



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001095/2002-78
Recurso nº. : 138.227
Matéria: : IRPJ – EX: DE 1999
Recorrente : ELETROBRÁS TERMONUCLEAR S.A.
Recorrida : 8ª. TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO – RJ. I
Sessão de : 15 de junho de 2005
Acórdão nº. : 101-95.021

ELEMENTO COMBUSTÍVEL – CONSUMO –
INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA –
AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES –
INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O FISCO - A
Resolução ANEEL nº 444/2001 alterou o procedimento de
contabilização do elemento combustível, do ativo
permanente para a conta de estoques no ativo circulante ou
longo prazo. Tal alteração confirma a essência do consumo
de tal elemento, qual seja, a de gasto operacional da
natureza de matéria-prima ou insumos na geração de
energia. O reconhecimento de tal custo a destempo, com
inobservância do regime de competência, só permite
exigência de ofício se dele houver prejuízo ao fisco,
conforme o § 5º, do artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
interposto por ELETROBRÁS TERMONUCLEAR S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho
de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos
termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 AGO 2005

Processo nº. : 18471.001095/2002-78
Acórdão nº. : 101-95.021

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.



Processo nº. : 18471.001095/2002-78
Acórdão nº. : 101-95.021

Recurso nº. : 138.227
Recorrente : ELETROBRÁS TERMONUCLEAR S.A.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de IRPJ, referente ao ano-calendário de 1998, tendo em vista ajuste a débito de lucros acumulados com exclusão do lucro líquido para cálculo do lucro real.

Intimada a esclarecer referido ajuste, informou a contribuinte que procedeu em 1998 uma aferição nos estoques do elemento combustível nuclear, analisando antigas cargas que já haviam passado pelo processo de energia. Indicou que, de acordo com a ANELL (Agência Nacional de Energia Elétrica), o elemento combustível deve ser registrado no ativo imobilizado, sendo que a nova avaliação das cargas, tomadas pela sua real capacidade de geração de energia, determinou um ajuste redutor de lucros acumulados, inclusive por tratar-se de valores que já deveriam ter sido amortizados no momento da geração de energia.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 66 consta o seguinte, *verbis*:

“O procedimento contábil adotado pelo contribuinte não merece reparos, pois de acordo com o § 1º do artigo 186 da Lei 6.404/76, os ajustes de períodos-base anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou de retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes; e determinando o seu registro fora do resultado do período, sendo diretamente lançado contra Lucros Acumulados.

Em vista do exposto, esta fiscalização não pode aceitar a exclusão de R\$56.845.162,16 relativa à Baixa de Estoque do Elemento Combustível do Lucro Líquido do período para efeito do Lucro Real e da Contribuição Social sobre o Lucro, porque não sendo de competência do período-base da escrituração, a despesa regularizada não deve afetar o lucro líquido desse período.”

A exigência foi integralmente mantida pela DRJ no Rio de Janeiro, conforme a seguinte ementa:

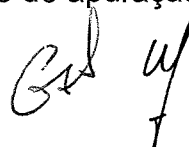
Processo nº. : 18471.001095/2002-78
Acórdão nº. : 101-95.021

“APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÕES. AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. Os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores não podem afetar as receitas ou despesas do ano em que se deu o ajuste. Não podem ser consignadas as exclusões que possam resultar da falta de registro na escrituração comercial de custos ou de despesas operacionais, ou ainda, as que tenham por objeto complementar valor da mesma natureza registrado insuficientemente.”

Irresignada, a ora recorrente apresentou o recurso de fls. 129, interposto na data de 22/04/03, tempestivo, tendo em vista que o dia anterior era feriado nacional. As suas razões podem ser assim resumidas:

1- após considerações sobre o conceito de renda e acréscimo patrimonial, afirma que “é de se notar que a despesa registrada pela Recorrida (sic) fora do período de competência atende plenamente aos requisitos de dedutibilidade previstos no RIR. Trata-se de despesa de amortização de um ativo diferido (combustível nuclear), fonte de geração de energia elétrica produzida pela Recorrida (sic). Resta claro, portanto, que se trata de uma despesa necessária, usual e comprovada. Essa constatação jamais foi posta em dúvida no auto de infração e na decisão recorrida, momento em que as autoridades tiveram oportunidade de apreciação da origem da despesa ou de sua dedutibilidade em tese. A glosa se deu única e exclusivamente em função de tais despesas terem sido registradas e imputadas ao cálculo do IRPJ fora do período de competência. Isso significa que, se tivessem sido computadas na competência tais despesas teriam sido consideradas dedutíveis, tanto pelos agentes fiscalizadores, quanto pela Turma que proferiu a decisão administrativa de 1ª instância”;

2- em consequência do disposto no item precedente, afirmou a recorrente que, por força do disposto no artigo 273 do RIR/94, a inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de receita ou despesas somente constitui fundamento para lançamento se dela resultar postergação de pagamento de imposto ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração;



Processo nº. : 18471.001095/2002-78
Acórdão nº. : 101-95.021

3- citou também os Pareceres Normativos Cosit 58/77, 57/79 e 02/96;

4- argumenta no sentido da flagrante ilegalidade do auto de infração em face do desrespeito aos mandamentos editados pela própria Receita Federal;

5- junta a DIPJ referente ao ano-calendário de 1997 para demonstrar que, tivesse reduzido as despesas na escrituração daquele período de apuração, ainda assim restaria tributo a pagar, no entanto em montante muito inferior, o que demonstra inexistir prejuízo ao fisco. Pelo contrário, teria este se beneficiado, pelo recolhimento antecipado do tributo;

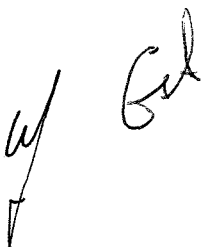
6- afirma também que o respeito à Lei das S.A., mediante o registro à conta de lucros acumulados não pode prejudicá-la, seja porque respeitou norma imperativa, seja em razão do princípio da isonomia;

7- ad argumentandum, alega que seu procedimento deve ser considerado como mera compensação do tributo pago a maior no ano-calendário anterior;

8- pede o cancelamento da exigência.

Há arrolamento.

É o Relatório.



Processo nº. : 18471.001095/2002-78
Acórdão nº. : 101-95.021

VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, haja vista a existência de arrolamento.

Não há novidade na questão referente a dedutibilidade acumulada de amortizações e depreciações não registradas ao longo do tempo certo pelo contribuinte.

A matéria foi tratada no Parecer Normativo CST 79/76, que tem a seguinte ementa:

“Respeitados os limites, mínimo de tempo e máximo de taxas, a pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a depreciação dos bens do ativo em qualquer percentual. A omissão, ou uso de taxas normais ou inferiores, em um ou mais exercício, não pressupõe renúncia do direito à utilização de taxas de depreciação acelerada, quando for o caso.”

Depreende-se melhor, entretanto, o entendimento do Fisco, nos seguintes itens do referido Parecer:

“2. A depreciação dos bens do ativo é uma faculdade, não uma obrigação, conforme se depreende da análise literal dos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda que tratam da matéria: arts. 193, § 2º (normal), § 3º (por turno de trabalhos), §§ 4º e 5º (uso em condições anormais), e 194 e parágrafos (por incentivo fiscal). Essa afirmativa é fundada nos vocábulos poderá e poderão, insertos no início dos artigos citados. Assim, não há obrigatoriedade de se efetuar a depreciação em todos os exercícios financeiros de atividade da empresa. A legislação tributária fixa percentuais máximos e períodos mínimos de depreciação, não proibindo a empresa de apropriar quotas inferiores às permitidas, ou mesmo deixar de depreciar.

3. Além disso, como a incidência do imposto de renda é baseada em espaços de tempo perfeitamente delimitados, (arts. 127, *caput*, 135, § 1º, e 221, *caput*, do Regulamento do Imposto de Renda/75), é de se admitir que a opção por qualquer das formas de depreciação seja

Processo nº. : 18471.001095/2002-78
Acórdão nº. : 101-95.021

efetuada em cada um dos exercícios. Logo, a empresa poderá utilizar-se ora da depreciação normal, ora da depreciação acelerada, se a esta tiver direito.

4. Porém, se a empresa adotar qualquer taxa de depreciação inferior á permitida, as importâncias não apropriadas não poderão ser recuperadas posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas anualmente permitidas para cada exercício e cada bem em especial...”

Se essa questão não é nova, o que traz distinção ao caso presente é a natureza do ativo, o elemento combustível utilizado para gerar energia nuclear.

Causou-me espécie a definição do mesmo como ativo permanente.

Inicialmente, porque não representa um direito ou intangível que se utiliza por certo tempo, como os ativos diferidos. Também não se equipara a uma reserva mineral que se esgota pela extração, com registro por exaustão (no caso, o elemento se esgota pelo consumo no processo produtivo, e não pela exaustão de uma mina). Outrossim, não é equipamento ou bem móvel utilizado na produção, muito menos imobilizado.

No entanto, a Resolução nº 1 da ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica), de 29/12/97, determinava em seu item 34 que “as imobilizações relativas aos elementos combustíveis nucleares, dada a sua condição especial, não serão reintegradas, mas amortizadas em função do consumo do combustível nuclear que lhe é intrínseco”. Havia então, no plano de contas determinado por aquela agência as rubricas 132.01.1.9 e 132.01.2.1 que, no permanente, registravam os “estoques” do elemento combustível nuclear a serem amortizados.

Por seu turno, através das INs 162/88 e 130/99, a Secretaria da Receita Federal delimitou a amortização do elemento combustível em 10%.

Porém, ao analisar estes autos, sempre me pareceu que a verdadeira natureza do elemento combustível na geração da energia nuclear é de matéria-prima para a produção de energia, gasto corrente registrável pelo regime de



Processo nº. : 18471.001095/2002-78
Acórdão nº. : 101-95.021

competência quando da efetiva alienação do produto final, no caso a energia gerada.

Acalmou-me o espírito a constatação da nova orientação para registro do elemento combustível como estoque de matéria-prima, seja no circulante ou no realizável a longo prazo, emanada da Resolução ANEEL nº 444 de 2001, com registro na conta 112.71, e consumo (amortização) a débito da conta 615.01.1.1 (Gastos Operacionais – Geração – Usinas – Custo de Operação, Natureza do Gasto 12 – Matéria-Prima e Insumos para a produção de Energia Elétrica).

Na mencionada Resolução nº 444, a qual define o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, consta cristalinamente no quadro comparativo de procedimentos, item 4, a alteração de critério, antes no imobilizado, agora como estoque no ativo circulante ou longo prazo. Já no subitem 7.2.13 (Estoques) afirma-se que a rubrica destina-se à contabilização de “minério de urânio existente nos depósitos ou em poder de terceiros para conversão e/ou fabricação, assim como o combustível nuclear inserido no núcleo do reator e estocado em poços de combustível”.

Resta confirmada a verdadeira natureza do elemento combustível, e esta é de matéria-prima da energia, custo dedutível por competência, e não mera faculdade de amortização de ativo permanente.

O registro a destempo de custo enquadra-se nas disposições referentes à inobservância do regime de competência, que, conforme o já antigo Parecer Normativo CST nº57/79, ao interpretar o disposto no § 5º do artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77, só pode gerar lançamento se houver prejuízo ao Fisco:

“Após a vigência do Decreto-Lei 1.598, de 26 de setembro de 1977, a inobservância do regime de competência na escrituração de receita, dedução ou reconhecimento de lucro, só tem relevância, para fins do imposto sobre a renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, traduzindo em redução ou postergação de pagamento de imposto.”

Processo nº. : 18471.001095/2002-78
Acórdão nº. : 101-95.021

A disposição legal supracitada vem atualmente reproduzida no artigo 273 do RIR/99.

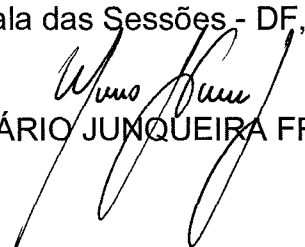
No caso em tela, não apontou a Fiscalização qualquer prejuízo que tenha sido causado ao Fisco pela postergação do custo de produção da energia, fato que poderia ocorrer, caso a contabilização do mesmo por competência viesse a gerar um prejuízo fiscal sujeito a limitações em sua compensação, *verbi gratia*.

Adicionalmente, a contabilização de tais valores como ajustes de exercício anteriores me parece plenamente adequada, por são elementos formadores de resultados passados. O que nos interessa é a correta base de cálculo do tributo, na qual o contribuinte apenas postergou custo, o que veio inclusive a beneficiar o próprio Fisco.

Isso posto, voto pelo provimento do recurso voluntário.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2005


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 