



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.723987/2019-59
ACÓRDÃO	1401-007.896 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NO JULGADO. EFEITOS INFRINGENTES. CABIMENTO.

Os embargos de declaração têm por finalidade a eliminação de obscuridade, contradição e omissão existentes no julgado, e, através de correção de omissão constatada, é correto a atribuição de efeitos infringentes como medida excepcional para atender à necessidade de solucionar tais defeitos.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO EMBARGADA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. NÃO CABIMENTO DA ALEGAÇÃO EM SEDE DE EMBARGOS.

Eventual alegação de nulidade da decisão embargada deve ser apresentada em recurso próprio perante a CSRF, não competindo a esta TO apreciar alegação de nulidade de decisão proferidas pelo próprio colegiado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

CONTRATO DE CONCESSÃO. RECEITA DE INDENIZAÇÃO DE TRANSMISSÃO. ART. 36 DA LEI Nº 12.973/14. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

Nos termos do art. 36 da Lei nº 12.973/2014, nos contratos de concessão de serviços públicos, apenas o lucro decorrente da receita reconhecida na chamada “fase de construção”, que tenha como contrapartida um ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber é que poderá ser diferido, sendo tributado à medida do efetivo recebimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer em parte dos embargos, exceto quanto à preliminar de nulidade, vencidos os conselheiros Fernando Augusto Carvalho de Souza (relator), que conheceu e rejeitou e Alberto Pinto de Souza Júnior que entendeu a alegação como de mérito e não a acolheu. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento o conselheiro Daniel Ribeiro Silva. No mérito, por unanimidade de votos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento aos embargos com efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Alberto Pinto de Souza Júnior e Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Designado como redator *ad hoc* do acórdão o conselheiro Alberto Pinto de Souza Júnior, tendo em vista que o relator original não mais compõe o colegiado.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior – Redator Ad Hoc.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Redator designado.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernando Augusto Carvalho de Souza, Daniel Ribeiro Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Eduardo de Oliveira Santos(Presidente).

RELATÓRIO

Uma vez designado redator *ad hoc*, passo a reproduzir abaixo o relatório apresentado pelo relator, Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza:

Trata-se de embargos de declaração do contribuinte em epígrafe contra a decisão proferida no Acórdão nº 1401-006.913, sessão de 08/04/2024, negando provimento ao Recurso Voluntário, ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS. VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE “RECEITA DE INDENIZAÇÃO DE TRANSMISSÃO. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO. LUCRO.

Nos contratos de concessão de serviços públicos, é o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, que poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência

O embargante apresenta Embargos de Declaração (fls. 629/656) no qual sustenta que o Acórdão teria sido **OMISSO** pela ausência de análise de determinados pontos de razões de defesa aduzidas no Recurso Voluntário

Inicialmente a embargante alega nulidade no Acórdão tendo em vista afronta ao art. 114, §12º, I, do RICARF, dispositivo que permite ao Conselheiro Julgador adotar como razões de decidir os fundamentos da decisão recorrida, nas suas palavras:

Conforme será demonstrado, o Conselheiro relator do processo se limitou a reproduzir, como fundamento do seu voto, o Termo de Verificação Fiscal, sem análise de quaisquer dos fundamentos suscitados pela Recorrente, ou mesmo das alegadas da decisão recorrida.

Ainda que a decisão tivesse se embasado nos fundamentos da decisão recorrida, haveria nulidade, uma vez que tal expediente somente é admissível se o recurso do contribuinte se limitar a reproduzir as razões suscitadas quando da impugnação. Nessa circunstância, o recurso que não refuta as razões de decidir da decisão recorrida não deveria sequer ser conhecido, por ausência de dialeticidade.

No seu entendimento, a decisão recorrida se limitou a concordar e transcrever “*ipsis literis*” os fundamentos do Termo de Verificação Fiscal (TVF), dessa forma, o Acórdão restaria nulo nos termos do Art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

Art. 59. São nulos:

| - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e **decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (Griffos do Original)**

Em seguida apresenta omissões, contradições e erros de premissas as quais comprovariam que alegações apresentadas no Recurso Voluntário foram ignoradas no Acórdão embargado:

III.1) **Primeira Omissão** — A Recorrente, ora embargante, contabilizou as receitas vinculadas ao Ativo Financeiro nos termos da Nota Cosit-E 243/2016

III.2) Contradição da Decisão da DRJ apontada no Recurso Voluntário e não analisada no acórdão – Nota Cosit E 243/2016 — determina que as atualizações do custo do capital não incorporados deverão ser contabilizadas como receita operacional

III.3) **Segunda Omissão** – O Valor Novo de Reposição corresponde a indenizações dos ativos não amortizados e depreciados de acordo com a Nota Cosit E 350/2016.

III.4) Primeiro erro de premissa fática – o procedimento constante da Nota Explicativa nº 25 das Demonstrações Contábeis consolidadas da Recorrente não era utilizado para os períodos abrangidos pelo lançamento.

III.5) **Terceira Omissão** – ofensa a neutralidade estabelecida no ICPC001;

III.6) Segundo erro de premissa fática e de enquadramento legal – o art. 82 mencionado pela DRJ trata da tributação do lucro do ativo intangível e o art. 83 não se aplica ao período abrangido pelo lançamento.

III.7) Terceiro erro de premissa fática – a DRJ afirma que as receitas excluídas pela embargante referiam-se a reavaliação de ativos. A Lei nº 11.638/07 proibiu a reavaliação de ativos.

III.8) Quarto erro de premissa fática – ausência de comprovação dos custos diretos e indiretos no resultado

III.9) **Quarta omissão** — análise da alegação de ausência de disponibilidade jurídica

III.10) **Quinta Omissão** — Postergação do pagamento

Em exame de admissibilidade de embargos (fls. 661/665), o Sr. Presidente desta Turma ADMITIU os embargos, para que o Colegiado se manifeste acerca da omissão suscitada pela Embargante.

Ante o exposto, em face das omissões devidamente demonstradas, com base no art. 116 do RICARF ADMITO os presentes Embargos de Declaração para que os vícios sejam sanados.

É o relatório do essencial,

VOTO VENCIDO

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, Redator Ad Hoc.

Uma vez designado redator *ad hoc*, passo a reproduzir abaixo o voto proferido pelo relator, Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza:

Na forma já verificada no despacho de admissibilidade os Embargos de Declaração são tempestivos, portanto, deles conheço e passo a analisá-los

Preliminar de Nulidade

A Recorrente alega que o Acórdão recorrido carece de dialeticidade, tendo em vista a fundamentação do relator basear-se exclusivamente no Termo de Verificação Fiscal, “*sem análise de quaisquer dos fundamentos suscitados pela Recorrente, ou mesmo das alegadas da decisão recorrida*”.

Afirma que em alguns casos é possível a aplicação do Art. 114, §12º, I do RICARF, admitido nos casos em que o Recurso Voluntário se limitar a reproduzir as razões já apresentadas na impugnação, o que no seu entendimento, não foi o caso.

Ao final argui nulidade pela preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

Entendo que no presente caso, apesar de algumas omissões que serão abordadas na análise do mérito, a decisão não apresenta deficiência de fundamentação a ponto de ser decretada sua nulidade, pois efetivamente não houve prejuízo ao direito de defesa da Recorrente.

Isso porque, observou-se ao longo do processo que a Recorrente demonstrou total conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, de forma didática, portanto confirmando que descabe a proposição de nulidade do acórdão embargado por cerceamento do direito de defesa.

Desta forma, rejeito a nulidade suscitada pela recorrente

Conhecimento

Inicialmente convém ressaltar que os embargos de declaração se prestam para sanar contradição, omissão ou obscuridade, e, geralmente, não possui efeitos modificativos da decisão recorrida, salvo casos específicos que pode resultar em efeitos infringentes do julgamento.

A finalidade de embargos declaratórios é esclarecer o *decisum*, completá-lo ou aclará-lo, de modo a propiciar o aperfeiçoamento do acórdão proferido.

Ocorre que, em hipóteses excepcionais, por vezes uma omissão detectada pelo embargante pode contribuir com a modificação de interpretação ou resultado anteriormente esposado, atribuindo efeitos infringentes, que provocam a necessária alteração da decisão embargada.

No presente caso, os embargos foram admitidos tendo em vista que a Embargante conseguiu êxito em demonstrar que o Acórdão embargado silenciou em relação à fortes argumentos apresentados no Recurso Voluntário que contrapuseram a fundamentação da DRJ, mas que foram ignorados no Acórdão do CARF, como pode ser observado no trecho do despacho de admissibilidade:

Quanto à outra matéria integrante da lide (a composição da receita excluída pela Contribuinte), no Acórdão embargado constou a seguinte fundamentação:

Mas não é só. Por um outro fundamento autônomo, os autos de infração merecem subsistir. Explico.

A Recorrente defende que a toda a receita operacional correspondente à indenização recebida do Poder Público é lucro, sendo que o custo está ativado, de modo que seria “impossível registrar qualquer custo no resultado, já que esse está ativado e somente será baixado do Balanço Patrimonial, quando do recebimento das indenizações”.

Por sua vez, a Autoridade Fiscal registrou no TVF que:

[...]

Como ressaltou a DRJ, a recorrente não apresenta demonstrativos dos custos diretos e indiretos mencionados no art. 83 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014, assim como não demonstra o lucro que poderia ser então diferido.

Desta forma, sem a demonstração dos custos relacionados às receitas de indenização, não há como determinar o lucro a ser diferido nos termos do art. 36, devendo, pois, prevalecer o regime de competência.

O art. 83 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 a que o TVF faz referência dispõe que:

Art. 83. O lucro decorrente da receita reconhecida na fase de construção cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

§ 1º Em cada período de apuração, o lucro a que se refere o caput será a receita líquida definida no § 1º do art. 3º diminuída dos custos diretos e indiretos incorridos.

Como bem apontado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões, é importante destacar que em nenhuma fase do presente processo a Recorrente a apresenta demonstrativos dos custos diretos e indiretos mencionados no art. 83 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014, assim como não demonstra de forma objetiva e detalhada o lucro que poderia ser diferido. Desta forma, sem a demonstração dos custos relacionados às receitas de indenização, não há como determinar o lucro a ser diferido nos termos do art. 36, devendo, pois, prevalecer o regime de competência.

Em seus Embargos de Declaração, a Recorrente destaca excerto de seu Recurso Voluntário em que expressamente afirma que o art. 83 da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014 – que, como visto acima, serviu de fundamento ao Acórdão embargado – somente se aplica ao que denominou “novos projetos”, de modo que não se aplicaria ao caso em tela.

De toda sorte, essa razão de defesa, aduzida no Recurso Voluntário, também deixou de ser apreciada no Acórdão embargado.

Ainda quanto à composição da receita, Embargante destaca excerto de seu Recurso Voluntário em que se contrapõe à decisão de primeira instância, no ponto em que afirma que os valores excluídos pelo Contribuinte nos anos de 2014 a 2016 referem-se a reavaliações e atualizações dos ativos financeiros, razão pela qual não poderiam ter sido excluídos.

Mais uma vez, o argumento trazido pela Embargante em seu Recurso Voluntário não apreciado na decisão recorrida.

(Griffou-se)

Em função das omissões, contradições e erros de premissas apontadas pela Recorrente, os Embargos de Declaração foi admitido pelo Sr. Presidente desta TO.

Inicialmente convém ressaltar que não caracteriza cerceamento de defesa ou contraditório, a falta de análise de todos os argumentos apresentados na defesa, isso porque os julgadores não estão obrigados a responder todas as alegações apontadas no Recurso Voluntário, quando já tenha encontrado motivos suficientes para fundar a decisão, nem se obriga a ater-se aos fundamentos indicados por ela e tampouco responder um a um todos os argumentos apresentados.

O princípio do livre convencimento fundamentado motivado tem jurisprudência mansa e pacificada nos tribunais superiores, como se observa no trecho abaixo:

4. Nos termos da jurisprudência desta Corte, o órgão julgador não é obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pelas partes, mas somente sobre aqueles que entender necessários para o julgamento do feito, de acordo com seu livre convencimento fundamentado, não caracterizando omissão ou ofensa à legislação infraconstitucional o resultado diferente do pretendido pela parte (EDcl

no AgInt na SLS 2828 / MG, Ministro Humberto Martins, Corte Especial, DJe 12/5/2022)

Por óbvio, a decisão deve apresentar sua fundamentação de forma clara e suficiente para demonstrar a conclusão, sem isso, alguns remédios processuais são necessários para sanar a lacuna.

Dito isso, analisando as omissões e contradições apontadas pela embargante em relação ao Acórdão que julgou improcedente o Recurso Voluntário, entendo que os argumentos efetivamente não foram mencionados na decisão, notadamente a forma de contabilização adotada pela embargante, que alega que seguiu as determinações da Nota Cosit-E 243/2016, bem como algumas premissas fáticas que se mostram, em um primeiro momento equivocadas, como o caso da fundamentação da DRJ sobre o diferimento da tributação, tendo seguido o art. 82 da IN RFB nº 1.515/2014, quando deveria ter sido usado o art. 83 da mesma IN.

Dessa forma, conheço dos embargos e passo a analisá-los

Mérito

Como relatado, o lançamento efetuado pela fiscalização ocorreu pela exclusão do LALUR de receitas sob o histórico de lançamento *“Receita de Indenização de Transmissão”*

A embargante alega ao longo do procedimento que efetuou as exclusões com fundamento no art. 36 da Lei 12.973/2014:

Art. 36. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais determinados sobre a base de cálculo estimada de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a concessionária poderá considerar como receita o montante efetivamente recebido.

A Fiscalização considerou indevidas as exclusões pois entendeu que as receitas, objeto de exclusão não se enquadravam nos termos do art. 36, pois não se referiram a *“fase de construção”* e sim a *“fase de operação”*, além disso, a embargante excluiu a totalidade da receita e não apenas o lucro, em desacordo com o texto legal.

A DRJ manteve a autuação e no julgamento no CARF, o Acórdão praticamente adotou como razões de decidir os mesmos fundamentos do TVF que foram ratificados na decisão de primeira instância, contudo, ocorre que, dialogando com a decisão de primeira instância, o Recurso Voluntário apresentou com inúmeros questionamentos que não foram analisados pelo CARF.

Forma de Contabilização

O ponto alegado pela embargante diz respeito a forma de contabilização dos bens de infraestrutura construídos pelas empresas com contrato de concessão de energia elétrica modificado em função das alterações promovidas pela convergência das normas brasileira de contabilidade às normas internacionais.

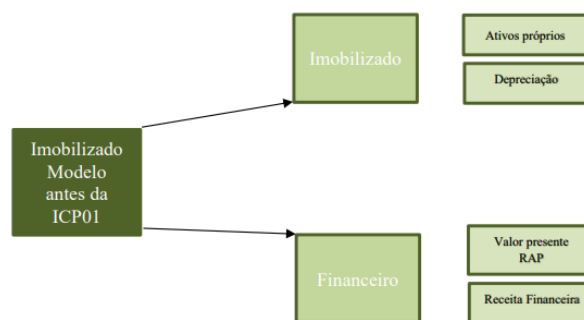
Antes da Lei nº 11.638/07, para um contrato de concessão de energia elétrica, os bens de infraestrutura construídos pelo concessionário eram registrados no ativo imobilizado, ao final do contrato, a concessionária era indenizada pelo valor, apurando eventual ganho de capital, como bem demonstrado no recurso voluntário:

Somente ao final do contrato de concessão, quando do recebimento da indenização, é que as concessionárias eram obrigadas a apurar um ganho de capital, confrontando o valor recebido pela indenização contra o saldo remanescente do ativo imobilizado que contemplava a infraestrutura adquirida para o Estado. Logo, nesse momento, realizava-se o seguinte lançamento no resultado, bem como no patrimônio das concessionárias:

Imobilizado Líquido	Ganho (Resultado)	Disponibilidade
a 1000	1000 b	c 1200

Com a convergência aos padrões internacionais, foi publicada a **Interpretação Técnica ICPC 01**, que tratava da correta contabilização dos contratos de concessão, que alterou a forma de contabilização dos bens de infraestrutura, passando a ser contabilizados como um **ativo financeiro** e não mais no ativo imobilizado

Mas nem todos os bens da concessionária estavam relacionados ao fornecimento de energia elétrica, sendo necessário, naquele momento, a separação dos ativos em dois grupos:



Diante da alteração, o legislador determinou uma neutralidade tributária, diferindo o pagamento dos tributos sobre o ganho de capital para o momento do recebimento da nova receita (financeira), que antes era tributada ao final do contrato de concessão, sendo essa neutralidade registrada no art. 36 da Lei nº 12.973/14.

No mesmo período de publicação da ICPC 01, foi editada a Lei nº 12.783/13 que modificou as regras de concessão de geração, transmissão e geração de energia elétrica,

determinando indenizações às concessionárias, sendo no caso da Recorrente o Despacho 2.181/2016 da ANEEL precificou em R\$ 892.050.146,77.

Com isso, esse seria o valor dos custos diretos e indiretos da construção da infraestrutura que era contabilizada como ativo permanente antes das alterações no sistema contábil no Brasil.

Fase de Construção ou Fase de Operação?

Como relatado, uma das partes da controvérsia diz respeito a fase em que ocorreu o reconhecimento da receita para fins de diferimento nos termos do art. 36 da Lei nº 12.973/14, pois este permite apenas as receitas da fase de *“construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura”*, ou seja, qualquer lucro advindo de receita da fase de operação não pode ser diferido.

O TVF entre os itens 50 e 70 descreve seus fundamentos para determinar que as receitas **não são da fase de construção**:

50. Diversos pontos na composição da receita de indenização de transmissão nos levam à convicção de que as receitas auferidas não se referem à fase de construção, como pretendeu a empresa em sua alegação.

(...)

67. A alínea “e” do item 26 do Relatório da Administração supramencionada derruba por completo os argumentos da empresa de que a receita reconhecida de 751 refere-se à fase de construção. Isto porque, da análise conjunta do Artigo 36 da Lei 12.973/14, do Artigo 83 da então vigente IN 1.515/14 (Artigo 168 da IN 1.700/17), dos itens 9 a 11 da Nota Cosit-E nº 243 de 2016 e da alínea “e” do item 2.6 do Relatório da Administração 2017, depreende-se:

- a) O lucro que poderia ser tributado quando da disponibilidade financeira é aquele decorrente de receitas pela prestação de serviços da fase de construção.
- b) O modelo regulatório vigente não prevê remuneração específica para a construção ou melhoria da infraestrutura de concessão, tendo em vista que as construções e melhorias são substancialmente executadas através de serviços especializados de terceiros.
- c) Toda a receita de construção está relacionada à construção de infraestrutura dos serviços de distribuição de energia elétrica.
- d) A CEMIG decidiu registrar a receita de contratos de construção com margem de lucro zero.
- e) Se a margem de lucro decorrente dos contratos de construção é igual a zero, não há que se falar em diferimento desse lucro.

f) Portanto, a receita de 751 milhões não decorre da fase de construção e, por consequência, não poderia ter sido excluída do lucro líquido do exercício de 2016 para apuração do lucro real.

Diante do exposto, não é possível afirmar, sob o modelo regulatório posto no caso específico, que as receitas auferidas a título de “indenização de transmissão” sejam referentes à fase de construção, como alegado pela interessada.

A DRJ confirmou esse entendimento da Autoridade Fiscal a partir da conclusão de que R\$ 63.315 milhões, parte dos R\$ 420 milhões (AC 2014) foram contabilizados como “*Custos de Operação*”, do Subgrupo das Provisões (Reversões) Operacionais, logo o montante se refere a fase de construção, concluindo:

Portanto, entendo ser correta a conclusão feita pela Autoridade Fiscal sobre a questão, qual seja, a de que esses valores não se referem à fase de construção, mas sim a de operação, razão pela qual, segundo as normas citadas, a exclusão realizada não poderia ter sido feita.

Esse argumento foi enfrentado no Recurso Voluntário, contudo o Acórdão do CARF limitou-se a transcrever os trechos do TVF e ao final conclui:

As constatações transcritas acima, aliadas ao fato de que o ônus da prova incumbe à Recorrente e ao fato de que essa deixou de trazer aos autos documentos que atestassem as suas alegações quanto às receitas em questão decorrerem da fase de construção são suficientes para a manutenção dos autos de infração.

Ocorre a embargante apresentou argumentos no Recurso Voluntário que não foram analisados pelo CARF no item: **III.2 – Da Confirmação da Fase de Construção**, sendo o principal ponto o novo modelo de contabilização determinado no ICPC 01, o qual passou a tratar os bens de infraestrutura passíveis de reversão ao final do contrato como **ativos financeiros**.

O Ministério das Minas e Energia (MME) encaminhou à Receita Federal questionamentos sobre as consequências tributárias dessa alteração, que culminaram com resposta através da edição da **Nota COSIT-E nº 243/2016**, tendo destaques relevantes no Recurso Voluntário:

Do mesmo modo, a Nota Cosit-E 243/2016, por diversas vezes mencionadas pela DRJ/SPO em suas razões de decidir, reconhece que os ativos considerados não depreciados, existentes em 31 de maio de 2000, os ativos de transmissão da Rede Básica do Sistema Existente – RBSE, reconhecidos pela ANEEL, são ativos financeiros vinculados à fase de construção.

(...)

Ressalta a Nota Cosit-E 243/2016, que “os valores recebidos deveriam ser reconhecidos como ativo financeiro na contabilidade societária (...).”

Ora, foi justamente isso que a CEMIG-GT fez. Reconheceu a indenização como um ativo financeiro em sua Demonstração Contábil – Balanço Patrimonial. Portanto, não restam dúvidas de que esse Ativo Financeiro representa os ativos considerados não depreciados existentes em 31 de maio de 2000 e que foram homologados pela ANEEL, conforme Despacho 2.181/2016.

A Recorrente ainda aponta contradição na decisão da DRJ que, equivocadamente, concluiu que se parte dos valores foram contabilizados como “custo da operação”, logo a receita NÃO se refere a “fase de construção”.

Contudo na mesma decisão citando a **Nota COSIT-E nº 243/2016**, a DRJ afirma que a contabilização da indenização deve ser como receita operacional:

Da NC-E243 destacamos:

(...)

- A Portaria MME nº 120, de 20 de abril de 2016, definiu que os valores seriam pagos mediante inclusão destes nas receitas das transmissoras, compondo a Base de Remuneração Regulatória das concessionárias.

- Os valores recebidos deveriam ser reconhecidos como ativo financeiro na contabilidade societária e toda a variação entre os valores reconhecidos contabilmente e os valores de laudo, acrescidos das atualizações do custo do capital não incorporados, **deverá ser contabilizado como receita operacional** em contrapartida ao ativo financeiro da concessão, em 30 de junho de 2016.

(Griffou-se)

Dessa forma a Recorrente argumenta que seguiu os ditames de contabilização instruídos pela Receita Federal através da Nota COSIT-E nº 243/2016, contabilizando qualquer valor que aumentasse o ativo financeiro relativo aos bens da “fase de construção” como receita operacional

Segue abaixo um trecho demonstrativo dessa dinâmica de escrituração:

		Ativo Financeiro	Receita
Saldo em 31/12/13	S0	533588	420013 a
Receita 2014	a	420013	100527 b
Saldo em 31/12/14	S1	953601	751102 c
Receita 2015	b	100527	
Saldo em 31/12/15	S1	1054128	
Receita 2016	c	751102	
Saldo em 31/12/16	c	1805230	

Diante do exposto, entendo que assiste razão a Recorrente na comprovação de que as receitas excluídas **estão relacionadas à fase de construção**, em cumprimento ao determinado no art. 36 da Lei nº 13.972/14.

Ocorre que para usufruir do diferimento da tributação, a Recorrente deve comprovar também que **apenas o lucro foi excluído e não toda a receita** como consta da acusação fiscal.

Receita ou Lucro?

Mais uma vez é importante transcrever o art. 36 da Lei nº 12.973/14

Art. 36. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais determinados sobre a base de cálculo estimada de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a concessionária poderá considerar como receita o montante efetivamente recebido.

O TVF, já na introdução, delimitava a situação do lançamento em 02 (dois) pontos:

6. Nesse diapasão, resta provar duas situações: a) que o diferimento permitido pela legislação é tão somente do lucro e b) que os valores devidos pelo poder concedente não se referem à receita reconhecida na fase de construção, mas sim na fase de operação.

O segundo ponto (**letra b**), que trata da fase em que as receitas foram reconhecidas, se fase de construção ou fase de operação, foi abordado no tópico anterior, restando nesse momento a análise do primeiro ponto, que analisará a natureza dos valores excluídos, se são tão somente o lucro de uma receita ou o seu valor integral.

Com as informações prestadas ao longo do procedimento fiscal, a Autoridade Fiscal descreve no TVF seu entendimento de que aos valores excluídos **não eram lucro**, passíveis de diferimento, nos termos do art. 36 da Lei 12.973/14, pois não se enquadrava no conceito descrito no § 1º do art. 83, da IN RFB nº 1515, de 2014.

Para a Fiscalização a Recorrente excluiu para diferimento **toda a receita** que foi reconhecida à título de indenização de transmissão, sendo que a definição de lucro é o resultado das receitas menos custos diretos e indiretos incorridos e a Recorrente reconheceu custos em outros anos-calendário sem que houvesse o diferimento da tributação da receita.

83. Além disso, é óbvio que houve custos e despesas nos investimentos relacionados aos ativos objeto das receitas devidas pelo Poder concedente. Só que esses custos e despesas foram reconhecidos ao longo de vários anos-calendário anteriores, não tendo havido diferimento algum desses valores. De modo inverso, a empresa pretendeu diferir somente as receitas auferidas nos anos-calendário de 2014 a 2016, sendo que os custos e despesas relacionados a elas, já haviam sido aproveitados ao longo de muitos anos

E ao final conclui:

87. Diante de todo o exposto e à luz dos dispositivos legais citados, conclui-se que os valores de R\$ 420 milhões, de R\$ 100 milhões e de R\$751 milhões não poderiam ter sido excluídos do Lucro Líquido para apuração do Lucro Real de 2014, 2015 e 2016, respectivamente, por não se referirem a receitas da fase de construção e pelo fato de a empresa ter diferido apenas a receita e não o lucro como prevê a legislação.

A DRJ ratificou o lançamento, confirmando a acusação de que as receitas excluídas não eram lucro, baseando sua decisão na Nota Cosit-E n 350 (fls. 201/208), que trata do mesmo assunto que a Nota Cosit-E n 243.

Na decisão, a autoridade julgadora após descrever parte da legislação, notadamente arts da Seção XX da IN RFB nº 1.515/2014 que tratam dos Contratos de Concessão de Serviços Públicos, afirma que a norma é clara em determinar que o diferimento **é apenas da receita líquida** diminuída dos respectivos custos incorridos na fase de construção.

E conclui:

Dessa forma, entendo não haver dúvidas sobre a legitimidade da autuação praticada pela Autoridade Fiscal. Esta conclusão encontra-se assentada nas leis mencionadas, que indicam expressamente que o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL é do lucro e não da receita. O detalhamento da forma de contabilização e cálculo do lucro definidos na Instrução Normativa 1.515/2014, assim como o entendimento manifestado nas Notas estão de acordo com as normas legais e deve ser lembrado que os servidores da RFB são vinculados ao entendimento expresso pela RFB, caso da instrução normativa e da solução de divergência (art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013) citados neste Acórdão.

O Acórdão do CARF mantém a autuação transcrevendo grandes trechos do TVF, assentando a decisão na ausência de comprovação dos custos diretos e indiretos relacionados às receitas de indenização, de modo que se torna impossível determinar o lucro a ser diferido nos termos do art. 36, devendo prevalecer o regime de competência.

A Recorrente apresentou, em resposta ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 100/102), uma Nota Técnica (fls. 190/193) na qual apresenta os fundamentos da contabilização e tratamento tributário dispensado à receita que foram excluídas sob o título “Outras Exclusões – Ganho Indenização Transmissoras”

Neste documento, aduz que as exclusões ocorreram em função da Portaria MME nº 120 de 20/04/2016, a qual regulamentou o recebimento de receita referente aos valores não amortizados de bens reversíveis em cumprimento ao art. 15 da Lei nº 12.783/13.

Nas palavras da Recorrente:

O caput do art. 15 da Lei 12.783/13 estabelece que a tarifa ou receita de que trata a lei deverá considerar, quando houver, a parcela dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados, não depreciados ou não indenizados pelo poder concedente, e será revisada periodicamente na forma do contrato de concessão ou termo aditivo. O seu §2º autoriza o poder concedente a pagar para as concessionárias que optarem pela prorrogação o valor relativo aos ativos considerados não depreciados existentes em 31 de maio de 2000, registrados pela concessionária e reconhecidos pela ANEEL. Adicionalmente, o §3º do mesmo artigo determina que o valor de que trata o § 2º será atualizado até a data de seu efetivo pagamento à concessionária pelo prazo de trinta anos, conforme regulamento.

A RFB foi instada, via Ofício do MME, a esclarecer a forma de tributação que deveria ser efetuada pela concessionárias após a Lei 12.783/13, sendo editada a Nota COSIT nº 243 de 2016 na qual determina que as receitas regulamentadas na Portaria MME 120/2016 poderiam ser tributadas à medida do recebimento, com base no art. 36 da Lei 12.973/14, quando se enquadrarem nas hipóteses previstas ou com base no §3º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que permite o diferimento da tributação do lucro apurado com base em receitas decorrentes de contratos de concessão firmados com o poder público.

A Recorrente afirma que os dispositivos da IN RFB 1.515/2014 usados pela DRJ para reforçar sua decisão são aplicados às novas contabilizações provenientes de novos projetos, ou seja, a contabilização do ATIVO FINANCEIRO, o qual passou a ser escriturado os bens reversíveis após a conversão das normas brasileiras de contabilidade às normas do IASB, deixando de ser um ativo permanente.

O ponto principal da tese defensiva está na demonstração do equívoco da Autoridade Fiscal, corroborada pela DRJ, de qualificar os valores excluídos como receita ao invés de lucro, portanto passíveis de diferimento nos termos do art. 36 da Lei 12.973/14.

Assiste razão a Recorrente.

Os valores de indenização foram publicados pelo Despacho ANEEL nº 2.181/2016, determinando o valor a ser indenizado pelos bens reversíveis, sendo trechos da Nota Técnica COIST nº 243/2016 transcritas pela DRJ que corroboram o entendimento da Recorrente:

“É importante destacar, como dito na própria NC-E350, que a RFB já havia prestado esclarecimentos à SE/MME sobre o tema, o que se deu através da Nota Cosit-E nº 243/2016 (NC-E243).

Da NC-E243 destacamos:

- Sobre o pagamento do valor relativo aos ativos considerados não depreciados existentes em 31 de maio de 2000, ativos de transmissão da Rede Básica do Sistema Existente – RBSE, registrados pelas concessionárias e reconhecidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel).
- Homologação da Aneel dos recursos a receber pelas concessionárias transmissoras de energia elétrica permitiu o reconhecimento contábil dos valores relativos à remuneração decorrente da RBSE, resultando em sua contabilização e

apresentação nas Demonstrações Financeiras na data-base de 30 de junho de 2016.

- A Portaria MME nº 120, de 20 de abril de 2016, definiu que os valores seriam pagos mediante inclusão destes nas receitas das transmissoras, compondo a Base de Remuneração Regulatória das concessionárias.

- Os valores recebidos deveriam ser reconhecidos como ativo financeiro na contabilidade societária e toda a variação entre os valores reconhecidos contabilmente e os valores de laudo, acrescidos das atualizações do custo do capital não incorporados, deverá ser contabilizado como receita operacional em contrapartida ao ativo financeiro da concessão, em 30 de junho de 2016.

O trecho é elucidativo, pois confirma que toda variação “entre os valores reconhecidos contabilmente e os valores de laudo”, isso nada mais é que o lucro.

Ou seja, para os bens reversíveis ao serem mensurados para fins de indenização, estabeleceu-se o custo desses bens, e ao passar a ser considerado um ativo financeiro, os valores recebidos como indenização foram escriturados como receita operacional e diferidos nos termos da legislação.

Dessa forma a Recorrente afirma que é impossível associar custos às receitas recebidas da forma como pretendia a Autoridade Fiscal, isso porque o valor do custo da infraestrutura é o valor que foi registrado na contabilidade como ativo financeiro, sendo as diferenças em relação as indenizações o lucro.

A IN RFB 1.151/2014 no seu § 3º do art. 83 da IN RFB 1.515/2014 propõe a fórmula para identificação do valor a ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda e contribuição social:

Art. 83. O lucro decorrente da receita reconhecida na fase de construção cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

(...)

§ 3º Em cada período de apuração, o valor a ser adicionado conforme o inciso II do § 2º será calculado pela aplicação da seguinte fórmula:

VALOR A SER ADICIONADO = LD X (R/V),

LD = total do lucro diferido na fase de construção, conforme o inciso I do § 2º

R = valor do(s) pagamento(s) contratado(s), recebido(s) no período de apuração

V = valor total contratado

O lucro é tributado de forma proporcional ao recebimento da indenização representada no termo **R/V**.

A Recorrente apresenta um exemplo hipotético para um recebimento em 2020 de R\$ 180.523 (mil), que representa, para fins didáticos, 10% do saldo em 2016. Dessa forma a contabilização seria da seguinte forma:

		Ativo Financeiro			Disponibilidade	
Saldo em 31/12/13	S0	533588	180.523	d	180.523	
Receita 2014	a	420013				
Saldo em 31/12/14	S1	953601				
Receita 2015	b	100527				
Saldo em 31/12/15	S1	1054128				
Receita 2016	c	751102				
Saldo em 31/12/16	c	1805230				

Seguindo a regra do dispositivo acima transcrito, a Recorrente deverá ao excluir do LALUR e LACS na Parte B o valor de R\$ 127.164 (mil) que representa 10% do lucro diferido, conforme memória de cálculo abaixo:

VALOR A SER ADICIONADO = LD X (R/V)
VALOR A SER ADICIONADO = 1.271.642 X (180.523/1.805.230)

VALOR A SER ADICIONADO = 127.164

Receita Diferida – Controlada na parte B do Lalur	Valor (mil)
Receita 2014	420.013
Receita 2015	100.527
Receita 2016	751.102
Total Diferido	1.271.642

Andou a bem a recorrente em relação aos demais pontos levantados na DRJ, contrapondo todos eles, em especial à citação do item “9” da Nota Técnica COSIT-E nº 243 que ressalta que o diferimento não pode ser em relação à receitas com origem em reavaliações de ativos.

Afirma que o valor do ativo financeiro registrado na contabilidade está vinculado ao valor homologado pela ANEEL representando o Valor Novo de Reposição – VNR referente a indenização da infraestrutura, sem que isso represente uma reavaliação de ativos.

Dessa forma, concluo que os valores registrados pela Recorrente são lucros, passíveis de diferimento.

Da Ação judicial

A Recorrente foi intimada no Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 100/102) a informar se era parte integrante de ação judicial impetrada contra tributos administrados pela RFB e que seja objeto da fiscalização que se iniciava.

Em resposta foi informado que não é parte de ação impetrada no poder judiciário, sendo a informação consignada no TVF:

4- Caso a empresa seja parte em Ação impetrada no Judiciário contra os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, objeto da fiscalização, apresentar cópia da petição inicial, das Decisões proferidas, dos Recursos interpostos, dos depósitos judiciais efetuados e dos Acórdãos prolatados.

A empresa não é parte em ação impetrada no judiciário contra os tributos ora fiscalizados.

117. Ressalte-se que, em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal o contribuinte declarou que não possui ações impetradas no Judiciário que o exoneram do recolhimento dos tributos objeto do presente lançamento.

A Recorrente alegou em sede de impugnação que não possuía disponibilidade jurídica pois estava em curso, com liminar deferida à época, ação judicial impetrada pela Associação Brasileira dos Grandes Consumidores Industriais de Energia e de Consumidores Livres (Abrace) suspendendo parcialmente o pagamento da parte da tarifa de uso do sistema de transmissão relativa às indenizações para as transmissoras.

A DRJ considerou improcedente o argumento tendo em vista que a RFB não era parte da ação judicial (resposta da própria Recorrente ao ser intimada), de modo que não existia qualquer causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151 do CTN.

No Recurso Voluntário a Recorrente reitera que apesar da RFB não fazer parte da ação judicial, o objeto do questionamento jurídico são os valores a serem indenizados que, por força da liminar, não estavam disponíveis à Recorrente, de modo que cobrar tributos sobre esses valores representaria um confisco por parte do poder público.

A PGFN nas contrarrazões (544/563) afirma que a liminar foi revogada perdendo dessa forma o objeto do argumento da Recorrente em relação à ação judicial, entendimento que corroboro e adoto como razão de decidir no ponto.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por acolher os embargos de declaração para suprir omissão no acórdão embargado, **com efeitos infringentes**, inicialmente rejeitando a preliminar de nulidade arguida e no mérito dando provimento ao recurso voluntário, modificando a decisão do Acórdão nº 1401-007.260.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior

Redator Ad Hoc

VOTO VENCEDOR

Daniel Ribeiro Silva, redator designado

Com a devida vênia ao excelente voto proferido pelo nobre Colega Relator originário, dele divergi tão somente quanto ao conhecimento da matéria relativa à preliminar de nulidade da decisão embargada.

Isto porque, os embargos de declaração têm por finalidade a eliminação de obscuridade, contradição e omissão existentes no julgado, e, através de correção de omissão constatada.

No presente caso, não estamos diante de análise de uma preliminar de nulidade eventualmente arguida em Recurso Voluntário e não apreciada no momento do julgamento, mas sim, de preliminar de nulidade da própria decisão embargada.

Trata-se de matéria inovadora e confesso nunca ter me deparado com essa situação fática.

Entendo que a Embargante, neste ponto, extrapola quanto ao cabimento dos Embargos e busca a nulidade da decisão embargada por meio de recurso inadequado, cabendo eventualmente recurso próprio para a CSRF.

Outrossim, seria um tanto contraditório e de certa forma “esquizofrênico” que esta mesma TO decretasse a nulidade de uma decisão de mesma instância tomada pela própria Turma.

Assim, por entender que os Embargos não se tratam de recurso cabível para a referida alegação de nulidade da decisão embargada, e por entender que as razões se confundiriam com o próprio mérito posteriormente analisado pelo Relator, é que orientei meu voto por não conhecer dos Embargos neste ponto.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva