,01	R\$ 5.951.161,84	Mai/07	R\$ 7.166.430,32	R\$ 1.212.682,34	R\$ 273.302,67
Mai/07	R\$ 1.483.013,39	R\$ 7.434.175,23	Jun/07	R\$ 8.653.884,34	R\$ 1.487.454,02	(R\$ 4.440,63)
Jun/07	R\$ 1.486.044,33	R\$ 8.920.219,56	Jul/07	R\$ 10.144.369,30	R\$ 1.490.484,96	(R\$ 4.440,63)
Jul/07	R\$ 1.540.063,55	R\$ 10.460.283,11	Ago/07	R\$ 11.876.001,50	R\$ 1.731.632,20	(R\$ 191.568,65)
Ago/07	R\$ 1.539.800,92	R\$ 12.000.084,03	Set/07	R\$ 14.951.564,55	R\$ 3.075.563,05	(R\$ 1.535.762,13)
Set/07	R\$ 1.535.762,23	R\$ 13.535.846,26	Out/07	R\$ 14.951.564,55		(R\$ 1.535.762,23)
Out/07	R\$ 1.535.764,48	R\$ 15.071.610,74				(R\$ 1.535.764,48)
Nov/07	R\$ 1.539.721,98	R\$ 16.611.332,72				(R\$ 1.539.721,98)
Dez/07	R\$ 1.541.736,16	R\$ 18.153.068,88				(R\$ 1.541.736,16)
			Ago/07	R\$ 15.117.332,70	R\$ 165.768,15	

Ao examinar as colunas relativas à “Contabilidade”, verifico que, na linha correspondente ao mês de Jan/07, consta o valor de R\$ 1.488.571,13 na coluna “Saldo”, enquanto a coluna “Movimento do mês” permanece em branco.

Ou seja, embora não haja movimentação registrada no primeiro mês do exercício, a conta em questão apresenta saldo inicial. Tal circunstância confere plausibilidade à hipótese de que se trata de despesa relativa ao exercício anterior, a qual, por alguma impropriedade contábil, foi lançada ou não encerrada de forma adequada ao final daquele período.

A Recorrente justifica que a dedução no Lucro Real foi pelo registro da despesa de R\$ 15.117.332,70 e que o valor de R\$ 1.488.571,13, registrado em janeiro de 2007, teria sido expurgado deste total, estando incluso na diferença de R\$ 3.035.736,18:

Segundo entendimento do Auditor Fiscal, o valor de R\$ 1.488.571,13 constante do "Registro Indevido Competência DEZ/2006" não faz parte da composição do montante de R\$ 15.117.332,70, correspondente à "Despesas com Distribuição e Transmissão" (Conta 3401000006).

**Na planilha composição despesa com distribuição e transmissão - apresentada com a impugnação - registra que o resultado do período de R\$ 18.213.068,88, sofreu a dedução na ordem de R\$ 3.035.736,18 - valor esse composto pela importância de R\$ 1.488.571,13.**

Assim, o valor utilizado de R\$ 15.117.332,70 não está considerando o valor ora questionado, demonstrando, portanto, que tal quantia não foi adotada para fins de resultado no período, tornando insubsistente a afirmativa constante no auto de infração.

Pela própria planilha apresentada pela Recorrente é possível identificar que a justificativa não procede. Há a confirmação de que a despesa utilizada como dedutível foi R\$ 15.117.332,70, e tal valor só é alcançado quando computado o lançamento inicial da coluna "saldo", provavelmente equivocado, mas que gerou reflexos no resultado de 2007, como se vê reprodução das colunas da apuração da Contabilidade:

CONTABILIDADE			
Registro	Saldo	Movimento mês	OBS
jan/07	1.488.571,13		REGISTRO INDEVIDO COMP. DEZ/2006
fev/07		1.487.799,10	
mar/07		1.488.138,55	
abr/07		1.489.239,20	
mai/07		1.212.682,34	
jun/07		1.487.454,02	
jul/07		1.490.484,96	
ago/07		1.731.632,20	
ago/07*		165.768,15	CONEXÃO SISTEMA DISTRIBUIÇÃO ENERGIA - CUSD
set/07		3.075.563,05	MEDIÇÃO REF A AGO E SETEMBRO DE 2007
out/07		-	
<b>TOTAL</b>	<b>1.488.571,13</b>	<b>13.628.761,57</b>	
		<b>15.117.332,70</b>	

Caso o lançamento equivocado de dez/2006 não tivesse de fato sido levado em consideração, a despesa máxima dedutível como operacional, para a Conta Contábil 3401000006 – Despesa com Distribuição e Transmissão, seria R\$ 13.628.761,57, o que leva à conclusão de que a Recorrente efetivamente reduziu o lucro real no montante de R\$ 1.488.571,13.

Como é conhecimento, a regra para os registros contábeis segue o Regime de Competência, o qual determina que receitas e despesas devem ser reconhecidas no exercício em que forem incorridas.

A legislação tributária, em especial referente ao Lucro Real, segue a mesma metodologia (salvo raras exceções), inclusive partindo do lucro líquido do exercício para se

proceder aos ajustes fiscais, quando necessários, conforme art. 6º *caput* e §§ 1º, 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 c/c art. 37, § 1º da Lei nº 8.981/1995, conforme consta:

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

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

(...)

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

Portanto, a autuação deve ser julgada procedente neste ponto.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de:

**i)** Dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a possibilidade de dedução das despesas com depreciação de bens do ativo imobilizado que, embora inativos, encontravam-se instalados e aptos à produção, afastando a glosa nesse ponto;

**ii)** Manter a exigência fiscal relativa à indevida dedução, como despesa operacional, de valores correspondentes a exercício anterior, por violação ao regime de competência.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Rodrigues Gomes**

Conselheiro Relator

