



Solução de Consulta nº 47 - Cosit

Data 22 de junho de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

CONCESSIONÁRIAS, PERMISSONÁRIAS E AUTORIZADAS. SETOR DE ENERGIA ELÉTRICA. ATIVIDADE DE GERAÇÃO. DEPRECIÇÃO. TAXA APLICÁVEL.

Até o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, as empresas concessionárias de serviços de energia elétrica, para fins fiscais, deveriam utilizar as taxas de depreciação determinadas pela legislação regulatória, nos termos da IN SRF 02, de 1969.

A partir da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se o disposto nos §§1º, 15 e 16 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, a nova disciplina das depreciações fiscais que revogou o tratamento previsto pela IN SRF 02, de 1969.

Por força do art. 37 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, as empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas de geração de energia elétrica podem, para fins fiscais, utilizar a taxa de depreciação fixadas pela RFB, para bens novos, adquiridos ou construídos, destinados a empreendimentos cuja concessão, permissão ou autorização tenha sido outorgada a partir de 22 de novembro de 2005 até 31 de dezembro de 2018.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, art. 2º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 57; Lei nº 9.074, de 1995, art. 4º, § 5º; Lei nº 11.196, de 2005, art. 37; Lei nº 12.973, de 2014, art. 40; Decreto nº 54.937, de 1964; IN nº 1.700, de 2017, art. 61; IN SRF nº 02, de 1969; PN CST nº 153, de 1975.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta formulada sem a indicação do dispositivo legal que ensejou dúvida de interpretação, ou que trate de solicitação de assessoria contábil, ou que verse sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, II, IX e XIV.

Relatório

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade relativa à produção independente de energia, formula consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da legislação referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

2. Afirma que está sujeita ao regime de tributação do lucro real e é detentora de um contrato de concessão que impôs a obrigação de realizar investimentos para construção e operação de uma usina hidrelétrica, assegurando, como contrapartida, o direito de exploração do potencial hidrelétrico pelo prazo de 35 anos. Informa haver dúvida quanto ao direito de indenização, ao final da concessão, dos investimentos realizados e ainda não amortizados ou depreciados segundo as taxas da ANEEL.

3. Informa que reconhece, desde o início de suas atividades operacionais, a depreciação contábil de seus ativos segundo as taxas de depreciação fixadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), em atenção às regras contidas no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MCSE). Declara que os resultados decorrentes da depreciação contábil são praticamente idênticos aos resultados fiscais, já que não se utilizaria das regras de depreciação fiscal segundo as taxas estabelecidas pela RFB.

4. Entende que os resultados societários diferem dos resultados fiscais, já que sofrem ajustes determinados pela legislação tributária, que o lucro fiscal corresponde ao lucro contábil acrescido de adições e reduzido por deduções permitidas pela legislação. Cita os arts. 6º e 8º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os arts. 57 e 58 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e conclui sobre a possibilidade de uma pessoa jurídica ter um resultado contábil e societário, e apurar um resultado tributário diverso.

5. Cita o art. 37 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quanto à possibilidade de empresas do setor elétrico utilizarem taxas de depreciação fiscal diferentes das taxas de depreciação contábil e regulatória.

6. Afirma que a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, efetuou alterações na Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, prevendo expressamente que a diferença entre a depreciação fiscal e a depreciação contábil, caso essa seja menor, seja excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, o que o fez entender que todas as empresas do setor elétrico teriam direito à depreciação fiscal estabelecida pela RFB.

7. Entende que quando a depreciação usada para determinar o lucro tributável diferir daquela usada para determinar o lucro contábil (mediante ajustes na Escrituração Contábil Fiscal - ECF), deverá ser reconhecido um passivo ou ativo fiscal diferido. Cita o Pronunciamento Técnico CPC nº 32 e afirma que, quando as taxas de depreciação fiscais forem mais aceleradas que as taxas de depreciação contábeis, deverá constituir um passivo fiscal diferido, que perdurará até que o bem seja totalmente depreciado sob os critérios fiscais, quando deverá ser revertido, sendo efetuadas as adições na ECF.

8. Informa que possui terrenos em seu ativo imobilizado que reverterão à União, ao fim da concessão, sem a certeza quanto a eventual direito à indenização.

9 Declara que atualmente não efetua a depreciação dos terrenos, tendo em vista o art. 57, § 10, “a” da Lei nº 4.506, de 1964. Porém, devido às particularidades do contrato de concessão, está em **dúvida** se poderia realocá-los no ativo intangível para serem amortizados dentro do prazo de concessão, com fundamento no art. 58, alínea “a” da Lei nº 4.506, de 1964.

10. Apresenta os questionamentos abaixo reproduzidos com alterações:

1) É possível que uma pessoa jurídica tenha um determinado resultado contábil e societário (lucro ou prejuízo contábil), e, ao mesmo tempo, apure um resultado tributário diverso (lucro ou prejuízo fiscal), que poderá ser maior ou menor, mediante a aplicação na ECF dos ajustes determinados ou permitidos pela legislação tributária (adições ou exclusões), que definirão em conjunto a base de cálculo dos tributos sobre a renda?

2) Está obrigada a se utilizar, fiscalmente, dos mesmos critérios e prazos estipulados de depreciação e amortização estabelecidos pelas regras regulatórias previstos pela ANEEL? Poderá depreciar seus ativos na contabilidade societária de maneira diversa daquela especificada pela ANEEL? Poderá utilizar tanto a depreciação contábil (segundo as taxas da ANEEL) e fiscalmente as taxas de depreciação da Receita Federal?

3) Está correto o entendimento de que, quando a depreciação usada para determinar o lucro tributável diferir daquela usada para determinar o lucro contábil, deverá ser reconhecida a existência de um passivo ou um ativo fiscal diferido; sendo que essa diferença temporária surge, e resulta em passivo fiscal diferido, quando a depreciação para fins fiscais é mais acelerada do que a utilizada para fins contábeis?

4) Poderá amortizar, dentro do prazo da concessão, com fundamento no artigo 58, alínea “a” da Lei nº 4.506/1964, os investimentos nos terrenos que compõem a usina hidrelétrica, notadamente aqueles destinados à formação do lago, barragem, linhas de transmissão e outros que estejam igualmente vinculados ao aproveitamento do potencial hidrelétrico? E ainda, poderá, à sua escolha, passar a amortizar contabilmente pelo prazo da concessão (sem ajustes em ECF), ou, alternativamente, poderá efetuar a amortização fiscalmente, via ajustes em sua ECF?

5) Com base nas respostas anteriores, poderá optar entre as alternativas a seguir descritas?

Opção	Critério Utilizado para Depreciação CONTÁBIL	Critério Utilizado para Depreciação FISCAL	Ajustes na ECF (Lalur)	Ajustes na Contabilidade
1 (atual)	Taxas de depreciação ANEEL	Taxas de depreciação ANEEL	Sem ajustes	Sem ajustes
2	Taxas de depreciação ANEEL limitada ao prazo da concessão	Taxas de depreciação ANEEL limitada ao prazo da concessão	Sem ajustes	Sem ajustes
3	Taxas de depreciação ANEEL limitada ao prazo da concessão	Taxas da RFB (IN 1.700/2017)	Exclusões na ECF (ou adições)	Passivo Fiscal Diferido (em caso de exclusões) ou Ativo Fiscal Diferido (em caso de adições)

4	Taxas de depreciação ANEEL	Taxas da RFB (IN 1.700/2017)	Exclusões na ECF (ou adições)	Passivo Fiscal Diferido (em caso de exclusões) ou Ativo Fiscal Diferido (em caso de adições)
---	----------------------------	------------------------------	-------------------------------	--

6) Quanto às opções acima listadas em planilha, poderá escolher o critério individualmente para cada tipo de bem, isto é, poderá diferenciar o critério de depreciação a ser adotado de acordo com o interesse da companhia?

Fundamentos

11. Cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como objetivo a interpretação da legislação tributária, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes, não se prestando a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta. Para produzir efeitos, a consulta deve seguir estrita observância das normas legais, de modo a ser considerada eficaz.

12. Além disso, não cabe à Solução de Consulta discorrer acerca da forma que a consulente deve promover a escrituração contábil da depreciação, tendo em vista tratar-se de assessoria contábil, situação que impede a produção de efeitos da Consulta.

13. O Parecer Normativo CST nº 347, de 8 de outubro de 1970, declara que “a forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade (...) às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização”.

14. Dessa forma, deve-se declarar a ineficácia da consulta quanto ao terceiro questionamento e partes do quarto, do quinto e do sexto questionamentos que se referem à forma de escrituração contábil, nos termos do art. 18, II e XIV, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, já que além de não se referirem à dúvida de interpretação da legislação tributária, também configuram solicitação de assessoria contábil:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

15. Quanto ao primeiro questionamento, percebe-se a inexistência de dúvida por disposição literal de Lei. O resultado fiscal das empresas não é necessariamente igual ao resultado contábil, já que se partindo do lucro líquido apurado contabilmente são efetuados ajustes relativos a adições e exclusões de modo a ser apurado o lucro real/resultado ajustado, conforme consta expressamente no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Devendo-se declarar a ineficácia da consulta quanto a este questionamento, com base no art. 18, inciso IX da IN RFB nº 1.396, de 2013.

DL 1.598/1977

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

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

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

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

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

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

.....
IN RFB 1.396/2013

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

16. Para responder o segundo questionamento, cumpre analisar o histórico da legislação específica para o setor de energia elétrica.

17. Até o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, o Parecer Normativo CST nº 153, de 3 de dezembro de 1975, com base no disposto no item 68 da IN SRF nº 02, de 12 de setembro de 1969, regulou a matéria estabelecendo que as empresas concessionárias de serviços de energia elétrica, inclusive para fins fiscais, deveriam utilizar as taxas de depreciação determinadas pela legislação regulatória, *verbatim*:

"1. Indagação têm sido formuladas a respeito dos critérios aplicáveis para depreciação dos bens do ativo imobilizado das empresas concessionárias de serviços de energia elétrica, bem como de empresas-industriais que produzam energia para consumo próprio e para fornecimento a terceiros.

2. A Instrução Normativa SRF nº 02, de 12.09.69, que consolidou as normas administrativas complementares ou interpretativas da legislação do Imposto de Renda no item 68 de seu anexo, dispõe:

"68. - A depreciação dos bens integrantes do ativo imobilizado das empresas de energia elétrica será realizada na conformidade do disposto no Decreto nº 54.937, de 04.11.64".

3. Torna-se necessário esclarecer, entretanto, que os critérios para depreciação dos bens de ativo instituídos pelo Decreto nº 54.937/64 somente terão aplicação integral quando se tratar de empresas organizadas exclusivamente para explorar serviços de produção, transmissão ou distribuição de energia elétrica e que funcionem sob regime de concessão, outorgado nos termos do que dispõe o Decreto nº 41.019, de 26.02.57, e alterações posteriores.

4. As empresas que desenvolverem mais de uma atividade e que explorem os serviços em questão, estes sob regime de concessão, somente aplicarão os dispositivos do Decreto nº 54.937/64 sobre os bens integrantes de seu complexo de produção, transmissão e distribuição de energia elétrica. Nesse caso, os bens utilizados em outros setores de atividade terão suas quotas de depreciação calculadas de acordo com normas consolidadas nos arts. 193, 194 e 195 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02.09.75.

5. Empresas industriais que produzem energia elétrica para consumo próprio e que forneçam, a título precário, mediante autorização, parcela dessa energia a terceiros, calcular-se-ão as quotas de depreciação relativas aos bens componentes de sua fonte produtora utilizando as mesmas normas dos arts. 193, 194 e 195 do RIR, aplicáveis aos demais bens integrantes de suas instalações industriais."

18. Cabe frisar que o Parecer Normativo CST nº 153, de 3 de dezembro de 1975, somente deixou de produzir efeitos no momento em que a Lei nº 12.973, de 2014, tornou-se eficaz uma vez que não foi referenciado nos Atos Declaratórios Executivos RFB nº 9, de 07 de novembro de 2012, nº 2, de 25 de abril de 2013, nº 6, de 10 de dezembro de 2013, e nº 4, de 5 de agosto de 2014, que revogaram os pareceres normativos neles listados. Nesse período,

também permaneceu em vigor a IN SRF nº 2, de 1969, pois ela não foi mencionada na IN SRF nº 79, de 1º de agosto de 2000, que declara revogadas 2.023 INs.

19. O Decreto nº 54.937, de 4 de novembro de 1964, citado pela IN SRF nº 2, de 1969, traz em seu art. 7º base legal para que a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) estabeleça taxas de depreciação para os ativos que integrem a propriedade em função dos serviços de energia elétrica:

Art. 7º A depreciação dos bens que integram a propriedade em função do serviço será estimada mediante aplicação de tabelas gerais de depreciação elaboradas segundo critérios técnicos justificáveis, aprovadas pelo Diretor da Divisão de Águas do Departamento Nacional da Produção Mineral, as quais indicarão o prazo de vida útil dos bens que normalmente integram a propriedade em função dos serviços de energia elétrica e, quando fôr o caso, as curvas de depreciação.

§ 1º Na aplicação das tabelas gerais de depreciação as Comissões de Tombamento farão as adaptações ou os ajustamentos necessários para levar em conta as condições especiais, quer de construção, quer de operação ou conservação de todos os determinados bens do concessionário, e que justifiquem a adoção de critérios ou de taxas anuais de depreciação diferentes das constantes das tabelas gerais.

§ 2º As tabelas gerais de depreciação referidas neste artigo indicarão os bens imóveis que não serão considerados para efeitos de depreciação.

§ 3º Sempre que houver divergência entre a depreciação calculada e a realmente encontrada no exame físico dos bens, prevalecerá esta última.

§ 4º Determinada a depreciação da propriedade em função do serviço, a Comissão de Tombamento resumirá o resultado da sua apuração em quadros semelhantes aos referidos no art. 6º, § 3º, demonstrando a depreciação acumulada até a data que ser referir o tombamento.

20. É oportuno acrescentar que o aludido decreto foi revogado pelo Decreto nº de 15 de fevereiro de 1991, cuja revogação foi tornada sem efeito pelo Decreto nº de 29 de novembro de 1991. Assim, o acima citado art. 7º está vigente, sendo inclusive utilizado em alguns normativos expedidos pela ANEEL como fundamento de outras normas, a exemplo da Resolução Normativa nº 474, de 7 de fevereiro de 2012, que estabelece novas taxas anuais de depreciação para os ativos em serviço outorgado no setor elétrico.

21. Nesse ínterim, passou a produzir efeitos temporários o art. 37 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, determinando que, para bens novos adquiridos ou construídos destinados a empreendimentos cuja concessão, permissão ou autorização tenha sido outorgada a partir de 22 de novembro de 2005 até 31 de dezembro de 2018, poderiam ser utilizadas, para fins fiscais, as taxas de depreciação fixadas pela RFB pelas empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas de geração de energia elétrica.

Art. 37. A diferença entre o valor do encargo decorrente das taxas anuais de depreciação fixadas pela Receita Federal do Brasil e o valor do encargo contabilizado decorrente das taxas anuais de depreciação fixadas pela legislação específica aplicável aos bens do ativo imobilizado, exceto terrenos, adquiridos ou construídos por empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas de geração de energia elétrica, poderá ser excluída do lucro líquido para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. (Vigência)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se somente aos bens novos adquiridos ou construídos destinados a empreendimentos cuja concessão, permissão ou autorização tenha sido outorgada a partir da data da publicação desta Lei até 31 de dezembro de 2018. (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

§ 2º A diferença entre os valores dos encargos de que trata o caput deste artigo será controlada no livro fiscal destinado à apuração do lucro real.

§ 3º O total da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a fiscal, não poderá ultrapassar o custo do bem depreciado.

§ 4º A partir do período de apuração em que for atingido o limite de que trata o § 3º deste artigo, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial será adicionado ao lucro líquido, para efeito da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, com a concomitante baixa na conta de controle do livro fiscal de apuração do lucro real.

§ 5º O disposto neste artigo produz apenas efeitos fiscais, não altera as atribuições e competências fixadas na legislação para a atuação da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL e não poderá repercutir, direta ou indiretamente, no aumento de preços e tarifas de energia elétrica.

22. Adiciona-se a isso os seguintes trechos do parecer proferido em plenário ao substitutivo do Senado Federal ao Projeto de Lei de Conversão nº 25, de 2005 (Medida Provisória nº 255, de 15 de junho de 2005, posteriormente convertida na Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005):

“Entre outras, foram incluídas no PLV em apreciação as seguintes matérias debatidas durante a tramitação da MP nº 252:

(...)

10) modificações na legislação relativa ao setor de energia, de forma que as novas plantas do setor de energia elétrica, para efeitos exclusivamente tributários, tenham seus ativos depreciados pelas taxas usualmente fixadas pela Receita Federal, e não mais pelas taxas determinadas pela ANEEL, as quais permanecerão em vigor, no entanto, para efeitos do processo de revisão tarifária (art. 37);¹”

23. Ou seja, até a produção de efeitos da Lei nº 12.973, de 2014, as empresas do setor elétrico que não se enquadravam nas disposições do art. 37 da Lei nº 11.196, de 2005, permaneceram submetidas, para fins fiscais, às taxas fixadas pela legislação específica da ANEEL. Salienta-se, ainda, que o setor de energia elétrica é formado pelas etapas de geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, sendo coibida a concentração de atividades em uma única empresa, nos termos do art 4º, § 5º da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, *verbatim*:

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

1

(...)

§ 5º As concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica que atuem no Sistema Interligado Nacional – SIN não poderão desenvolver atividades: (Incluído pela Lei nº 10.848, de 2004)

I - de geração de energia elétrica; (Incluído pela Lei nº 10.848, de 2004)

II - de transmissão de energia elétrica; (Incluído pela Lei nº 10.848, de 2004)

III - de venda de energia a consumidores de que tratam os arts. 15 e 16 desta Lei, exceto às unidades consumidoras localizadas na área de concessão ou permissão da empresa distribuidora, sob as mesmas condições reguladas aplicáveis aos demais consumidores não abrangidos por aqueles artigos, inclusive tarifas e prazos, ressalvado o disposto no § 13; (Redação dada pela Lei nº 13.360, de 2016)

IV - de participação em outras sociedades de forma direta ou indireta, ressalvado o disposto nº art. 31, inciso VIII, da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e nos respectivos contratos de concessão; ou (Incluído pela Lei nº 10.848, de 2004)

V - estranhas ao objeto da concessão, permissão ou autorização, exceto nos casos previstos em lei e nos respectivos contratos de concessão. (Incluído pela Lei nº 10.848, de 2004)

24. Conclui-se disso que o art. 37 da Lei nº 11.196, de 2005, especifica que as taxas de depreciação estabelecidas pela RFB podem ser adotadas pelas empresas concessionárias, permissionária, autorizadas de geração de energia elétrica. Estando a referida possibilidade restrita a quem atua nessa etapa da cadeia produtiva e nas hipóteses que detalhou.

25. Em função das alterações legislativas promovidas pelo art. 40 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, no art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, quais sejam, a nova redação do § 1º e inclusão dos §§ 15 e 16, nova disciplina para as depreciações passou a se aplicar às pessoas jurídicas, inclusive aquelas do setor elétrico, *verbatim*:

“Art. 57. (...)

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

(...)

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

(...)

§ 15. Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base no § 3, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, observando-se o disposto no § 6º.

§ 16. Para fins do disposto no § 15, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação

do lucro real atingir o limite previsto no § 6º, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.” (NR)

26. Assim, ficou revogado, nos termos do §1º do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, o tratamento fiscal previsto no Parecer Normativo CST nº 153, de 3 de dezembro de 1975, conforme preconizava a IN SRF nº 2, de 1969. As situações, portanto, que não se aproveitavam do art. 37 da Lei nº 11.196, de 2005, passaram a se aproveitar dos §§15 e 16 supra.

26. Adiciona-se que a eficácia da Lei nº 12.973, de 2014, não teve o condão, contudo de revogar o tratamento previsto pelo art. 37 da Lei nº 11.196, de 2005, nos termos do §2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942. Isto posto, até 31 de dezembro de 2018, as hipóteses que se aproveitavam daquele dispositivo continuaram a fazer-lhe o uso. E, após, passaram a observar a regra geral do §1º, §15 e §16 art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964.

27. Em relação à parte eficaz do quarto questionamento, cumpre analisar a situação dos terrenos quanto à depreciação.

28. O art. 37 da Lei nº 11.196, de 2005, excetua os terrenos dos ativos passíveis de serem depreciados, para fins fiscais, pelas taxas estabelecidas pela RFB. Dessa forma, até a eficácia da Lei nº 12.973, de 2014, as empresas do setor elétrico, mesmo as de geração de energia, deveriam seguir, mesmo para fins fiscais, as regras estabelecidas pela ANEEL quanto à possibilidade ou não de depreciar terrenos e às taxas a serem utilizadas caso passíveis de depreciação. Após esse momento, passou-se a aplicar a regra geral prevista no §10 do art. 57 da Lei nº 4.505, de 1964, *verbatim*:

“Art. 57. (...)

(...)

§ 10. Não será admitida quota de depreciação referente a:

a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;

b) prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos, ou destinados à revenda;

c) os bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades.

29. Cabe ressaltar ainda que, no que tange ao reconhecimento de direitos e obrigações decorrentes de contratos de exploração de concessão, como no caso da amortização do direito de exploração da concessão contabilizado como ativo intangível, devem ser observadas as disposições contidas nos arts. 166 a 170 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

30. As partes eficazes do quinto e sexto questionamentos ficaram prejudicadas com as respostas dadas aos questionamentos anteriores.

Conclusão

31. Diante dos fundamentos expostos, soluciona-se parcialmente a presente consulta, nos seguintes termos:

- 31.1. Até o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, as empresas concessionárias de serviços de energia elétrica, para fins fiscais, deveriam utilizar as taxas de depreciação determinadas pela legislação regulatória, nos termos da IN SRF 02, de 1969.
- 31.2. As alterações legislativas promovidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, nos §§ 1º, 15 e 16 do art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, instituíram nova disciplina própria para as depreciações fiscais e revogaram o tratamento previsto pela IN SRF 02, de 1969.
- 31.3. Aplica-se o art. 37 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, como regra específica de efeitos temporários e restrita às hipóteses que elenca. Conforme ele disciplina, para fins fiscais e para bens novos adquiridos ou construídos destinados a empreendimentos cuja concessão, permissão ou autorização tenha sido outorgada a partir de 22 de novembro de 2005 até 31 de dezembro de 2018, podem ser utilizadas as taxas de depreciação fixadas pela RFB pelas empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas de geração de energia elétrica.
32. Declara-se parcialmente ineficaz a consulta:
- a) Quanto ao primeiro questionamento, por se referir a fato definido ou declarado em disposição literal de lei, nos termos do art. 18, IX da IN RFB 1.396, de 2013;
- b) Quanto ao terceiro questionamento e partes do quarto, do quinto e do sexto questionamentos, por não tratarem de dúvida de interpretação da legislação tributária e configurarem solicitação de assessoria contábil, conforme dispõe o art. 18, II e XIV da IN RFB 1.396, de 2013.

Assinado digitalmente
Mirella Figueira Canguçu Pacheco
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente
Milena Rebouças Nery Montalvão
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente
Fábio Cembranel
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir.

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit