



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722216/2017-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.214 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente FURNAS - CENTRAIS ELÉTRICAS S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

CONTRATO DE CONCESSÃO. INDENIZAÇÃO. REVERSÃO DE BENS. MP Nº 579/2012 (Lei nº 12.783/2013). INCIDÊNCIA. GANHO DE CAPITAL.

Os resultados positivos apurados, decorrentes de indenização por reversão de bens, recebida em razão de prorrogação por aditamento de contrato de concessão, nos termos da MP nº 579/2012, convertida na Lei nº 12.783/2013, constituem ganho de capital e devem compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica. Tal reversão de bens mediante indenização não se confunde com a desapropriação, procedimento formal e típico, não se aplicando à espécie a hipótese de diferimento prevista no art. 31, § 4º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO, POSSIBILIDADE.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, ou seja, conduta diversa daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos. Improvido o recurso voluntário em relação ao IRPJ, igual tratamento deve ser dado à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário para manter os lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes à

infração "exclusões não autorizadas"; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de multa isolada de IRPJ e de CSLL, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu, que davam provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima qualificada em face de decisão exarada pela 5ª Turma da DRJ/REC em sessão de 12 de junho de 2018 (fls. 893/912)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada perante aquele Colegiado de 1º Piso, mantendo os lançamentos de IRPJ/CSLL e Multa Isolada perpetrados pelo Fisco, cuja infração foi assim descrita no AI de IRPJ (fls. 682/687), sendo que o de CSLL tem a mesma conformação (fls. 689/695):

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL		
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS		
Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	908.298.282,12	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2012 e 31/12/2012:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247 e 250 do RIR/99		

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Segundo descrição do TVF (fls. 647/677) com seus anexos (fls. 679/680), a infração estaria assim delimitada:

*“Por meio do item 3 do **Termo de Intimação Fiscal No 03**, datado de 11/01/2017, intimou-se **Furnas** a apresentar a documentação comprobatória das exclusões constantes na planilha intitulada “**DOC_1_APURACAO_IRPJ_CSLL_2012**”, apresentada em resposta ao **Termo de Intimação Fiscal - TIF no 02** em 21/10/2016, correspondentes ao montante de **R\$ 1.259.459.405,05**, informado na **linha 87 da Ficha 9A (Outras Exclusões)** da DIPJ 2013/2012.*

*Em sua resposta **Furnas** informou que neste valor estavam inclusos **R\$ 908.298.292,12**, referentes a “**Ganho na Baixa RBNi Contrato 062 (Lei 12.783)**”, prestando os seguintes esclarecimentos para justificar a exclusão:*

“Respostas ao Item 1:

(...)

*Em 11 de setembro de 2011, o Governo Federal emitiu a **Medida Provisória no 579**, convertida na **Lei 12.783**, de 11 de janeiro de*

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

2013, na qual determinou que as concessões de geração hidrelétrica alcançadas pelo art. 19 da Lei no 9.074, de 7 de julho de 1995, poderão ser prorrogadas, a critério do Poder Concedente, uma única vez, pelo prazo de até 30 anos.

Por meio da aludida Lei, as concessões de energia elétrica, tratadas nos artigos 17, § 5º, 19 e 22 da Lei no 9.074, de 7 de julho de 1995, cujos prazos de vencimento ocorreriam a partir de 2015, foram prorrogadas por mais 30 anos, conforme condições estabelecidas na referida Lei e nos referidos aditivos aos Contratos de Concessão.

A prorrogação considerou a antecipação do vencimento dessas concessões e assinatura de Termos Aditivos aos respectivos Contratos de Concessão com o Poder Concedente estabelecendo novas condições e pressupôs a aceitação expressa dos critérios de remuneração, alocação da energia e padrões de qualidade, constantes da Lei, estando ainda prevista a indenização dos ativos ainda não amortizados ou depreciados com base no valor novo de reposição (VNR).

Desta forma, Furnas aceitou as condições de renovação antecipada das concessões previstas na legislação citada acima, assinando em dezembro de 2012, os contratos de prorrogação das concessões afetadas, passando todos os bens vinculados ao respectivo contrato para a União, sob a administração da Empresa.

(...)

Respostas ao Item 3:

(...)

Em 1º de novembro de 2012, o Ministério das Minas e Energia (MME) e o Ministério da Fazenda emitiram a Portaria Interministerial no 580, que fixaram os valores das indenizações dos ativos de geração e transmissão afetados pela Lei no 12.783/2013.

A Aneel, através da Resolução Normativa no 596 de 19 de dezembro de 2013, estabeleceu regras para o cálculo das indenizações dos bens reversíveis ainda não depreciados ou amortizados, no âmbito da Lei no 12.783/2013.

Furnas foi indenizada pelo governo no valor de R\$ 2.878.027.799,89. A documentação que suporta esse registro foi a Portaria nº 580 do MME

(DOC_2_A_6_1_PORT_580_MME_MF_INDENIZACAO_RBNI), que em seu Anexo II, definiu o valor a ser indenizado a Furnas relativo aos ativos de transmissão RBNI, no montante de R\$ 2.878.027.799,89.

Para se chegar ao saldo líquido da operação, deve-se considerar o custo líquido patrimonial dos ativos de transmissão (montante de perdas RBNI) no montante de R\$ 1.969.729.517,77 (ver informação descrita no item 1 desta TIF).

Abaixo, o resultado da operação entre os ativos de transmissão existentes na época e a indenização correspondente:

Ativo de Transmissão – RBNI R\$ 1.969.729.517,77

Indenização RBNI (R\$ 2.878.027.799,89)

Efeito na DRE (R\$ 908.298.292,12)

A indenização dos ativos não amortizados ou depreciados paga as empresas que optaram por renovar as suas concessões, impostas pelo poder público, no âmbito da Lei nº 12.783/2013 constitui mera recomposição patrimonial por desapropriação (reversão), ou seja, não constitui renda tampouco acréscimo ao patrimônio.

A documentação que suporta o valor indenizado pelo Governo, é o DOC_2_A_6_2_EXCLUSOES_L87_F09A_INDENIZACAO_RBNI.” (grifei).

Entretanto, este não é o entendimento encampado pela Fiscalização da RFB, como veremos adiante.

É importante ressaltar que a Coordenação Geral de Tributação – COSIT da RFB, após se debruçar sobre esta matéria, manifestou, por meio da Nota Técnica nº 3, de 5 de fevereiro de 2013, abrangentes e imprescindíveis considerações, que, dada a relevância para o caso em tela, são reproduzidas a seguir:

Nota Técnica no 3 – Cosit:

“Foi encaminhada a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), da Subsecretaria de Tributação e Contencioso (Sutri), da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), para análise, a Nota nº 78/2013/COAPI/SUPOF/STN/MF-DF, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no bojo da qual foi elaborado um breve histórico sobre as indenizações relativas a bens reversíveis não amortizados ou não depreciados ao tempo da reformulação das concessões de geração e de distribuição de energia elétrica promovida pela Medida Provisória nº 579, de 11 de setembro de 2012, convertida na Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013.

2. Informa-se na referida Nota que ocorreram reuniões no Ministério da Fazenda, envolvendo representantes da Secretaria do Tesouro Nacional, da Secretaria de Acompanhamento Econômico, da Secretaria da Receita Federal, do Ministério de Minas e Energia (MME), da Centrais Elétricas Brasileiras (Eletrobrás) e da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), com o objetivo de alinhar os entendimentos acerca das questões envolvendo essas indenizações. Todavia, informa-se, ainda, que não houve o almejado consenso acerca da matéria.

3. Por fim, a STN assevera considerar oportuno que o Ministério da Fazenda se posicione publicamente e adequado que seja editado um dispositivo legal que elucide a questão, evitando-se, assim, futuros

questionamentos judiciais. Ademais, afirma não se opor à edição de ato legal, recomendando que, dada sua competência institucional, a RFB elabore uma proposta para definir o tratamento tributário das indenizações em referência.

4. Neste contexto, cuida esta Nota Técnica de analisar as repercussões tributárias decorrentes do pagamento, pelo poder concedente, das indenizações relativas a bens reversíveis das concessionárias do setor elétrico não amortizados ou não depreciados instituídas pela Medida Provisória nº 579, de 11 de setembro de 2012, convertida na Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013.

5. Nos termos do item 6 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 579, de 2012, EM Interministerial nº 37 MME/MF/AGU, por meio da citada norma instituiu-se “a faculdade de a União prorrogar as concessões vincendas de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica pelo prazo máximo de até 30 (trinta) anos e as concessões de geração de energia termelétrica pelo prazo máximo de até 20 (vinte) anos, por uma única vez, desde que as atuais concessionárias aceitem as novas condições específicas relativas à observância do princípio da modicidade tarifária e à garantia da continuidade do suprimento de energia elétrica ao país”.

6. O Decreto nº 7.805, de 14 de setembro de 2012, que regulamentou a Medida Provisória em comento, antecipou o termo final das concessões que menciona, condicionando a prorrogação de tais concessões à aceitação, por parte das concessionárias, de novas regras a serem fixadas contratualmente.

7. Neste contexto, duas situações ocorreram: a) parte das concessionárias aceitou as novas regras e celebrou com o Poder Concedente contrato de prorrogação das concessões; b) parte das concessionárias não aceitou as novas regras, havendo a rescisão do contrato de concessão anteriormente fixado.

8. A antecipação do termo final dos contratos de concessão inicialmente celebrados, seguida de prorrogação ou rescisão contratual, fez restar para muitas concessionárias, ao tempo da antecipação, investimentos em bens reversíveis ainda não amortizados ou não depreciados.

9. Em razão disso, o § 2º do art. 8º e o § 2º do art. 15 da mencionada Medida Provisória nº 579, de 2012 (atuais § 2º do art. 8º e § 2º do art. 15 da Lei nº 12.783, de 2013), permitiram ao Poder Concedente pagar às concessionárias indenização correspondente a tais investimentos.

10. Posteriormente, a Portaria Interministerial nº 580/MME/MF, de 1º de novembro de 2012, fixou os valores das indenizações a serem pagas a diversas concessionárias de geração e de transmissão de energia elétrica, sendo tal Portaria embasada nos seguintes

documentos: (i) Nota Técnica n.º 396/2012-SRE da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), de 31 de outubro de 2012; (ii) Nota Técnica n.º 388/2012-SRE da Aneel, de 25 de outubro de 2012; (iii) Cálculo do Valor Novo de Reposição - VNR de Empreendimentos de Geração de Energia Elétrica, elaborado pela Empresa de Pesquisa Energética (EPE), de 22 de outubro de 2012; (iv) Nota Técnica n.º 062/2012-ASSEC/GM-MME, do Ministério de Minas e Energia (MME); (v) Nota Técnica n.º 063/2012-ASSEC/GM-MME, do MME; (vi) Nota n.º 872/2012/COAPI/SUPOF/STN/MF-DF, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

11. Após este relato, pode-se analisar a natureza jurídica das indenizações em referência e as repercussões tributárias decorrentes de seu pagamento.

Da reversão de bens aplicados à prestação delegada de serviços públicos

12. Conforme salienta festejada doutrina jurídica administrativista, “a reversão é a passagem ao poder concedente dos bens do concessionário aplicados ao serviço, uma vez extinta a concessão”.

13. Os bens reversíveis, via de regra, são aqueles intrinsecamente relacionados com a prestação do serviço público, sendo a reversão de tais bens necessária para garantir a continuidade do serviço público e desejável porque, em regra, não ostentam qualquer utilidade para a concessionária alheia à prestação do serviço ao qual vinculados, especialmente no caso daqueles bens agregados ao solo, como usinas hidrelétricas, linhas de transmissão, etc.

Da indenização pelos investimentos das concessionárias em bens reversíveis não amortizados ou não depreciados ao termo da concessão no âmbito do regime Geral de Concessões, Lei n.º 8.987, de 13 de fevereiro de 1995

14. Conforme deixa entrever a Lei Geral de Concessões de Serviços públicos, Lei n.º 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, ao termo final da concessão, seja pela expiração normal do prazo contratual ou por qualquer outra forma de extinção antecipada do contrato (encampação, rescisão, entre outros), o poder concedente avalia se a execução do contrato permitiu ao concessionário alcançar todo o retorno patrimonial avençado, que, em regra, preconiza para o concessionário o auferimento de valores suficientes para amortizar os investimentos efetuados, cobrir os custos e despesas incorridos, e sobejar determinado lucro.

15. Limitando a exposição à matéria perquirida nesta Nota Técnica, verifica-se que o art. 36 da Lei n.º 8.987, de 1995, consigna regra específica para a avaliação, ao final da concessão, acerca da amortização dos investimentos efetuados pelas concessionárias, segundo a qual “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”.

16. Portanto, constata-se que já a norma que regula o regime geral de concessões de serviços públicos prevê a obrigatoriedade de indenização, pelo poder concedente, dos investimentos realizados pelas concessionárias em bens reversíveis não amortizados ou não depreciados ao termo final da concessão.

(...)

34. Portanto, considerando-se que o valor das indenizações em lume a ser pago às concessionárias resulta da diferença entre o Valor Novo de Reposição do bem reversível e sua depreciação ou amortização acumulada, e considerando as supra expendidas características do cálculo de ambos os polos desta subtração, conclui-se que as indenizações previstas na Medida Provisória nº 579, de 2012, convertida na Lei nº 12.783, de 2013, não guardam relação, vinculação ou correspondência com as expectativas das concessionárias de auferimento de receitas ou de lucros com a realização de investimentos em bens reversíveis e, tampouco, com os valores que, autorizados ou fixados pelo órgão regulador, seriam auferidos pelas concessionárias como remuneração dos investimentos efetuados.

35. Esta conclusão parcial permite afastar das indenizações em estudo diversas naturezas jurídicas que poderiam ser aventadas em caso de análise perfunctória.

36. Com efeito, dada a desvinculação entre o valor das indenizações a ser pago às concessionárias e a recuperação dos investimentos por elas efetuados, pode-se concluir que as mencionadas indenizações não configuram mero ressarcimento do mencionado investimento.

37. Descarta-se ainda a possibilidade de a indenização ser considerada para reparar dano patrimonial, pois este seria devido em razão de uma lesão concreta que afeta um interesse relativo ao patrimônio da vítima, consistente na perda ou deterioração, total ou parcial, dos bens materiais que lhe pertencem, sendo suscetível de avaliação pecuniária e de indenização pelo responsável. No caso em questão, não há lesão ao patrimônio da concessionária. Portanto não se trata aqui de uma reparação de dano a bem patrimonial, mas decorrente de indenização pela alteração contratual.

38. Ademais, a constatação de que a apuração do montante das indenizações em comento desconsidera completamente as receitas ou os lucros que os bens revertidos potencialmente gerariam permite concluir que tais indenizações não constituem adiantamento de receitas, e, tampouco, compensação de lucros cessantes.

39. Aliás, em favor desta conclusão, milita o fato de, conforme as regras do regime geral de concessões, haver indenização pela reversão de bens não amortizados ou não depreciados mesmo no caso

de extinção da concessão pela regular fluência do prazo contratual. Nesta hipótese, mesmo a concessionária já tendo auferido todas as receitas e lucros esperados com a realização do investimento, haveria indenização, o que corrobora a tese de que esta não decorre da cessação da produção de receitas ou de lucros consectária da extinção do contrato.

40. Assim, as aludidas indenizações devem ser vistas como consequência da alteração de cláusulas contratuais firmadas ou da rescisão do contrato avençado, sendo erigido como parâmetro quantitativo a parcela dos investimentos feitos pelas concessionárias em bens reversíveis ainda não amortizados ou não depreciados à época do evento.

41. Evidencia esse entendimento o fato de que nesse tipo de concessão, na essência, os bens não são da concessionária, mesmo que esta os tenha construído, mas pertencem, isso sim, ao Estado.

42. Contudo, no modelo contábil no Brasil até a aprovação da Interpretação ICPC 01, as empresas concessionárias apenas reconheciam essa infraestrutura pública construída por elas como seu ativo imobilizado. No modelo contábil atual, a concessionária é apenas uma prestadora de serviços que recebe como remuneração o direito de explorar economicamente tal infraestrutura, recebendo o necessário para construir e manter o investimento. Tal alteração contábil demonstra que o bem construído nunca pertenceu à concessionária e reforça a tese de que a indenização é mero reflexo da alteração contratual.

43. Considerando-se todo o exposto nesta Nota, chega-se à conclusão que, em relação à natureza dessas indenizações, independentemente de sua denominação legal ou contratual, elas constituem receita da concessionária de energia elétrica, eis que são recebidas em razão da execução do contrato de concessão e ademais não representam acréscimo ao passivo da empresa.

44. Apresentadas todas estas considerações, pode-se analisar, separadamente, por tributos, as repercussões tributárias do pagamento das indenizações.

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

45. Em relação às repercussões tributárias relativas ao pagamento das indenizações a que se referem o § 2º do art. 8º e os §§ 1º e 2º da Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013, na tributação do IRPJ e CSLL, constata-se o que segue.

46. Sendo a indenização receita decorrente de alteração contratual, não há como escapar ao fato de que estas indenizações devem ser computadas tanto na apuração do lucro real, quanto na determinação da base de cálculo da CSLL, ressaltando que não caberia a retenção na fonte do imposto sobre a renda e da CSLL.

47. Por outro lado, deve-se destacar que caso não haja a reversão dos bens não amortizados ou não depreciados à União (baixa do bem), resta naturalmente à empresa concessionária o direito de poder depreciar o bem nos termos da legislação tributária.

(...)

Portanto, de acordo com o entendimento da RFB, expressado por meio da referida Nota Técnica, **as indenizações recebidas pelas concessionárias de energia elétrica de bem reversível, não amortizado ou não depreciado, em razão de prorrogação por aditamento de contrato de concessão, constituem receita não operacional, e, portanto, devem compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.**

VII. DA CONSULTA FORMULADA POR FURNAS:

Além do mais, esta matéria já fora anteriormente objeto de consulta formulada pela própria contribuinte, no âmbito do **processo administrativo no 16682.720079/2013-20**, de 25 de janeiro de 2013, que culminou com a publicação da Solução de Consulta nº 49, de 30 de abril de 2013, pela DISIT da SRRF 7ª RF, cuja ementa da decisão, em relação aos tributos exigidos no presente procedimento fiscal, transcreve-se a seguir:

• **SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 49, de 30/04/2013, da SRRF/7ª RF/Disit:**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
RESCISÃO DO CONTRATO DE CONCESSÃO. INDENIZAÇÕES.
BENS REVERSÍVEIS. INCIDÊNCIA.**

O valor recebido a título de indenização de bem reversível não totalmente depreciado ou amortizado, ao final do contrato de concessão, corresponde à receita não operacional, e deverá ser confrontado com o valor contábil do bem, assim entendido aquele que estiver registrado na escrituração, deduzido, se for o caso, da depreciação ou amortização acumulada, obtendo-se, assim, o resultado não operacional a ser computado na determinação do lucro real - base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
EFEITOS DA CONSULTA.**

A consulta, se eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta. Essa proteção, no entanto, não alcança o prazo para recolhimento de tributos retidos na fonte

(...)

Furnas, apesar de cientificada desta decisão por via postal em 31/07/2013, permaneceu inerte, deixando de efetuar as alterações necessárias em sua escrita fiscal e o recolhimento dos tributos devidos.

Corroborando o entendimento aqui expressado, a Receita Federal, ao se manifestar em pelo menos duas outras ocasiões, proclamou taxativamente que os resultados positivos apurados, decorrentes de indenização por reversão de bens, recebida em razão de prorrogação por aditamento de contrato de concessão, constituem ganho de capital e devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme ementas a seguir:

**SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 53, de 25/07/2013, da SRRF/4^a
RF/Disit: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ
CONTRATO DE CONCESSÃO. INDENIZAÇÕES. BENS
REVERSÍVEIS. INCIDÊNCIA. GANHO DE CAPITAL.
DIFERIMENTO.**

Os resultados positivos apurados, decorrentes de indenização por reversão de bens, recebida em razão de prorrogação por aditamento de contrato de concessão, constituem ganho de capital e devem compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica. A reversão de bens mediante indenização não se confunde com a desapropriação, procedimento formal e típico, não se aplicando à espécie a hipótese de diferimento prevista no art. 31, § 4º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

(...)

**SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA N° 22, de 19/09/2013, da Cosit:
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O
LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Os valores recebidos a título de indenização decorrem da alteração de cláusulas contratuais firmadas ou da rescisão do contrato avençado, sendo erigido como parâmetro quantitativo a parcela dos investimentos feitos pelas concessionárias em bens reversíveis ainda não amortizados ou não depreciados à época do evento.

Sendo a indenização receita decorrente de alteração contratual, deve ser computada tanto na apuração do lucro real, quanto na determinação da base de cálculo da CSLL.

Caso não haja a reversão dos bens não amortizados ou não depreciados à União (baixa do bem), resta naturalmente à empresa concessionária o direito de poder depreciar o bem nos termos da legislação tributária.

VIII. DO LANÇAMENTO FISCAL:

Diante da análise dos documentos e esclarecimentos apresentados pela contribuinte, em conjunto com as Declarações de Débitos e Créditos Tributários

Federais – **DCTF**, Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – **DIPJ** e os Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – **DARF**, constantes dos sistemas da RFB e referentes ao período abrangido pelo procedimento fiscal, apuraram-se valores que ensejaram o lançamento de crédito tributário, haja vista a não observância apropriada da legislação tributária então em vigor.

Da Exclusão Indevida das Indenizações Recebidas por Furnas na Reversão de Bens do Ativo Não Circulante na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL:

Tendo em vista as alegações de **Furnas**, em resposta ao TIF nº 03, cabe analisar se a reversão de bens, na forma delineada pela Lei nº 12.783/2013, caracterizar-se-ia como mera recomposição patrimonial por desapropriação, não constituindo renda tampouco acréscimo ao patrimônio, como entende a contribuinte.

A desapropriação é procedimento formal que se distingue em três espécies: ordinária, urbana sancionatória, e para reforma agrária, todas previstas na Constituição Federal, nos arts. 5º, inciso XXIV, 182, § 4º, inciso III, e 184, respectivamente. Com caráter regulamentar da norma constitucional, destaca-se o Decreto-lei nº 3.365, de 21/6/1941, considerado a lei geral das desapropriações. Contudo, seja qual for a modalidade, a desapropriação sempre deverá ser calcada em necessidade ou utilidade pública, ou interesse social.

A desapropriação ordinária, de que trata o art. 5º, inciso XXIV, da Constituição Federal, única das modalidades descritas que prevê indenização prévia em dinheiro, é procedimento administrativo e frequentemente judicial, de caráter formal, que se inicia pela fase declaratória, na qual é informada a utilidade pública ou interesse social do bem individualizado, sendo tal declaração objeto de decreto do poder executivo ou de lei. Nessa fase do procedimento fixa-se o estado em que se encontra o bem a ser desapropriado, confere-se ao poder público o direito de ter acesso ao objeto para fazer as averiguações que julgar necessárias e se estabelece marco temporal para que se proceda a fase executória, na qual, quer seja administrativa ou judicial, irá efetivar-se a integração do bem ao patrimônio do desapropriador.

A reversão, ao final do contrato de concessão, por outro lado, consiste na transferência de bens utilizados na prestação de serviços públicos pela concessionária, regendo-se pelo art. 175 da Constituição Federal e pela Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Prevista desde o primeiro ato da concessão (edital), faz parte das cláusulas essenciais do contrato de concessão (art. 23 da Lei nº 8.987/1995), assim como as respectivas indenizações e as prorrogações do contrato.

Resta evidente que, muito embora a reversão e a desapropriação visem, igualmente, a atender os interesses públicos e sociais e sujeitem-se ao pagamento de indenização, seus conceitos, assim como seus ritos, não se confundem. A desapropriação, constituindo-se em procedimento formal e típico, não comporta extensões analógicas, sendo impossível, portanto, sua equiparação à reversão de bens de titularidade de concessionárias de serviço público.

Sendo assim, afasta-se de antemão a incidência do art. 422 do Decreto nº 3.000, de 29/03/1999, não se aplicando à espécie a regra de diferimento da tributação presente no art. 31, § 4º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Conforme amplamente demonstrado na Nota Técnica nº 3 da Cosit, reproduzida no tópico VI deste Termo de Verificação Fiscal, dada a desvinculação entre o valor das indenizações pagas às concessionárias do setor elétrico, relativas a bens reversíveis não amortizados ou não depreciados, instituídas pela Medida Provisória nº 579/2012, convertida na Lei nº 12.783/2013, e a recuperação dos investimentos por elas efetuadas, as mencionadas indenizações não configuram mero ressarcimento do mencionado investimento.

Na verdade, as indenizações são receitas da concessionária de energia elétrica que decorrem de alteração contratual e, portanto, não há como escapar ao fato de que estas indenizações devem ser computadas tanto na apuração do lucro real, quanto na determinação da base de cálculo da CSLL.

Para tanto, aplica-se a sistemática preconizada no art. 418 e parágrafos do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), anteriormente reproduzida no tópico V deste TVF.

*Desta forma, diante de tudo o que foi exposto no presente Termo de Verificação Fiscal, e tendo em vista as deduções indevidas na apuração do IRPJ e da CSLL no período 01/2012 a 12/2012, procedeu-se a **glosa da exclusão indevida de R\$ 908.298.282,12**, referente ao **ganho de capital apurado por Furnas**, decorrente de indenização por reversão de bens, recebida em razão da prorrogação por aditamento ao **Contrato de Concessão para transmissão de energia elétrica no 062/2001 – ANEEL** (primeiro termo aditivo), datado de 04/12/2012, processada no item intitulado **“Ganho Baixa RBNI Contrato 062/2001 (Lei 12.783)”**, conforme se constata nos Demonstrativos de Apuração de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2012 (**DOC_7_1_APURACAO_IRPJ_CSLL_2012**) e LALUR no 024, período de 01/2012 a 12/2012 (**DOC_3_1_LALUR_2012**), apresentados pela contribuinte em resposta ao TIPF.*

Uma vez recalculados os montantes a pagar destes tributos, lançaram-se os respectivos créditos tributários” (destaques todos do original).

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte acostou impugnação (fls. 716/748) aduzindo, de acordo com a síntese elaborada pela decisão *a quo*, aqui adotada:

“a) inicialmente, alega que o valor da exclusão do Lucro Real (R\$ 908.298.282,12) refere-se ao montante recebido a título de indenização por dano emergente, em virtude da indenização dos ativos não amortizados e não depreciados, tendo em vista a renovação antecipada dos contratos de concessão de transmissão de energia elétrica tratadas na MP nº 579/2012, convertida na Lei 12.783/2013;

b) assinala que os diplomas legais possibilitaram a antecipação da prorrogação das concessões de transmissão então existentes, cujos vencimentos estavam previstos para ocorrer entre 2015 e 2017. Assim, explica em sua impugnação: “Para tanto, foram impostas diversas condições e assegurados determinados

benefícios. Assim, ficou estabelecido que o Poder Concedente fixaria "tarifas e receitas iniciais" aplicáveis a partir da prorrogação, ficando estabelecido que os investimentos não amortizados e os equipamentos não depreciados, no presente caso os relativos à Rede Básica - Novos Investimento - RBNI, seriam, recompostos através de indenização arcada pelo Poder Concedente, sendo inclusive autorizada a utilização da Reserva Geral de Reversão - RGR para o pagamento da indenização em tela.";

c) a empresa impugnante aponta aspectos típicos da concessão. Aduz que o concessionário desembolsa antecipadamente recursos financeiros para a prestação satisfatória do serviço. Em contrapartida às obrigações impostas, existe uma pluralidade de direitos reconhecidos ao concessionário, precipuamente no tocante ao retorno do investimento previamente realizado. Ainda, ressalta que o valor da tarifa cobrada aos usuários decorre de uma estimativa de custos totais necessários à prestação do serviço adequado durante o período de vigência do contrato, havendo uma projeção quanto ao montante dos investimentos, custos e lucros do concessionário. Então, a tarifa é fixada de modo a assegurar a amortização dos investimentos realizados, devendo ser apta a recompor os desembolsos realizados pelo concessionário em despesas de longo prazo. Dessa forma, é assegurada a depreciação dos bens necessários à exploração da concessão. Dessa forma, conclui:

*"Certo é que o bem depreciável envolveu desembolso pelo prestador do serviço público, sendo o custo do bem recuperado através da sua exploração durante a sua vida útil. Dessa sorte, antecipada a prorrogação de concessão e extirpada da tarifa a remuneração pelo ativo, **por óbvio haverá resíduo a ser indenizado, vez que este não estará totalmente depreciado/amortizado.**"*

d) destaca que nas concessões de transmissão de energia elétrica, especificamente as transmissoras, tem jus à Receita Anual Permitida (RAP), regime tarifário da receita máxima permitida, devida a partir da entrada em operação comercial das instalações, cobrada diretamente dos usuários por meio da tarifa de uso e conexão das redes de transmissão (TUST). Até o advento da Lei nº 12.783/2013, a RAP das transmissoras incluía tanto a depreciação/amortização dos investimentos realizados, quanto à parcela específica destinada a custear a operação e manutenção do sistema. Após a prorrogação antecipada dos contratos, no que toca aos ativos considerados integralmente depreciados/amortizados, a remuneração das transmissoras passou a contemplar apenas a parcela destinada a remunerar a prestação da operação e manutenção dos ativos da União que se encontram sob sua tutela no denominado "regime especial de uso". A esse respeito se pronuncia a defesa:

Sucedese que, a mencionada alteração ocorreu quando ainda não totalmente amortizados e depreciados os investimentos realizados previamente pelas transmissoras, que restaram com os seus patrimônios injustificadamente desfalcados.
--

e) reafirma em vários pontos constituir-se indenização (fora do campo de incidência) a exclusão de receita realizada no cálculo do Lucro Real, glosada pela Fiscalização, como às fls. 730 e 731 da impugnação:

"a indenização é absolutamente vinculada aos valores que foram retirados do campo patrimonial das concessionárias em razão de obrigações inerentes à concessão e não foram recompostos em decorrência do vencimento antecipado dos ajustes e reversão dos bens à União, que resultou em alteração da composição da tarifa."

ou às fls. 732 e 733:

"No novo regime, as transmissoras passaram a ser remuneradas somente pela operação e manutenção (O&M) dos ativos da União, não sendo considerados os valores remanescentes de amortização/depreciação destes ativos revertidos. ...

Resta claro, desta forma, que a indenização visa à reparação de um dano emergente, pois tem a finalidade de repor o patrimônio da transmissora pelos investimentos realizados que não serão mas recompostos através da RAP do modelo anterior."

ou às fls. 738 a 741 (em interpretação analógica do instituto da desapropriação, baseado em doutrina)

"Uma vez que esta reversão é modalidade de desapropriação, certo é que a indenização por dano emergente percebida pelo concessionário de serviço público, mesmo que existente diferença entre o valor desta justa indenização e o valor residual contabilmente escriturado, está fora do campo de incidência do IRPJ e da CSLL"

f) solicita o afastamento da multa isolada, que não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício ou a qualificada, conforme jurisprudência administrativa e judicial".

DA DECISÃO RECORRIDA

Apreciando a lide (fls. 893/912), a 5ª Turma da DRJ/REC assentou que a Fiscalização considerou como indevida *"a exclusão do Lucro Real no valor de R\$ 908.298.282,12, no ano-calendário 2012, realizada pela Requerente. Aduz que o valor se refere a ganhos de capital decorrente de indenização por reversão de bens, recebida em razão da prorrogação do contrato de concessão para transmissão de energia elétrica, com base no entendimento em solução de consulta exarada pela Receita Federal do Brasil (RFB)"*.

A seguir traz aos autos a legislação que envolve a matéria, reproduz Soluções de Consulta e a Nota Técnica nº 3, todas da RFB e prossegue afirmando que, *"não bastassem as soluções de consulta acima reproduzidas, que tratam do tema em lide neste processo, a RFB já se pronunciou a respeito desse caso específico da empresa ora impugnante, por meio da Solução de Consulta Nº 49 de 30/04/2013, da Divisão de Tributação da SRRF/7a.RF, constante do processo administrativo Nº 16682.720079/2013-20, em resposta à consulta formulada pelo próprio contribuinte, abaixo parcialmente transcrita"*.

(...)

Diz mais o voto condutor: *"dessa maneira, não prospera a tese da defesa no sentido de considerar a reversão dos bens como modalidade de desapropriação, com a particularidade de que a indenização é antecipada pelo mecanismo das tarifas ou dos preços, só sendo devido ao final o*

saldo, em caso de existência de bens não totalmente amortizados. A SC 49/2013 - Disit 7a.RF esclarece que a reversão e a desapropriação, muito embora visem, igualmente, a atender os interesses públicos e sociais e sujeitem-se ao pagamento de indenização, são institutos distintos, com regras próprias e não se confundem. A citada SC enfrentou essa questão”. (...). “Neste ponto, cumpre esclarecer que ao efetuar consulta ao Fisco, para elucidar dúvidas quanto a determinado dispositivo da legislação tributária relacionado a sua atividade, o contribuinte consulente fica vinculado a sua resposta. E como se vê, a resposta da SRRF 7a. RF conclui pela adição da ora discutida indenização à base de cálculo do IRPJ/CSLL, como receita não operacional”, e que, “a partir da entrada em vigor da Instrução Normativa RFB Nº 1.396, de 16/9/2013 (DOU 17/9/2013), as soluções de consulta e as soluções de divergência, atos administrativos expedidos pela Coordenação Geral de Tributação da RFB (Cosit), passaram a vincular, a partir da data de sua publicação, além do consulente, os contribuintes que se enquadram na mesma situação. Vejamos os termos estatuídos pela citada IN, com a redação da IN RFB Nº 1.434, de 30/12/2013”.

Para concluir: “a Solução de Divergência da Cosit Nº 22, de 19/9/2013, foi publicada na vigência da IN 1.396, de 2013, vinculando assim os contribuintes enquadrados na hipótese por ela tratada. E essa SD Cosit não deixa dúvida a respeito da tributação da indenização aqui discutida, como se vê pela conclusão abaixo”.

A seguir, aprecia e mantém os lançamentos de multa isolada, finalizando por negar provimento integral à impugnação.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

INDENIZAÇÕES. NATUREZA CONTRATUAL. RECEITA NÃO OPERACIONAL. TRIBUTAÇÃO.

O pagamento, pelo poder concedente, de indenizações relativas a bens reversíveis da concessionária do setor elétrico não amortizados ou não depreciados, instituídas pela MP 579/2012, convertida na Lei 12.783/2013, decorrem de alteração de natureza contratual e constituem receita não operacional da concessionária de energia elétrica. Sendo assim, devem ser computadas tanto na apuração do lucro real, quanto na determinação da base de cálculo da CSLL.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto/contribuição, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória, não recolhida ou recolhida a menor, com a multa de ofício incidente

sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

CSLL. REFLEXO

Aplica-se a CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilha os mesmos elementos de prova e mesma matéria tributável.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão *a quo* em 20/06/2018 (fls. 921), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 924/955) no qual, depois de rebater as ponderações e conclusões do acórdão recorrido perfilou seu entendimento sobre a matéria basicamente repisando as argumentações apostas quando da impugnação, concluindo (RV – fls. 955):

DO PEDIDO

Por todo o exposto nesta peça recursal, e em razão dos documentos acostados aos autos, a Recorrente roga que os d. Conselheiros acolham suas razões de defesa para, REFORMANDO A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, para que seja reconhecida a improcedência dos lançamentos de ofício e a extinção dos respectivos créditos tributários;

Protesta, também pela realização das diligências e produção de todos os meios de prova admitidos em direito que se façam necessários à formação da convicção dos Eméritos Julgadores, como homenagem ao Princípio da Verdade Real.

Destaque-se, por fim, que a Impugnante é uma empresa que integra o grupo ELETROBRÁS, cujo controle acionário pertence à própria União e cujos procedimentos contábeis e fiscais se pautam pelo rigoroso cumprimento das leis.

A PGFN veio aos autos e apresentou contrarrazões (fls. 986/1027) tecendo comentários sobre as infrações presentes nos lançamentos e sobre a matéria tributável, alinhando sua posição com a da Fiscalização e a do acórdão de 1º Grau.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência do acórdão recorrido em 20/06/2018 – fls. 921 – protocolização do RV em 19/07/2018 – fls. 922/923), a representação da recorrente está corretamente formalizada (fls. 957/980) e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Os autos de infração contemplam dois lançamentos de IRPJ e de CSLL, a saber: 1. “exclusões não autorizadas na apuração do Lucro Real”; e, 2. “multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais”.

Passo à análise da primeira infração.

DAS EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Como visto no TVF (fls. 647/677), trata-se de lançamento nascido por ter entendido a Fiscalização que a contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, valores recebidos da União em face de indenização de bens não amortizados ou não depreciados que eram utilizados na exploração das suas atividades.

Referido pagamento ocorreu com base na Medida Provisória nº 579, de 2012, convertida na Lei nº 12.783, de 2013, a qual regulamentou as renovações de concessões no setor de energia elétrica.

Impugnado o lançamento, a DRJ/REC, por sua 5ª Turma, os manteve na íntegra.

Com o RV interposto, os autos subiram à apreciação deste Colegiado de 2ª Instância.

O ponto central da discussão é verificar a legalidade da exclusão do montante de R\$ 908.298.292,12 das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, valor esse que corresponde à rubrica contábil nominada pela recorrente como “**Ganho na Baixa RBNI Contrato 062 (Lei 12.783)**”.

Princípio pela leitura da legislação antes referida (Medida Provisória nº 579, de 2012), dentre as quais vale a pena citar as definições e exigências previstas nos art. 6º e 11 da referida MP:

Art. 6º A partir de 12 de setembro de 2012, as concessões de transmissão de energia elétrica alcançadas pelo § 5º do art. 17 da

Lei nº 9.074, de 1995, poderão ser prorrogadas, a critério do poder concedente, uma única vez, pelo prazo de até 30 (trinta) anos, de forma a assegurar a continuidade, a eficiência da prestação do serviço e a modicidade tarifária.

Parágrafo único. A prorrogação de que trata este artigo dependerá da aceitação expressa das seguintes condições pelas concessionárias:

I - receita fixada conforme critérios estabelecidos pela Aneel; e

II - submissão aos padrões de qualidade do serviço fixados pela Aneel.

Art. 11. As prorrogações referidas nesta Lei deverão ser requeridas pelo concessionário, com antecedência mínima de 60 (sessenta) meses da data final do respectivo contrato ou ato de outorga, ressalvado o disposto no art. 5º.

§ 1º Nos casos em que o prazo remanescente da concessão for inferior a 60 (sessenta) meses da publicação da Medida Provisória nº 579, de 2012, o pedido de prorrogação deverá ser apresentado em até 30 (trinta) dias da data do início de sua vigência.

§ 2º A partir da decisão do poder concedente pela prorrogação, o concessionário deverá assinar o contrato de concessão ou o termo aditivo no prazo de até 30 (trinta) dias contados da convocação.

§ 3º O descumprimento do prazo de que trata o § 2º implicará a impossibilidade da prorrogação da concessão, a qualquer tempo.

§ 4º O contrato de concessão ou o termo aditivo conterão cláusula de renúncia a eventuais direitos preexistentes que contrariem o disposto nesta Lei. (negrito)

Segundo a recorrente, teria aceitado as condições previstas na MP Nº 579/2012, convertida na Lei 12.783/2013, e que prevê a prorrogação por até trinta anos para renovação das concessões no âmbito do setor de transmissão de energia elétrica, cujos prazos de vencimento ocorreriam a partir de 2015.

Ainda de acordo com a interessada, citada prorrogação considerou a antecipação do vencimento dessas concessões, estando prevista a indenização de ativos ainda não amortizados ou depreciados com base no valor novo de reposição. Alega, ainda, que a norma regulatória do regime geral de concessões de serviços públicos prevê a obrigatoriedade de indenização, pelo poder concedente, dos investimentos realizados pelas concessionárias em bens reversíveis não amortizados ou não depreciados ao termo final da concessão, pelo que essa indenização seria mera recomposição patrimonial por desapropriação, não constituindo renda, tampouco acréscimo ao patrimônio e, menos ainda, receita tributável.

As respostas dadas pela recorrente às intimações feitas pelo Fisco bem resumem seu posicionamento e o da Autoridade Fiscal autuante (TVF – fls. 657/658):

VI. DO CASO CONCRETO:

Por meio do item 3 do Termo de Intimação Fiscal Nº 03, datado de 11/01/2017, intimou-se Furnas a apresentar a documentação comprobatória das exclusões constantes na planilha intitulada "DOC 1 APURACAO IRPJ CSLL 2012", apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 02 em 21/10/2016, correspondentes ao montante de R\$ 1.259.459.405,05, informado na linha 87 da Ficha 9A (Outras Exclusões) da DIPJ 2013/2012.

Em sua resposta Furnas informou que neste valor estavam inclusos R\$ 908.298.292,12, referentes a "Ganho na Baixa RBNl Contrato 062 (Lei 12.783)", prestando os seguintes esclarecimentos para justificar a exclusão:

"Respostas ao Item 1:

(...)

Em 11 de setembro de 2011, o Governo Federal emitiu a Medida Provisória nº 579, convertida na Lei 12.783, de 11 de janeiro de 2013, na qual determinou que as concessões de geração hidrelétrica alcançadas pelo art. 19 da Lei no 9.074, de 7 de julho de 1995, poderão ser prorrogadas, a critério do Poder Concedente, uma única vez, pelo prazo de até 30 anos.

Por meio da aludida Lei, as concessões de energia elétrica, tratadas nos artigos 17, § 5º, 19 e 22 da Lei no 9.074, de 7 de julho de 1995, cujos prazos de vencimento ocorreriam a partir de 2015, foram prorrogadas por mais 30 anos, conforme condições estabelecidas na referida Lei e nos referidos aditivos aos Contratos de Concessão.

A prorrogação considerou a antecipação do vencimento dessas concessões e assinatura de Termos Aditivos aos respectivos Contratos de Concessão com o Poder Concedente estabelecendo novas condições e pressupôs a aceitação expressa dos critérios de remuneração, alocação da energia e padrões de qualidade, constantes da Lei, estando ainda prevista a indenização dos ativos ainda não amortizados ou depreciados com base no valor novo de reposição (VNR).

Desta forma, Furnas aceitou as condições de renovação antecipada das concessões previstas na legislação citada acima, assinando em dezembro de 2012, os contratos de prorrogação das concessões afetadas, passando todos os bens vinculados ao respectivo contrato para a União, sob a administração da Empresa.

(...)

Respostas ao Item 3:

(...)

Em 1º de novembro de 2012, o Ministério das Minas e Energia (MME) e o Ministério da Fazenda emitiram a Portaria Interministerial nº 580, que fixaram os valores das indenizações dos ativos de geração e transmissão afetados pela Lei nº 12.783/2013.

A Aneel, através da Resolução Normativa nº 596 de 19 de dezembro de 2013, estabeleceu regras para o cálculo das indenizações dos bens reversíveis ainda não depreciados ou amortizados, no âmbito da Lei nº 12.783/2013.

Furnas foi indenizada pelo governo no valor de R\$ 2.878.027.799,89.

A documentação que suporta esse registro foi a Portaria nº 580 do MME (DOC_2_A_6_1_PORT_580_MME_MF_INDENIZACAO_RBNl), que em seu Anexo II, definiu o valor a ser indenizado a Furnas relativo aos ativos de transmissão RBNl, no montante de R\$ 2.878.027.799,89.

Para se chegar ao saldo líquido da operação, deve-se considerar o custo líquido patrimonial dos ativos de transmissão (montante de perdas RBNl) no montante de R\$ 1.969.729.517,77 (ver informação descrita no item 1 desta TIF).

Abaixo, o resultado da operação entre os ativos de transmissão existentes na época e a indenização correspondente:

Ativo de Transmissão – RBNl	R\$ 1.969.729.517,77
Indenização RBNl	<u>(R\$ 2.878.027.799,89)</u>
Efeito na DRE	<u>(R\$ 908.298.292,12)</u>

A indenização dos ativos não amortizados ou depreciados paga as empresas que optaram por renovar as suas concessões, impostas pelo poder público, no âmbito da Lei no 12.783/2013 constitui mera recomposição patrimonial por desapropriação (reversão), ou seja, não constitui renda tampouco acréscimo ao patrimônio.

A documentação que suporta o valor indenizado pelo Governo, é o DOC_2_A_6_2_EXCLUSOES_L87_F09A_INDENIZACAO_RBNl." (grifei)

Entretanto, este não é o entendimento encampado pela Fiscalização da RFB, como veremos adiante.

Em suma, pelo raciocínio da recorrente os R\$ 908 milhões teriam caráter indenizatório, por isso ao largo da tributação de IRPJ e de CSLL. Para o Fisco, porém, adotando o posicionamento expresso pela Nota Técnica nº 3 – COSIT, independentemente da nomenclatura legal ou contratual, essas indenizações *“constituem receita da concessionária de energia elétrica, eis que são recebidas em razão da execução do contrato de concessão e ademais não representam acréscimo ao passivo da empresa”* (TVF – fls. 667).

Pois bem, primordial e preliminarmente, necessário se faz definir **qual** a origem desta receita de R\$ 908 milhões e compreender as justificativas fornecidas pela contribuinte para sua exclusão na apuração do IRPJ e da CSLL, consignada no seu LALUR (fls. 657/658), isto porque, como sabido, valores pagos pelo Poder Público, em casos de desapropriação, possuem regras próprias de tributação.

Todavia, além disso, imperativo se verifique o tratamento tributário das **indenizações** pagas nos termos da Medida Provisória nº 579, de 2012, convertida na Lei nº 12.783, de 2013, à luz do regramento jurídico das **reversões** de bens de concessionárias.

Ou seja, cabe separar as duas regras jurídicas, indenizações e reversões.

No caso das empresas voltadas à área de energia elétrica, o art. 31 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995 (em plena vigência e que dispôs sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previstos no art. 175, da CF) exige seja mantido pela concessionária o devido inventário e o registro dos bens vinculados à concessão, zelando pela integridade dos mesmos de modo a permitir o real cumprimento dos seus objetivos, traçando, de forma rígida, comportamentos a serem adotados por ambos os contratantes, notadamente para que o serviço público concedido seja prestado de modo a alcançar os interesses da coletividade, sempre lembrando que, extinta a concessão, retornam ao poder concedente todos os bens reversíveis, direitos e privilégios transferidos ao concessionário conforme previsto no edital e estabelecido no contrato.

Reversão, então, pode ser singelamente definida como a entrega pelo concessionário ao Poder Concedente dos bens vinculados à concessão por ocasião do fim do contrato, de modo a permitir sua continuidade dos serviços prestados à população pelo próprio ente estatal ou outra concessionária/permissionária. Essa devolução constitui um corolário do contrato em que o concessionário se coloca transitoriamente em lugar do Poder Público concedente para a prestação de um serviço que incumbe a este.

Isso leva a que somente os bens efetivamente atrelados ao contrato de concessão são passíveis de reversão. Do contrário, se quisesse o Poder Concedente apropriar-se de todos os bens da concessionária, indiscriminadamente, configurar-se-ia um autêntico processo de desapropriação, não só dos bens da empresa mas também do seu capital.

Com essa reserva, é justo inferir que ao termo final do contrato de concessão o Poder Concedente pode recolher (de volta) o acervo vinculado ao contrato em condições regulares, capazes de assegurar a continuidade do serviço, e o Concessionário recobrar inteiramente o que fora investido durante o contrato na manutenção dos bens reversíveis.

Em suma, conforme ensinamento de Afrânio de Carvalho sobre a natureza jurídica dos bens reversíveis:

“...o direito positivo brasileiro atribui ao concessionário a propriedade dos bens da concessão. Torna-se, porém, necessário levar a indagação adiante para saber qual a natureza dessa propriedade. Será a propriedade comum? Para responder cumpre ponderar que os bens sobre os quais recai a propriedade do concessionário estão sujeitos a reversão ao Estado no fim do prazo da concessão. A reversão dos bens ao Estado depende, por conseguinte do advento de um termo que extingue a propriedade do concessionário. Esta se coloca assim no âmbito dos artigos 123, 124 e 647 do Código Civil como propriedade resolúvel. Dêsses artigos o último parece ter sido redigido de propósito para apanhar o caso vertente, pois, deixando de falar em transferência original de bens, convém, à concessão, que não é comumente translativa. A resposta já havia sido dada com acerto por Carlos de Carvalho no artigo 381 da Nova Consolidação das Leis Civis: "O domínio ou propriedade resolúvel pode resultar de concessão do poder público".

*A natureza resolúvel da propriedade do concessionário resulta, portanto, da cláusula de reversão de bens inerente ao contrato de concessão de serviço público. Essa cláusula importa na aposição de um termo resolutivo a todo negócio de transmissão de bens ao concessionário, quer o alienante seja o próprio concedente, quer seja outrem, como geralmente acontece. Ao passo que, na primeira alternativa, se configura um caso típico, na segunda, que é a mais freqüente na concessão, delinea-se um caso atípico de propriedade resolúvel. Com efeito, neste dá-se a peculiariade de ser o termo resolutivo aposto, não pelo alienante em seu benefício, mas pelo concedente para aderir a todas as futuras transmissões de bens em que o concessionário fôr o adquirente” (CARVALHO, Afrânio de. Propriedade dos bens da concessão. **Revista de Direito administrativo**. Rio de Janeiro, v. 44, p. 16-18, abr./jun. 1956 – apud contrarrazões da PGFN – fls. 992/993).*

Definição que se contrapõe frontalmente à de indenização, cuja característica principal é a “expropriação” do bem que é impingida ao indenizado pelo Poder Público sem que ele tenha possibilidade de reagir a tal medida, cabendo-lhe, somente, a recomposição patrimonial (nem sempre justa, embora a Constituição faça expressa referência a este requisito).

Nesse caminhar, como os bens do concessionário lhe pertencem provisoriamente, ou, mais tecnicamente, em forma de “propriedade resolúvel”, incabível querer jungir nos mesmos conceitos reversão e indenização, porque, enquanto aquela advém de uma cláusula inerente aos contratos de concessão que estabelece a obrigação de o concessionário entregar os bens afetados ao serviço público para o poder concedente ao término da concessão, esta última, via expropriação (ou desapropriação), desassocia-se de qualquer contrato firmado entre a Administração Pública e um particular e não se vincula a termo algum, como ocorre com a reversão.

Assim, embora a consequência final seja a de transferir para o Estado a propriedade de um bem, os institutos não podem jamais ser confundidos.

Na **reversão**, tem-se um bem que já era do Estado e é transferido ao particular por força de lei e de contratos vinculantes que permitem a exploração de serviços que deveria o

Poder Público efetuar e que é concedido em caráter precário ao concessionário para que o faça e que, **ao final da avença deve voltar ao concedente**; no segundo caso – **indenização** – o bem expropriado **nunca** pertenceu ao Estado, que dele se apossa ostensivamente.

É reconhecido que em todas as circunstâncias, ao final da concessão, o concessionário terá direito à 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. (art. 36, da Lei nº 8.987/1995).

Este descaixe do Estado a favor da concessionária é, claramente, uma **indenização** que visa – aí sim – recompor o patrimônio da concessionária pelos gastos que teve para a manutenção da capacidade operacional e que não conseguiu recuperar pelo fim da concessão, sempre alertando que tal montante será sempre líquido de depreciações e amortizações, como, aliás, não poderia deixar de ser, já que tais rubricas reduziram ao longo do tempo as bases imponíveis dos tributos sujeitos ao lucro.

Em forma sinótica:

1. Investimentos realizados pela concessionária ao longo do período de concessão – valor histórico;
2. (-) Depreciações/amortizações realizadas;
3. (=) Valor a ser indenizado

De outro canto, o valor a que a concessionária fará jus na forma tratada pela MP nº 579/2012, tem como parâmetro de cálculo:

1 **o valor novo de reposição (VNR)** subtraído do saldo depreciado/amortizado dos bens (VNR – depreciação = indenização);

2. as amortizações e depreciações de bens reversíveis associadas à vida útil de tais bens, não tendo correlação com recuperação do investimento ou remuneração do capital aplicado nas concessões; e,

3. a indenização não está atrelada a ressarcimento ou recuperação do capital empregado pelo concessionário, **sendo que a remuneração deste capital é feita por meio das tarifas cobradas dos consumidores.**

Em síntese, o regime jurídico das indenizações previstas na Medida Provisória nº 579, de 2012, tem ponto central o valor de reposição dos investimentos e não a remuneração do capital investido.

Resumindo, enquanto a indenização prevista no artigo 36, da Lei nº 8.987/1995, matriz legislativa das concessões e permissões estatais de que trata o artigo 175, da Constituição Federal define que a concessionária **apenas tem direito de receber**, como decorrência da reversão, **o valor correspondente ao custo histórico dos bens reversíveis** afetados à execução do contrato de concessão, a MP nº 579/2012 cuida de outra faceta, dispondo a metodologia de, primeiro, a) calcular **o valor atualizado dos bens reversíveis** – representado pelo **valor novo de reposição (VNR)**; depois, b) **deduzir do VNR a parcela já amortizada ou**

depreciada, não cuidando, em momento algum, de c) recomposição do patrimônio investido, que, por óbvio, d) deveria ser apurado e limitado ao custo histórico dos bens reversíveis.

Em outro dizer, parâmetros diferentes, sobre bases diferentes, com conceitos diferentes e resultados diferentes.

No primeiro caso, valor histórico das aplicações (-) depreciações e amortizações ainda não realizadas: **(=) recomposição do patrimônio efetivamente investido.**

No segundo, valor novo de reposição (-) saldos de depreciação e amortização: **(=) valor que não tem qualquer correlação com a recomposição do valor histórico do patrimônio investido.**

Em um exemplo bem singelo:

No primeiro caso (Lei nº 8.987/1995):

- | | | |
|----|--|------------------|
| 1. | Investimentos realizados pela concessionária ao longo do período de concessão: | 100 |
| 2. | Depreciações/amortizações realizadas | (60) |
| 3. | Valor da indenização prevista pelo art. 36, da Lei nº 8.987/1995 | <u>40</u> |

No segundo caso (MP nº 579/2012):

- | | | |
|----|--|------------------|
| 1. | “Valor Novo de Reposição” (VNR) - bens reversíveis “atualizados” | 150 |
| 2. | Depreciações/amortizações vinculadas ao VNR | (90) |
| 3. | Valor da indenização prevista pela MP nº 579/2012 | <u>60</u> |

Ora, a diferença é flagrante: de um lado, no primeiro exemplo, a **indenização** que devolve ao concessionário o que ele REALMENTE investiu patrimonialmente e não poderia mais se ressarcir pelo fim da concessão e reversão ao Poder Estatal concedente dos bens concedidos, no caso, **40**; de outro lado, embora tenha investido somente 100 e tendo que receber para recompor seu patrimônio o montante de 40, **efetivamente recebe 60**, fruto da metodologia adotada que tomou o nominado VNR como base inicial.

Com isso, é mais que evidente, recuperaria seu patrimônio desfalcado em 40 e ainda teria um “plus” de 20, ou seja, **claramente uma receita.**

Posição bem apontada pela PGFN em suas contrarrazões (fls. 1007/1008):

“Percebe-se, portanto, que o concessionário apenas tem direito de receber, como decorrência da reversão, o valor correspondente ao custo histórico dos bens reversíveis afetados à execução do contrato de concessão. Seguindo essa lógica, se o concessionário tiver submetido os bens reversíveis aos mecanismos da depreciação ou da amortização, durante o prazo da concessão, os valores depreciados/amortizados devem ser expurgados do valor da indenização. Com efeito, se não forem deduzidas do custo histórico dos bens

*reversíveis os valores relativos à depreciação/amortização já computados e usufruídos pelo concessionário, a consequência será um duplo benefício ao concessionário e, por conseguinte, um duplo ônus para o Poder Público e para a sociedade. No tocante ao Poder Público, tem-se que a **depreciação ou a amortização significam diminuição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL**, pois a legislação dos referidos tributos permite a dedução dessas despesas para fins fiscais. Por seu turno, **as cotas de depreciação ou amortização também podem servir de parâmetro para a fixação do valor das tarifas cobradas dos consumidores**. Em outras palavras, o concessionário obtém a recomposição patrimonial pelo capital investido por meio das tarifas cobradas dos consumidores. O resultado dessas duas políticas de ressarcimento ao concessionário – uma fiscal e outra tarifária – é que o **concessionário deduz da base de cálculo do IRPJ e da CSLL cotas de depreciação e amortização, ao mesmo tempo em que os consumidores pagam tarifas que servem para restituir o capital investido**. Isso explica o porquê de haver indenização somente nos casos de bens reversíveis não depreciados ou amortizados, e, igualmente, porque é **mandatório que o montante já depreciado ou amortizado seja deduzido do custo histórico dos bens reversíveis, no momento de fixar a indenização**.*

Não obstante, imaginemos que seja atribuído ao bem reversível, ao final da concessão, um valor maior do que o custo histórico. Nessa situação, o concessionário pode nutrir expectativa de se beneficiar de eventual valorização do bem reversível, de modo a pleitear uma indenização que supere o custo histórico do bem?

*Essa sistemática se mostra completamente contraditória com o regime de concessões e o regime jurídico dos bens reversíveis. Conforme salientado anteriormente, os concessionários possuem a propriedade resolúvel dos bens reversíveis, ou seja, a propriedade de tais bens está vinculado ao termo do contrato de concessão. Disso resulta uma série de consequências jurídicas, dentre elas o fato de que o seu direito de propriedade é limitado e intrinsecamente associado à exploração do serviço público. Tanto é assim que o concessionário não possui o direito de dispor do bem reversível, já que se pressupõe que este é indispensável à continuidade do serviço público e, por isso, deverá ser entregue ao Poder concedente ao final do contrato de concessão. Portanto, **não há justificativa para que o concessionário seja “indenizado” por eventual avaliação dos bens reversíveis acima do custo histórico, visto que isso significaria pagar ao concessionário mais do que o valor que investiu**”. (destacado no original)*

A respeito, pela sua proficiência, reproduzo excerto do voto condutor da decisão recorrida, em tudo aplicável (Ac. DRJ - fls. 902 – com destaque acrescido):

“7.4. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão. Portanto, não acarreta qualquer

aumento no patrimônio e, conseqüentemente, não há que se falar em incidência do IRPJ.

7.5. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização ultrapassar o valor do dano material verificado, ou quando se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (lucro cessante). A indenização que acarreta acréscimo patrimonial configura fato gerador do imposto de renda e, como tal, ficará sujeita a tributação, a não ser que esteja excluída por isenção legal”.

Antes de prosseguir, impende uma observação.

Poderia ser alegado que a segunda metodologia seria mais justa por permitir recompor valores atualizados (de reposição) e não valores históricos, sempre sujeitos à corrosão inflacionária.

Esta linha de pensamento tem lógica bem sustentável, mais ainda depois da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais.

Porém, como já dito rapidamente antes, esta “recomposição” atualizada do capital investido pela concessionária já ocorre **por ocasião da fixação das tarifas de energia elétrica** quando, “dentro” do que é pago pelos consumidores, está embutida variável que leva em conta tais aplicações de capital. Desse modo, com essa recomposição mais a pretendida pela recorrente, o benefício seria duplo, a uma pela fixação na tarifa, a duas pela utilização do valor de reposição para os cálculos indenizatórios.

Assim, vejo que o valor de R\$ 908.298.292,12 se amolda exatamente nestes termos, ou seja, “receita tributável”, posto que não comporta, em seu bojo, os requisitos insertos na Lei nº 8.987/1995 para ser tida como “indenização” e, por isso, ficar ao largo da tributação de IRPJ e de CSLL.

A própria recorrente, por vias outras, assume se estar diante de receitas, ao responder a intimação fiscal (TVF – fls. 658):

<i>Abaixo, o resultado da operação entre os ativos de transmissão existentes na época e a indenização correspondente:</i>	
<i>Ativo de Transmissão – RBNI</i>	<i>R\$ 1.969.729.517,77</i>
<i>Indenização RBNI</i>	<i>(R\$ 2.878.027.799,89)</i>
<i>Efeito na DRE</i>	<i>(R\$ 908.298.292,12)</i>

Que se confirma com a leitura das Demonstrações Financeiras da contribuinte referentes ao ano-calendário de 2012:

➤ fls. 213:

Eletrobras Furnas						
NOTAS EXPLICATIVAS DA ADMINISTRAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2012 (INDIVIDUAL E CONSOLIDADO)						
Descrição	Efeitos Patrimoniais				DRE	
	Valor Contábil (líquido)	Indenização Recebida	Ajuste a VNR / Baixa	CT Oneroso	Saldo Líquido	Ganho (perda) (Lei nº 12.783/2013)
Transmissão						
Empreendimentos já prorrogados	6.985.984	2.878.028	422.104	(1.407.057)	4.530.060	(830.360)
Parcela Indenizada						
Rede básica - novos empreendimentos (RBNI)	1.969.729	2.878.028	908.299	-	-	908.299

No detalhe:

Efeitos Patrimoniais		
Valor Contábil (líquido)	Indenização Recebida	Ajuste a VNR / Baixa
6.985.984	2.878.028	422.104
1.969.729	2.878.028	908.299

De outro giro, milita em desfavor da recorrente o tratamento que deu a esta receita e o que deu às perdas pela reversão dos bens à União (mesma situação fática) em face da prorrogação contratual da concessão prevista na MP nº 579/2012, isto é, **enquanto EXCLUIU do LALUR a receita de R\$ 908 milhões, NÃO EXCLUIU as perdas de R\$ 4.199.097.371,16.**

Ou seja, para a recorrente a receita (ganho) seria não tributável, por isso a excluiu do LALUR (cf. DIPJ - Ficha 09A – Linha 87). Em contrapartida, o custo (perda) seria dedutível, por isso não foi excluído na mesma Ficha.

Veja-se (fls. 413):

FURNAS		
N.Ref. GPG.F.E.004.2017		Pág. 03 / 11
Respostas ao Item 2 :		
a) Demonstramos no quadro abaixo, a composição das exclusões no montante de R\$ 1.259.459.405,05, informada na linha 87 da Ficha 9A da DIPJ 2013, ano-calendário 2012		
a.1 (-) Doações a Entidades com Reconhecimento de Utilidade Pública Federal		-3 553 372,88
a.2 (-) Estorno da Provisão Energia Comprada - Eletronuclear (4141001001)		-25 946 940,77
a.3 (-) Estorno Dívida (Encargos de Juros e Variação Monetária) - FRG (ORA) p/adequação ao IFRS		-48 636 167,24
a.4 (-) Ajuste Deliberação CVM 600 (4101011002)		-110 937 484,04
a.5 (-) Ajuste (GANHO) do Benefício Pós-Emprego Conf. Laudo Atuarial (3790030001)		-161 967 158,00
a.6 (-) Ganho na Baixa da RBNI Contrato 062 (Lei 12 783)		908 298 282,12
Total		1.259.459.405,05

Tal procedimento, *per si*, bem demonstra o tratamento desigual dado pela recorrente aos fatos presentes nos autos, posto que, atreladamente ao valor da indenização discutida no presente processo administrativo os ativos avaliados pelo RBNI avaliados contabilmente em R\$ 1.969.729.517,77 para fins da perda de R\$ 4,1 bilhões, são os mesmos

apontados pela contribuinte para a apuração da receita não operacional de R\$ 908 milhões (indenização bens reversíveis).

De qualquer modo, abstraindo o fato de a perda não ter sido incluída entre as adições do LALUR, fato é que, no que interessa, INEXISTE previsão legal a ensejar a exclusão das bases imponíveis de IRPJ e de CSLL da receita aqui tratada, o que só poderia ocorrer caso houvesse legislação tributária autorizativa para tal procedimento em face da estrita reserva legal que cerca o Direito Público e especialmente o Direito Tributário-Fiscal.

Não tendo a MP nº 579/2012 nem a sua conversão na Lei nº 12.783/2013 trazido qualquer mensagem neste sentido, incabível a tentativa de excluir o ganho da tributação, valendo destacar que a recorrente, embora tenha feito uma peça recursal bastante sólida em termos de argumentação, neste aspecto específico limitou-se às ponderações trazidas, não apontando “qual” dispositivo legal permitiria a exclusão pretendida.

Finalmente, não pode ser olvidado, a recorrente já havia instado a Administração Tributária a se pronunciar, via consulta, a respeito do procedimento envolvendo a situação aqui elencada (SC nº 49 de 30/04/2013, da Divisão de Tributação da SRRF/7ª.RF, constante do processo administrativo nº 16682.720079/2013-20), obtendo em resposta a seguinte mensagem:

39 Sendo assim, de acordo com o art. 418 do RIR/99 e considerando os critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, os bens classificados no ativo permanente por ocasião de sua baixa, gerarão, depois do confronto com o valor contábil e o valor efetivo de realização ou baixa, resultado que será tratado como ganho ou perda de capital. Esse resultado será, por seu turno, computado na determinação do lucro real para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

42 Conforme se depreende do art. 43 do CTN, não somente as rendas, genericamente consideradas, mas também os **acréscimos patrimoniais** de qualquer natureza configuram fato gerador do imposto de renda; portanto, a tributação dos valores recebidos a título de indenização tem como pressuposto a existência, ou não, de acréscimo patrimonial.

43 Dessa forma, a pessoa jurídica deverá confrontar o valor recebido a título de indenização com o valor contábil do bem, assim entendido aquele que estiver registrado na escrituração, deduzido, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada. Uma diferença positiva, por representar acréscimo patrimonial, será tributada pelas regras do ganho de capital, as quais se encontram dispostas, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, no art. 418 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), já transcrito.

44 À tributação da CSLL, por sua vez, aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, por força do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995:

Ante todo o exposto, carece de fundamento legal a exclusão das receitas não operacionais, no montante de R\$ 908 milhões, de modo que, correto o procedimento da autoridade fiscal de recompor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e efetuar os lançamentos de ofício aqui apreciados.

Assim, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário em relação à primeira infração – “exclusões não autorizadas na apuração do Lucro Real”.

Analiso a seguir as segunda infração.

DA MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS MENSAIS

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**:*

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.
(destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minhas as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, deste CARF, que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela

circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever

individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Pela absoluta pertinência, vale reproduzir excerto do voto condutor exarado pela I. Conselheira e Presidente da CSRF, Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101- 003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018 acerca da matéria:

“Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

(...)

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

(...)

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que

abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias de instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária”.

Entendimento que perfila com jurisprudência dominante no CARF, inclusive na Câmara Superior:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101- 002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão nº 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

Por fim, saliente-se ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007 e aqui o período abrangido é 2012.

Pelos motivos elencados, entendo deva ser mantido o lançamento perpetrado.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Sobre os lançamentos reflexos, a medida está definida no artigo 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF):

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser

objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Certo, pois, que os autos devem ser lavrados de forma concomitante – artigo 9º, § 1º, do PAF e artigo 142 do CTN - e que o julgamento do principal, no caso o IRPJ, refletirá nos demais, observadas as peculiaridades de cada tributo.

Sendo, pois, os lançamentos reflexos mera decorrência do principal e havendo sido este julgado procedente, igual sorte devem colher as demais exigências presentes nos autos.

CONCLUSÃO

Assim, por tudo o que consta dos autos, encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos e a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone