



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10983.721353/2010-64
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1302-001.107 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2013
Matéria Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TRACTEBEL ENERGIA S. A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2005, 2006, 2007

CONCESSIONÁRIOS DE ENERGIA ELÉTRICA. ISENÇÃO DOS JUROS CAPITALIZADOS SOBRE OBRAS EM ANDAMENTO. REVERSÃO DE PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS.

Os juros capitalizados sob a égide da isenção do Decreto-lei 1.506/76 não podem ser objeto de tributação. Respeito ao ato jurídico perfeito e o direito adquirido. As provisões não dedutíveis são contabilizadas para determinação lucro real, e devem ser excluídas no ano-calendário de sua reversão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

(assinado digitalmente)

MÁRCIO RODRIGO FRIZZO - RELATOR - Relator.

EDITADO EM: 23/07/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Andrade (presidente em exercício), Márcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alberto Pinto Souza Junior, Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto em razão do provimento integral da impugnação, o que conduziu à exoneração do valor de R\$ 322.651.528,89, nos termos dos artigos 3º e 4º, § 2º, todos do Decreto-Lei n.º 1.506/1976, e artigo 249, inciso I, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), tendo em vista isenção de imposto de renda dos juros capitalizados sobre obras em andamento, quando capitalizados na vigência do decreto-lei supracitado, e a necessária exclusão das provisões do lucro real, quando da sua reversão, para evitar dupla tributação.

O presente processo tem origem no Mandado de Procedimento Fiscal n. 0920100.2010.00773-2, cujo objetivo era fiscalizar o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e demais tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, relativo aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007. Foram expedidas intimações solicitando informações e documentos, o que foi atendido pela recorrida (fls. 2 a 17).

De posse das informações apresentadas, o auditor fiscal apurou exclusão indevida valores no LALUR, correspondente a despesas com remuneração sobre imobilizado em curso e reversão dos saldos das provisões não dedutíveis, reduzindo, assim, os tributos federais devidos.

Melhor esclarecendo.

No termo de verificação fiscal (f. 831 a 854), o auditor fiscal apresenta um histórico de origem da empresa autuada, o qual é pertinente aqui ser descrito para melhor compreensão da autuação, como segue:

Tendo em vista a infração apurada, faz-se necessário relatar o histórico de criação da Companhia fiscalizada e as modificações no seu controle e denominação societários.

Em 3 de maio de 1995, a Centrais Elétricas do Sul do Brasil S.A. – ELETROSUL (CNPJ N° 00.073.957/0001-68) e as demais empresas da ELETROBRÁS foram incluídas no Programa Nacional de Desestatização – PNE, por meio do Decreto n.º 1.481/95.

A ELETROSUL foi criada em 1968, como terceira subsidiária regional da Centrais Elétricas Brasileiras S.A. – ELETROBRÁS, e destinava-se ao abastecimento energético dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul (área ampliada, em 1980, com a inclusão de Mato Grosso do Sul).

A Medida Provisória n.º 1.531-11, de 17.10.1997, determinou ao Poder Executivo promover a reestruturação da ELETROBRÁS e suas subsidiárias, o que motivou a operação de cisão parcial da ELETROSUL, em 23.11.1997, com versão de parcela de seu patrimônio para a nova sociedade denominada Centrais Geradoras do Sul do Brasil S.A. – GERASUL (CNPJ n. 02.311.139/0001-81), constituída na própria Assembleia Geral Extraordinária que aprovou a cisão. O parque gerador da ELETROSUL foi, então, integralmente absorvido pela

GERASUL, ficando as duas Companhias sob o controle acionário da ELETROBRÁS. O patrimônio vertido, à época da cisão, representava cerca de 71% do patrimônio líquido cindido.

Após a cisão, a ELETROSUL continuou responsável exclusivamente pelas atividades relacionadas à transmissão de energia elétrica e a GERASUL passou a atuar exclusivamente na geração e comercialização de energia elétrica, ficando as duas Companhias sob o controle da ELETROBRÁS.

Em 29 de janeiro de 1998, a Assembleia Geral Extraordinária da ELETROBRÁS aprovou a sua cisão parcial com versão de parcela de seu patrimônio para a nova sociedade denominada Eletrobrás Geração S.A. – ELETROGER (CNPJ n. 02.474.103.0001-19). A mencionada AGE funcionou como assembleia de constituição dessa nova Companhia. O patrimônio da ELETROBRÁS vertido à ELETROGER correspondia ao seu investimento na GERASUL, ocorrente, assim, a troca de controle acionário.

O conselho de Administração da GERASUL, seguindo orientação do Conselho Nacional de Desestatização, consoante Carta SD-05/98, (fls. 451 e 452), reconheceu contabilmente superveniências passivas da ordem de R\$ 520.333.150,69, e a determinação de um ajuste prévio referente à reversão parcial dos valores relativos aos investimentos no projeto Jacuí, conforme os valores a seguir:

Tabela 01

Rubricas Contábeis	Valor Histórico	Provisão	Valor Final
Terrenos	458.889	-	458.889
Edificações, Obras Civas e Benfeitorias	73.791.787	8.710.676	65.081.111
Máquinas e Equipamentos	341.739.754	341.739.754	-
Engenharia	22.543.064	22.543.064	-
Juros sobre o Capital	390.031.837	390.031.837	-
Outros	214.827.960	214.827.960	-
T O T A L	1.043.393.290	977.853.290	65.540.000

O patrimônio absorvido pela GERASUL em decorrência da operação de cisão da ELETROSUL foi composto do Ativo de R\$ 4,87 bilhões, Obrigações (Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo) de R\$ 1,30 bilhão e Patrimônio Líquido de R\$ 3,57 bilhões. A Companhia, após sua constituição, procedeu a diversos ajustes patrimoniais importantes totalizando R\$ 1,56 bilhões, sendo a baixa de valores do ativo a parcela preponderante – R\$ 1,23 bilhões. Os ajustes foram justificados assim:

- i) Encargos financeiros capitalizados a obras que ficaram por muito tempo paralisadas;
- ii) Investimentos realizados em obras excluídas da prioridade do Governo;
- iii) Investimentos em aproveitamentos hidrelétricos sem garantia de concessão; e

iv) Contingências de natureza trabalhista, tributária e civil.

Valor Mínimo Aprovado para o Leilão do Controle Acionário, (fls. 791 e 792), da GERASUL na data-base e em valores de dezembro de 1997:

Tabela 02

DESCRIÇÃO	SERVIÇO "A" ³	SERVIÇO "B"
VALOR TOTAL DA EMPRESA(b)	R\$ 3.151,7 milhões	R\$ 3.198,8 milhões
VALOR DOS ATIVOS NÃO OPERACIONAIS	R\$ 2,7 milhões	R\$ 2,7 milhões
DÍVIDA LÍQUIDA(c)	R\$ 1.357,9 milhões	R\$ 1.357,9 milhões
VALOR 100% DAS AÇÕES	R\$ 1.796,5 milhões	R\$ 1.843,7 milhões
VALOR MÉDIO DO LOTE DE 1.000 AÇÕES	R\$ 3,332	R\$ 3,42

(b) Refere-se ao valor presente do fluxo de caixa líquido no período de 30 anos.

(c) A dívida líquida refere-se às obrigações exigíveis, deduzidos os créditos a receber.

A estruturação da sugestão formulada pelo Consórcio "A" para o preço mínimo de venda do bloco de ações ordinárias foi efetuada atualizando-se o valor das ações encontrado na data-base de dezembro de 1997, para preços de junho de 1998 utilizando a taxa efetiva anual de 11,86%, (fls. 792).

O Edital no PND-01/98-GERASUL, publicado pelo BNDES em 17.07.98, sendo posteriormente transferido para 15.09.98, na Bolsa de Valores do Rio de Janeiro.

Conforme a Resolução CND n. 09/98, foram aprovados os preços da avaliação realizada pelo Consórcio "A", confirmando o preço mínimo da totalidade das ações da GERASUL em R\$ 1.900.015.000,00, a preços de Junho de 1998, e o preço mínimo do leilão em R\$ 945.703.000,00. Em termos de quantidade os volumes envolvidos eram os seguintes:

- i) Leilão 227.095.639 lotes de mil ações ordinárias*
- ii) Empregados 28.884.987 lotes de mil ações ordinárias*
- iii) Oferta pública (FND) 32.997.577 lotes de mil ações ordinárias*
- iv) Oferta pública (FND) 15.834.055 lotes de mil ações preferenciais*

Com base nas informações do Edital, o capital social da GERASUL, em 31.12.98, era composto de 539.091.216 lotes de mil ações, compreendendo 454.100.459 lotes de mil ações ordinárias e 84.990.757 lotes de mil ações preferenciais. As quantidades anteriormente referidas representavam 56,7% da totalidade das ações da companhia.

Em 29 de abril de 1998, a ELETROGER incorporou sua controladora GERASUL, com o patrimônio existente na data base de 30 de janeiro de 1998. Na Assembleia Geral Extraordinária em que foi aprovada a operação de incorporação, os acionistas aprovaram, também, a alteração da denominação social da ELETROGER para Centrais Geradoras do Sul do Brasil S.A. – GERASUL, utilizada até então pela incorporadora.

Segundo a NOTA 2 – apresentação das Demonstrações Financeiras, constantes das informações trimestrais do período

findo em 30/09/1998, (fl. 757), a demonstração do resultado publicada não contemplou o prejuízo apurado no mês de janeiro de 1998, no valor de R\$ 1.478.386 mil, decorrente do resultado da equivalência patrimonial negativa da controlada (R\$ 1.458.581 mil) e do reconhecimento contábil do imposto de renda diferido sobre o lucro inflacionário transferido da ELETROBRÁS, na cisão parcial, nos termos da Lei nº 9.430/96 (R\$ 19.805 mil). Tal prejuízo foi integralmente absorvido naquele mês, com a consequente redução de capital social.

Em leilão realizado em 15 de setembro de 1998, na Bolsa de Valores do Rio de Janeiro, a Tractebel Sul Ltda., empresa constituída no Brasil sob o controle da Tractebel SociètèAnonyme, com sede em Bruxelas, Bélgica, adquiriu o controle acionário da Companhia, representado por 227.095.639.468 ações ordinárias, que correspondia a 50,01% do capital votante, ao preço mínimo especificado no Edital, de R\$ 945,7 milhões, ou seja, não pagou o ágio para adquirir o investimento.

O custo do lote de 1000 ações foi de R\$ 4,16, posteriormente estas ações foram agrupadas na proporção de 1000 para uma.

Em fevereiro de 2002, a GERASUL assumiu a marca de sua controladora e passou a ser denominada Tractebel Energia S.A.

Assim, a companhia fiscalizada nasceu da cisão da ELETROBRÁS e teve como patrimônio inicial o parque de geração de energia advindo da cisão parcial da ELETROSUL, ajustado pelas provisões determinadas pelo CND-BNDES.

Conforme consta no Prospecto Definitivo de Distribuição Pública Secundária de Ações Ordinárias de emissão da Tractebel Energia S.A., (fls. 171), a Suez Energy South América Participações Ltda (SESA) e BNDES Participações S.A. (BNDESPAR) fizeram oferta pública de 71.000.000 ações ordinárias em 07 de dezembro de 2005, de emissão da Tractebel Energia S.A., por meio de oferta pública secundária, sendo 55.000.000 de titularidade da SESA e 16.000.000 da BNDESPAR. O preço por ação que constou no Prospecto foi de R\$ 13,00, ou seja, a controladora auferiu a importância de R\$ 715.000.000,0.

Remuneração aos Acionistas, página 70 do prospecto:

	Período Encerrado em	Exercício Social Encerrado em	
	30 de junho de 2005	31 de dezembro de 2003	31 de dezembro de 2004
Lucro Líquido	392,7	517,1	775,2
Dividendos e Juros sobre Capital Próprio	251	491,3	737,0
Pay-out Ratio	64%	95%	95%
Dividendos e Juros sobre Capital Próprio Pagos por ação ON	0,38	0,75	1,13
Preço Médio por ação ON	10,7	4,6	8,7
Dividend Yield por ação ON (%)	7,20%	16,3%	13,0%

A tabela abaixo apresenta informações relativas aos principais acionistas da Companhia, em 30 de setembro de 2005. Os

percentuais que constam na tabela são baseados na quantidade de 652.742.192 ações ordinárias antes e depois da Oferta:

Acionista	Quantidades de Ações Ordinárias e Porcentagens			
	Ações Ordinárias antes da Oferta		Ações Ordinárias após a Oferta	
	Ações	%	Ações	%
Suez Energy South America Participações Ltda.	511.130.462	78,31	456.130.462	69,88
Banco Clássico S.A.	65.268.744	10,00	65.268.744	10,00
BNDES Participações S.A.-BNDESPAR	36.666.193	5,62	20.666.193	3,17
União Federal	12.425.102	1,90	12.425.102	1,90
Banco Nordeste do Brasil S.A.	2.457.918	0,38	2.457.918	0,38
Fundo Nacional de Desenvolvimento – FND	2.362.827	0,36	2.362.827	0,36
Conselheiros	606	0,00	606	0,00
Outros	22.430.340	3,43	93.430.340	14,31
Total	652.742.192	100,00%	652.742.192	100,00%

* Sem considerar o exercício da Opção de Ações do Lote Suplementar.*

De acordo com as informações constantes da DIPJ do AC 2008, a participação no capital social da Companhia é a seguinte:

Tabela 03

CNPJ/CPF	Nome / Razão Social	Perc. Partic. Social
01.370.013/0001-15	SUEZ ENERGY SOUTH AMERICA PART. LTDA	68,71%
31.597.552/0001-52	BANCO CLASSICO S.A	9,92%
00.383.281/0001-09	BNDES PART S.A – BANDESPAR	2,13%
00.394.460/0001-41	UNIAO FEDERAL (MINISTERIO DA FAZENDA)	1,90%
10.374.990/0001-81	PICET G S F GL ULT EQ FUND	1,06%

Obs.: Somente estão listados acima os acionistas com mais de 1% de participação no capital total da empresa.

O auditor fiscal prosseguiu, com base nas notas explicativas às Demonstrações Financeiras dos exercícios de 2005 e 2006 (fls. 471 a 616), ponderando sobre a alienação do projeto da UTE Jacuí, nos seguintes termos:

3. Da Usina Termelétrica de Jacuí – UTE Jacuí.

(...)esta Auditoria destacou para análise a alienação do projeto da UTE Jacuí e suas repercussões na apuração do IRPJ e CSLL. Assim a administração da Companhia noticiou a transação nos itens 6, 7, 8, 9 e 10, transcritas parcialmente abaixo:

A Nota Explicativa número 10, de 2005, que trata do ativo imobilizado, em seu item e:

“Usina Termelétrica Jacuí

Em junho de 2004, após conduzir um processo competitivo entre potenciais terceiros interessados no projeto Jacuí, a Companhia transferiu 33,33% do empreendimento à Elétrica Jacuí S.A. – ELEJA, por R\$ 29.000. a ELEJA é uma sociedade de propósito específico, controlada por sociedade detentora dos direitos de exploração de jazidas de carvão mineral na região do projeto Jacuí. Nos termos do contrato de transferência, o então percentual remanescente da Companhia no projeto Jacuí, correspondente a 66,66%, ficou sendo objeto de opções recíprocas de compra, pela ELEJA, e de venda, pela Companhia. Em julho de 2005 a ELEJA adquiriu da Companhia participação adicional de 33,33% do projeto Jacuí, por R\$ 31.181, passando a ser titular de 66,66% do mesmo, mediante o exercício da primeira das suas opções de compra previstas no contrato. Em 2006, tanto a Companhia como a ELEJA poderão exercer suas opções de venda e compra, reciprocamente, da participação remanescente da Companhia no projeto Jacuí, hipótese em que a ELEJA passaria a ser detentora de 100% do projeto Jacuí. Nos termos do contrato, a ELEJA assumiu a responsabilidade pela conclusão do projeto Jacuí. Em 2005, a autorização para a implantação e exploração da UTE Jacuí foi transferida da Companhia para a ELEJA, conforme aprovação da ANEEL.”

Os valores associados aos ativos baixados pela Companhia, em decorrência dos fatos acima informados, são os seguintes:

Tabela 04: Valores da baixa por alienação do Projeto UTE Jacuí.

	2006	2005	2004
Custo bruto	401.138	400.696	402.036
Remuneração das imobilizações em curso - RIC	(71.263)	171.242)	(71.241)
Sub-total	329.875	329.454	330.795
Reversão de provisão	(303.131)	(303.040)	(303.040)
Valor contábil líquido	26.744	26.414	27.755

Da Nota Explicativa número 6, que trata do ativo fiscal diferido, destacamos:

“Em decorrência desta fato (Alienação da UTE Jacuí), houve reversão de parte da provisão para perdas econômicas, no ano de 2005 no montante de R\$ 303.040 e R\$ 303.131 em 2006.

A realização do saldo da provisão para perdas econômicas da UTE Jacuí, no ano de 2006, está baseada no pressuposto do exercício das opções de compra pela ELEJA ou venda pela Tractebel, naquele ano, da participação remanescente de 33,34% do projeto Jacuí. O valor do ativo fiscal diferido, já reconhecido contabilmente, refere-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e foi registrado em 1997.

A realização da RIC ocorre na proporção da depreciação dos respectivos ativos, cujo prazo, atualmente, ultrapassa 10 anos, resultando em ativo fiscal diferido não reconhecido, no valor de R\$ 24.702 (R\$ 28.843 em 31.12.2004), em observância à Instrução CVM nº 371/02.”

Este empreendimento havia sido mencionado nas Notas Explicativas das Informações trimestrais relativas ao período findo em 30/09/1998, (fls. 762), nos seguintes termos: (...).

O projeto de implantação da UTE Jacuí remonta ao início dos anos 80, e, segundo o documento “Parecer do Consórcio – Provisão para Perdas em Investimento em Curso – UTE Jacuí”, contratado pelo BNDES para fazer a avaliação econômico-financeira da Gerasul, “Serviço B”, (fls. 453 a 462), encontrava-se, em março de 1998, com suas obras paralisadas, sem previsão concreta de uma data para entrar em operação comercial.

O custo contábil apurado em 30/11/1997, segundo o parecer era de R\$ 1.043.393.290,00, (vide tabela 01). Estes números, entretanto, não apresentavam qualquer relação com o potencial econômico dos ativos em questão, distorcendo o Balanço Patrimonial da Gerasul.

Após as projeções econômicas para o mercado de energia elétrica, avaliou os investimentos já realizados, pelo cenário mais otimista, no contexto de continuidade do projeto e em valor superior ao apurável numa liquidação forçada, no montante de R\$ 65.540.000,00, e teceu, dentre outras, as seguintes considerações: (...)

A consultoria recomendou ao BNDES que fosse feitos os ajustes prévio constantes da tabela 01 nos lançamentos contábeis, com data base de 30/12/1997, mediante o provisionamento de perdas no montante de R\$ 977.853.290,00, considerando como “custo afundado integral”, para preservar a capacidade futura de distribuição de dividendos, inclusive a absorção do prejuízo decorrente pelas reservas de capital (item 4.2 do Parecer), caso contrário, acarretaria o aumento da carga de depreciação (item IV do Parecer).

A soma dos saldos contábeis existentes no centro de custo 31011 – UTE Jacuí em 31/12/2003, após uma baixa parcial de R\$ 6.100.498,15, (fls. 137), era de R\$ 1.020.105.967,57.

Após as ponderações do auditor sobre a remuneração das imobilizações em curso (RIC), relatou o tratamento contábil e fiscal da alienação da UTE Jacuí, e sua repercussão no resultado dos exercícios fiscalizados, da seguinte forma:

5. Do Tratamento Contábil e Fiscal da Provisão para Perda o Projeto UTE Jacuí.

Recordando, o Conselho de Administração da Gerasul acatou a determinação do BNDES e a Provisão de Perdas/baixa do Projeto UTE Jacuí foi constituída no final do ano-calendário de 1997, no valor de R\$ 977.853.290,21.

Segundo a Nota 2 – Apresentação das Demonstrações Financeiras da Gerasul do 3º trimestre de 1998, (fl. 757), a demonstração do resultado não contemplava o prejuízo apurado no mês de janeiro de 1998, no valor de R\$ 1.478.386 mil, decorrente do resultado da equivalência patrimonial negativa da controlada (R\$ 1.458.581 mil). Tal prejuízo teria sido integralmente absorvido naquele mês, com a consequente redução do capital social.

Porém a DIPJ apresentada pela GERASUL, (fls. 444 a 450), no período findo em 31/12/1997, no qual apura o Prejuízo Líquido de R\$ 1.475.733.318,18, informa que o prejuízo foi absorvido mediante a Reversão de Reservas de Capital, no montante de R\$ 1.306.758.857,00, e pelo saldo de lucros acumulados existentes no Balanço da Cisão em 31/11/1997, R\$ 168.974.461,18, segundo consta na Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.

O balanço de 30/11/1997, (fls. 771 a 776), informava terem sido destacados da Eletrosul para a Gerasul 71,04% do Patrimônio Líquido, tendo sido discriminado o montante de R\$ 2.728.649.212,02 relativos a Reservas de capital. Destas, R\$ 883.289.021,00 eram oriundas da Remuneração de bens e Direitos Constituídos com capital próprio (RIC), formadas em parte pelos R\$ 390.031.837,00, conforme o Parecer do Consórcio “B”, aprovado pelo BNDES e implementado pelo Conselho de Administração da Gerasul/Tractebel.

Aqui fechou-se o ciclo. Estamos discorrendo sobre os efeitos de juros incorporados a obras supostamente em curso, mas que de fato já se encontravam paralisadas há muito tempo, de uma usina termelétrica que nunca entrou em operação. Indiferente

desta ficção contábil, é essencial percebermos que estes juros foram, na prática, estornados (revertidos) pelo ajuste determinado pelo BNDES.

Ora, o valor da Provisão adicionada ao Lucro Real no LALUR do período findo em 31/12/1997, conforme consta no Livro juntado às fls. 399 a 405, foi, indevida e oportunisticamente, transferido (na sua totalidade) para a parte B do LALUR na rubrica “Provisão p/ Baixa Jacuí”, (fls. 404), sendo posteriormente excluídos do lucro efetivamente auferido nos anos calendários 2004/2005 e 2006, mediante ajustes no LALUR destacados na tabela 09: “LALUR – Provisão para baixa UTE Jacuí”.

(...)

7. Da Repercussão Contábil e Fiscal relativa à alienação da UTE Jacuí.

Conforme já visto, os valores envolvidos na alienação do Projeto UTE Jacuí foram informados em Notas Explicativas da seguinte forma:

Tabela 05

	2006	2005	2004
Custo bruto	401.138	400.696	402.036
Remuneração das imobilizações em curso - RIC	(71.263)	(71.242)	(71.241)
Sub-total	329.875	329.454	330.795
Reversão de provisão	(303.131)	(303.040)	(303.040)
Valor contábil líquido	26.744	26.414	27.755

Resumindo, temos (em milhares de reais):

- *Custo total: 1.203.870*
- *Remuneração das imobilizações em curso – RIC: 213.746*
- *Reversão de provisão: 909.211*

Registramos que, em 2004, fundamentada em laudo emitido por empresas especializadas, a contribuinte havia procedido à baixa de bens vinculados ao projeto Jacuí que se tornaram imprestáveis ou obsoletos. (...)

Os valores associados aos ativos baixados, em decorrência dos fatos acima informados, são os seguintes (em milhares de reais):

- *Custo total: 77.258*
- *Remuneração das imobilizações em curso – RIC: 13.650*
- *Reversão de provisão: 62.541*

Em 12/2003, foi procedida nova baixa, refletindo numa Reversão de Provisão de R\$ 6.100, conforme consta no LALUR daquele ano-calendário.

Esclarecemos que o montante da “Remuneração das imobilizações em curso – RIC” informado acima se refere à

remuneração das imobilizações em curso calculadas sobre o capital de terceiros aplicados à respectiva obra em curso – UTE Jacuí. Esta conclusão é fruto das próprias declarações do contribuinte.

Logo, percebe-se que o valor do “custo bruto” informado pela contribuinte nas Notas Explicativas está acrescido do montante de “Remuneração das imobilizações em curso – RIC Capital de Terceiros”, pois se somados os sub-totais chegamos ao valor do custo histórico constante no Quadro extraído do Parecer do Consórcio – Provisão para Perdas em Investimento em Curso – UTE Jacuí, contratado pelo BNDES para fazer a avaliação econômico-financeira da Gerasul, antes transcrito. A pequena diferença de valores advém do acréscimo de valores ao custo do projeto UTE Jacuí originados das manutenções realizadas. (...)

Em relação à contabilização, efetuada pela contribuinte, dos valores que compõe a operação de alienação do Projeto UTE Jacuí, e que afetou o Resultado do Exercício, temos:

i) Custo Bruto: os valores constantes na Tabela 5 constituem, contabilmente, o grupo “despesa não operacional”, lançada na conta contábil – “43508 Perdas – Estudos e Projetos”;

ii) Remuneração das imobilizações em curso – RIC Capital de Terceiros: o valor de cada parcela (Tabela 5) representa a baixa do montante que estava registrado nas contas do ativo imobilizado que registraram os juros sobre o imobilizado em curso relativos ao capital de terceiros calculados até 31/12/1995, sendo uma conta de natureza devedora e outra credora. Os lançamentos de contrapartida de cada uma dessas contas do ativo imobilizado foram feitos nas contas de Resultado “43509 – (-) Perdas – Remuneração das Imobilizações em curso (RIC), que recebeu lançamento a crédito; e na conta “43508 Perdas – Estudos e Projetos”, que recebeu lançamento a débito, respectivamente. As duas contas de Resultado são do Grupo Despesa.

iii) Reversão de provisão: o valor de cada parcela (Tabela 5) representa a reversão da Provisão constituída em 31/12/1997. Foi lançado a crédito da conta “43801 – (-) Reversão de Provisão de perdas pela não realização de ativos”.

Antes de descrevermos os procedimentos fiscais realizados pelo contribuinte, há que se esclarecer que os lançamentos contábeis que envolveram a “Remuneração das imobilizações em curso – RIC Capital de Terceiros” somente foram possíveis pelo motivo da companhia não ter transferido para o Ativo Imobilizado, os valores líquidos da DRIC Capital de Terceiros que estavam registrados nas contas do Ativo Diferido.

Outro esclarecimento diz respeito ao fato de que no montante de “custo bruto” está incluído o valor da RIC Capital de Terceiros, em decorrência da baixa da conta do Ativo Imobilizado de natureza devedora, conforme visto no item 2 acima. No entanto, esse custo foi anulado pelo lançamento a crédito na conta de Resultado “43509 – (-) Perdas – Remuneração das Imobilizações em curso (RIC), como também visto nesse mesmo

partir daquela data as contrapartidas credoras deixaram de influenciar o resultado do exercício, e o registro da parcela relativa a RIC de Capitais de Terceiros passou a ser mera formalidade, praticamente deixando de representar quaisquer mutações patrimoniais.

A soma dos saldos devedores e credores da RIC é nula, e não representou nenhum desembolso efetivo da empresa com encargos financeiros, mas sim um conjunto de lançamentos contábeis (operações meramente escriturais, sem a ocorrência de um fato econômico).

Inexistem registros destes valores na parte B do LALUR da empresa fiscalizada, nem da cindida ELETROSUL, existindo apenas o registro de saldos no Ativo Imobilizado, por exemplo no subgrupo Imobilizações em curso, o centro de custo 31.011, UTE Jacuí, (fls. 138), em 31/12/2004 apresentava:

*132.19.19.0181 – DRIC – Capital de Terceiros R\$ 142.504.543,26
– Devedora*

*132.19.19.0182 – (-) RIC – Capital de Terceiros R\$
142.504.543,26 – Credora*

9.1.1 – Juros sobre o Capital de Terceiros incorporados à imobilizações em Curso – baixa do Projeto UTE Jacuí

Como já discorrido, nos anos-calendário de 2005 e 2006, o contribuinte, ao efetuar os lançamentos contábeis relativos à baixa de cada parcela do Projeto UTE Jacuí, transferiu os saldos devedores e credores relativos à DRIC Capital de Terceiros para o resultado, sem nenhuma influência no lucro.

O procedimento adotado pelo contribuinte baseou-se nos seguintes argumentos:

1. Sobre o montante do capital de terceiro aplicado sobre imobilização em curso – UTE Jacuí – foram calculados juros de até 10% ao ano, com base no art. 3º do Decreto-lei n.º 1.506/76, acrescidos ao respectivo custo da obra, sendo “resgatados”, no período de 01/01/1986 a 31/12/1995, para conta credora do Ativo Diferido, para posterior amortização no resultado, cujo débito também foi lançado em conta do Diferido, conforme determinou a Portaria n.º 250/1985 do DNAEE, fls. 25 a 28.

2. Com esse procedimento, a receita isenta que anteriormente era contabilizada no resultado no momento de sua apuração, conforme determinava o Órgão Regulador, passou a ser diferida com reconhecimento no resultado sob a forma de amortização credora, após a entrada em operação da obra que lhe deu origem, sendo, nesse momento, excluída do lucro real, fls. 25 a 28.

3. Que cálculo da RIC sobre capital de terceiro foi feita até 31/12/1995, conforme determinação do DNAEE por intermédio da Portaria n.º 526, de 22/11/1995, fls. 25 a 28.

4. *Que a Portaria n.º 526 determinou a transferência dos saldos existentes no ativo diferido, relativamente à remuneração das imobilizações em curso para o imobilizado, extinguindo o cálculo e a contabilização da RIC correspondente à parcela das imobilizações com capital de terceiros – fls. 25 a 28.*

5. *Que as remunerações das imobilizações em curso, calculadas e contabilizadas na vigência do §2º do art. 4º do Decreto-lei n.º 1.506/1976, constituíam receitas isentas de imposto de renda, fls. 30 a 36 – letras g e h.*

6. *Que a portaria n.º 250/1985 do DNAEE, que teve o objetivo de atender aos princípios de contabilidade determinou que a receita de remuneração das imobilizações em curso, relativa ao capital de terceiro, fosse “resgatada do resultado” e transferida mensalmente para a conta retificadora do ativo diferido. Como consequência contábil parcela da receita legalmente isenta que anteriormente compunha o Lucro Líquido e, portanto, era excluída na apuração do Lucro Real nos períodos de apuração, passou a ser diferida para reconhecimento no resultado sob a forma de amortização credora, somente após a entrada em operação da obra que lhe deu origem. Como advento da Portaria do DNAEE n.º 526 em nada alterou os conceitos aqui abordados, fls. 30 a 36 – letras g e h.*

7. *Que as alterações promovidas pelo então DNAEE tinham natureza exclusivamente contábil, e não interferiram na natureza tributária das receitas decorrentes dos juros sobre as obras em andamento realizadas mediante a utilização de capital próprio do concessionário ou empréstimo. Tais receitas foram geradas sob a égide do Decreto-lei n.º 1.506/79 e, portanto, com a isenção garantida pelo seu art. 4º, §2º, fls. 30 a 36 – letras g e h.*

8. *Dessa forma, as exclusões do lucro líquido, efetuadas nos LALUR n.º 09 e 10 a título de “RIC Baixa Jacuí”, referem-se a receitas geradas na vigência do §2º do art. 4º do Decreto-lei n.º 1.506/76, decorrentes das imobilizações em curso correspondente ao capital de terceiros aplicado na UTE Jacuí que, por força da Portaria DNAEE n.º 250/1985, foram diferidas contabilmente para posterior amortização no resultado. Em virtude da transferência do empreendimento Jacuí, nos termos do Contrato de Transferência em Empreendimento, tais valores foram baixados e excluídos para fins de apuração do Lucro Real, fls. 30 a 36 – letras g e h.*

Conforme demonstrado no item 4 e 9.1, no entendimento desta auditoria este benefício foi definitivamente extinto em 31/12/1995, inexistindo no Regulamento do Imposto de Renda para exclusão destas importâncias do lucro real.

Uma vez que a usina nunca entrou em operação, e seus investimentos tornaram-se obsoletos, desmancha-se no mundo jurídico a hipótese de que a empresa possa usufruir deste benefício fiscal, previsto em legislação específica já revogada.

Cabe ressaltar que, quando se trata de isenção ou exclusão de imposto, a interpretação deve ser restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

As exclusões autorizadas pelo RIR/99, encontram-se disciplinadas no art. 250, cabendo destacar o inciso II: (...)

Não há nenhum dispositivo do RIR/99, a menção específica sobre o tratamento fiscal a ser dado sobre a RIC calculada sobre a parcela do capital de terceiros aplicada nas obras em andamento do setor elétrico. A utilização desse dispositivo acobertaria a exclusão somente das receitas computadas na apuração do lucro líquido, conforme as normas próprias do setor, quando vigente dispositivo isencional para tanto, o que não é o presente caso. A partir de 01/01/1999, a isenção prevista no §2º do art. 4º do Decreto-lei n.º 1.506/76 foi revogada.

Enquadramento legal da infração: Arts. 247, 248, 250, incisos I e II, 262, inciso III e 418, § 1º, do RIR/99.

9.1.2 – Dos valores decorrentes da Depreciação da Remuneração de Imobilizado em Curso – Capital de Terceiros

(...) A origem desses valores advém, conforme declara o contribuinte, da depreciação calculada sobre o valor “acrescido” ao custo originado dos juros calculados sobre o capital de terceiros aplicados sobre o imobilizado, conforme o art. 3º do Decreto-lei n.º 1.506/76, durante o período que as obras estavam em curso. Para isso, basta atentar-se para o histórico utilizado pelo contribuinte no LALUR de cada ano-calendário.

Ou seja, no custo do imobilizado em operação nos anos-calendário de 2005 a 2007, figura destacada uma parcela de valor correspondente a RIC capital de terceiros, e uma conta retificadora anulando seu efeito. Sobre estas duas parcelas, que se anulam no imobilizado, foram reconhecidas quotas de depreciação como despesa e, ao mesmo tempo, a reversão desta despesa.

A despesa de depreciação foi lançada a débito na conta contábil de resultado “4140207 Despesa de Remuneração das Imobilizações em Curso – (Depreciação)”, de natureza devedora. A contrapartida do lançamento de despesa foi feita a crédito na conta contábil que registra depreciação acumulada – “1321581 – Depreciação Acumulada”, conta Patrimonial do Ativo, de natureza credora. Tudo isso conforme declaração de fls. 58 a 61.

A reversão deu-se através do lançamento a débito do ativo Imobilizado, a conta “1321182 – DRIC Capital de Terceiros”, e como contrapartida um crédito na conta de resultado “4140208 (-) Remuneração das Imobilizações em Curso – RIC (Depreciação)”.

Justamente os valores do lançamento de reversão foram indevidamente excluídos do LALUR, conforme declara a empresa - fl. 61. (...)

As alegações para que o contribuinte tenha excluído esses valores já foram descritas na infração anterior, ou seja, decorrem dos juros, previstos no art. 3º do Decreto-lei n.º 1.506/76, aplicados sobre recursos de terceiros empregados sobre imobilizados (...). Ao se reconhecer a depreciação do bem em operação, incluído aí o cálculo sobre o valor do custo representado pela RIC Capital de Terceiros, a conta retificadora do Ativo Imobilizado é baixada pelo mesmo valor, em contrapartida de conta redutora de despesa – “4140208 (-) Remuneração das Imobilizações em Curso – RIC (Depreciação)”. Ato contínuo, o valor contabilizado nessa conta retificadora de despesa é excluído do LALUR, pois ele foi gerado na época que vigia dispositivo que concedia isenção de imposto de renda a esse juro.

A glosa desses valores decorre, também, das justificativas já citadas na infração anterior, reforçando o fato de que o contribuinte somente está efetuando esses cálculos e lançamentos contábeis relativos a RIC Capital de Terceiros, na conta redutora do Ativo Imobilizado, por entender, equivocadamente, que as normas do Órgão Regulador do Seter Elétrico – DNAEE, na época, expedidas através da Portaria n.º 526/1995, não tinham o condão de regular os dispositivos do art. 3º do Decreto-lei 1.506/76, os quais determinaram a transferência, dos valores que controlavam as remunerações das imobilizações em curso, do Ativo Diferido para o Ativo Imobilizado pelo valor líquido, considerando-se, por óbvio, as depreciações efetuadas até aquela data, 31/12/1995. (...)

Enquadramento legal da infração: Arts. 247, 248, 250, incisos I e II, 262, inciso III e 418, § 1º, do RIR/99.

2) Exclusão do lucro real, no LALUR, dos valores referentes a reversão dos saldos das provisões não dedutíveis, sendo parcialmente glosada a parcela de juros sobre o capital, apropriados a obras que se encontravam paralisadas antes do processo de estatização, englobada pela provisão para perdas realizada em 31/12/1997.

Para melhor esclarecer, valetranscrever os fundamentos do Auditor, lançados no Termo de Verificação Fiscal:

O contribuinte efetuou as exclusões na parte A do Lucro Real, no anos-calendários de 2005 e 2006, até a baixa da totalidade do saldo controlado na parte B, demonstradas na tabela abaixo:

Tabela 09: LALUR – Provisão para baixa UTE Jacuí

Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
31/12/1997	constituição da Provisão		977.853.290,21	977.853.290,21
31/12/2003	Reversão nesta data	6.100.498,15		971.752.792,06
31/05/2004	Reversão nesta data	62.541.161,20		909.211.630,86
30/06/2004	Reversão nesta data	303.040.236,56		606.171.394,30
31/07/2005	Reversão nesta data	303.040.236,56		303.131.157,74
31/03/2006	Reversão nesta data	303.131.157,74		-

O saldo existente em 31/12/1997, transferido para os períodos subsequentes está sendo parcialmente glosado, pois, conforme demonstrado nos itens 3 a 5, a provisão para perdas realizadas englobava uma parcela de Juros sobre o capital, no valor de R\$ 390.831.097,00. Este montante é relativo a juros sobre o capital apropriados a obras que se encontravam paralisadas antes do processo de desestatização, e que, mesmo assim, já havia sido absorvidos pelas Reservas de Capital, em 31/12/1997.

Indiferente da citada absorção pelas Reservas de Capital, vale ressaltar que o contribuinte pleiteia benefício fiscal para o qual não cumpriu requisito essencial: a conclusão da usina e seu início de operação. Tendo alienado um bem na mesma condições em que o recebeu no processo de desestatização, pelo qual não suportou todo ônus econômico, exceto o valor residual avaliado e os custos de manutenção a que estava obrigado pela concessão em decorrência de um contrato de “cessão de direitos”.

Consequentemente, são parcialmente indevidas as exclusões procedidas na parte A do LALUR em 31/07/2005 e 31/03/2006, consoante tabela abaixo:

Tabela 10 - Glosa de exclusão

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>%</i>	<i>Juros sobre o Capital</i>	<i>Saldo</i>
<i>31/12/1997</i>	<i>constituição da Provisão</i>		<i>390.831.097,00</i>	<i>390.831.097,00</i>
<i>31/05/2004</i>	<i>Reversão nesta data</i>	<i>6,40%</i>	<i>24.996.623,61</i>	<i>363.396.209,48</i>
<i>30/06/2004</i>	<i>Reversão nesta data</i>	<i>30,99%</i>	<i>121.119.956,62</i>	<i>242.276.252,87</i>
<i>31/07/2005</i>	<i>Glosa de exclusão</i>	<i>30,99%</i>	<i>121.119.956,62</i>	<i>121.156.296,25</i>

Destaca-se ainda que o contribuinte não logrou apresentar quaisquer demonstrativos que evidenciassem o montante dos juros apropriados contabilmente ao Projeto UTE Jacuí, que resultaram nos saldos contábeis em 30/11/1997 (cisão) e 31/12/2004 (alienação);

Os saldos contábeis não apresentem coerência com os constantes na ordem de imobilização ODI 2121036, (fls. 723), obtida junto ao BNDES.

Não esclareceu quais foram as rubricas agrupadas que resultaram nos valores informados no Parecer do Consórcio – Provisão para Perdas em Investimentos em Curso – Usina Termelétrica de Jacuí – e na carta BNDES SD – 05/98. (...)

Conforme informação do próprio contribuinte em resposta ao TIF, o objetivo das Remunerações sobre imobilizados em curso foi o “de assegurar serviço adequado, fixar tarifas razoáveis e garantir a estabilidade financeira das empresas do setor elétrico brasileiro”. E é exatamente esse propósito que encontramos em toda a legislação do DNAEE e/ou ANEEL que tratou da matéria. Ou seja, acréscimo da RIC ao custo da obra seria uma forma de compensar o tempo que o capital aplicado à obra ficou sem produzir resultado, pois estava, a obra, em construção. O retorno dessa compensação financeira seria dado pelo Poder Público por intermédio da tarifa de energia elétrica, a qual estaria majorada pelo custo da remuneração agregada a respectiva obra. Assim, conclui-se que a apropriação da RIC por parte do Concessionário do Serviço Público de Energia Elétrica estava atrelada à condição que o investimento feito gerasse o

fruto que o Poder Pública necessitava: a produção de energia elétrica.

(...)Assim, como já visto anteriormente, a UTE Jacuí não entrou em funcionamento e, portanto, a apropriação dos juros sobre Capital é indevida, pois não cumpriu o papel para o qual foi instituído.

Enquadramento legal da infração:Arts.247, 248, 250, incisos i e II e 418, § 1º, do RIR/99.

3) Multa Isolada baseada no art. 44, inciso II, da L. 9.430/96, no percentual de 50% sobre o valor do pagamento mensal, apurado na forma do art. 2º, da L. 9.430/96, não realizado, justificando-se pelos argumentos do Auditor Fiscal que seguem:

O contribuinte excluiu valores do Lucro Líquido na apuração do Lucro Real – no LALUR, oriundos da RIC Capital de Terceiros e Juros sobre o Capital da UTE Jacuí. Ao proceder assim, diminuiu a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL (...).

Em decorrência das infrações, a base de cálculo do IRPJ foi aumentada nos períodos em que ocorreram as glosas. Isso gera, por consequência, maior valor do imposto de renda da pessoa jurídica.

Com relação à CSLL, apenas os valores relativos à glosa dos Juros sobre o Capital – UTE Jacuí (infração 9.2) repercutem na base de cálculo desse contribuição, haja vista que os valores da RIC Capital de Terceiros da UTE Jacuí e da depreciação, que foram glosados, não geraram reflexo no lucro líquido do exercício.

Conforme conta da DIPJ's relativas aos anos-calendário de 2005 a 2007, o contribuinte optou pela apuração do IRPJ pela forma prevista no art. 2º da Lei n.º 9.430/96 (pagamento por estimativa com apuração anual do imposto).

O pagamento por estimativa prevê a hipótese de que a base de cálculo do imposto seja determinada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995(...), camada de base de cálculo presumida. (...)

Conforme prevê o inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (...), será aplicado multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal, apurado na forma do art. 2º da lei n.º 9.430/96, que deixar de ser efetuado.

Assim, pelo o que foi apurado nas infrações já vistas, e considerando o disposto no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9430/96, sobre o valor que deixou de ser recolhido é aplicada a multa isolada prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (...), cujos valores estão demonstrados no documento

“Demonstrativo da Multa e dos Juros Isolados” que acompanha o Auto de Infração. (...)

Enquadramento Legal da Infração: Arts. 222 e 843 do RIR/99, c/c art. 44, §1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei 11.488/07, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei 5.172/66.

4) Juros Isolados incidentes sobre as diferenças apuradas no item 1 acima, calculados à taxa SELIC, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo para recolhimento da estimativa mensal até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento, com base no art. 43, parágrafo único, da L. 9.430/96.

5) Multa aplicada sobre o montante do tributo apurado, com base no art. 44, inciso I, L. 9.430/96, e juros sobre a multa.

Em face da constituição do crédito tributário em seu desfavor, a recorrida apresentou impugnação, argumentando o que segue (fl. 903 e ss.):

i) Nulidades na fiscalização. A recorrida aduziu a não observação da concessão do prazo de vinte dias para prestação de esclarecimentos, conforme artigos 844 e 835, § 3º, todos do RIR/99, pelos seguintes motivos:

(...) Posta assim a questão, logo no item I, do Termo de Início de Ação Fiscal, verifica-se que foram exigidas informações e documentos no exíguo prazo de cinco dias, e, em seguida, no diminuto prazo de dez dias.

Como se pode notar, há no Termo de Intimação Fiscal n.º 2, ‘pasmu’, a fixação de prazo de dois dias para apresentação de “esclarecimentos e/ou documentos, fatos, documentos e instrumentos que subsidiaram a Deliberação aprovada por unanimidade relativo ao Item 3 da Ata da Nonagésima Reunião do Conselho de Administração da Tractebel Energia S.A., realizada em 24/07/2008, inclusive a ‘apresentação efetuada’, que ficou arquivada na Companhia conforme consta da Ata.”

(...)

Por tais razões, tudo o que ocorreu durante a fiscalização transborda em muito o limite do razoável (CF, art. 37; art. 2º, da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999), viola as garantias do devido processo legal e do contraditório (CF, art. 5º, II e LV), e, objetivamente fere os limites impostos pelo art. 844; art. 835, §3º, do RIR/99.

ii) Nulidades do auto de infração. Alegou a recorrida que os argumentos lançados no auto de infração não apresentam as razões jurídicas do lançamento tributário. Assim alega a recorrida:

(...) Não há, nos argumentos apresentados pela r. Autoridade Lançadora, uma definição concreta de quais são as razões jurídicas do lançamento tributário, mas sim uma mixórdia de asseverações, um mistifório de conceitos, ou seja, uma mistura desordenada de coisas diversas.

- Argumentou que houve qualificação errônea dos fatos e da capitulação legal do fundamento dos assentamentos do contribuinte;

Nesse sentido fundamenta a recorrida:

(...)

Os Auditores Fiscais da Receita Federal querem fazer crer que o art. 1º, Decreto-lei n.º 1.506, de 23 de dezembro de 1976, também disciplinaria o conteúdo das Remunerações das Imobilizações em Curso (nota 7, p. 7/24).

Ignoram que o Poder Executivo aproveitou a edição do Decreto-lei n.º 1.506/76 para, através do seu art. 1º, alterar o art. 2º da Lei n.º 5.655, existente desde 1971, que trata da remuneração legal do investimento, para fins de obtenção do custo do serviço que será base para a definição da tarifa do concessionário do serviço público de energia elétrica. Tal dispositivo em nada tem de relação com a Remuneração das Imobilizações em Curso prevista no art. 3º, objeto da autuação fiscal.

Em linhas gerais, é de verificar-se que o Decreto-lei n.º 1.506/1976 incorporou-se ao sistema jurídico nacional para normatizar quatro situações distintas:

- No art. 1º, vem alterar o art. 2º, da Lei n.º 5.655, de 20 de maio de 1971, que dispõe sobre a remuneração legal do investimento dos concessionários de serviços públicos de energia elétrica, e dá outras providências, ou seja, a remuneração legal do investimento através da tarifa, o que em nada tem conexão com os juros debitados durante a fase de construção, denominados no setor elétrico de remuneração das imobilizações em curso.

- No art. 2º, vem incluir os concessionários do serviço público de energia elétrica nos moldes da sistemática de Correção Monetária do Ativo Imobilizado, prevista nas alíneas a, b e c do art. 1º do Decreto-lei n.º 1.302, de 31 de dezembro de 1973.

- Nos art. 3º c/c §2º, do art. 2º, vem determinar que as obras em andamento vençam juros de até dez por cento ao ano, até a data em que entrarem em serviço, sendo a contrapartida destes juros isenta de Imposto de Renda.

- No 'caput' do art. 4º, vem fixar o que o IR será calculado pela aplicação da alíquota de 6% (seis por cento) sobre o lucro tributável no exercício de 1979, ano base de 1978.

Numerados assim os diversos escopos do Decreto-lei n.º 1.506/1976, é de se dizer que ao fundamentar o lançamento tributário da glosa da Remuneração das Imobilizações em Curso no art. 1º, o Auditor Fiscal da Receita Federal incorre em absurdo que fulmina o lançamento tributário com nulidade insanável.

(...)

O prescrito no art. 1º, do Decreto-lei n.º 1.506/1976, manifestamente altera regra de outra lei que nada tem relação com a Remuneração das Imobilizações em Curso, bem introduzida pelo art. 3º, do mesmo diploma legal. É deste art. 1º, que deriva a justificativa essencial da proposição fazendária e do consequente lançamento tributário lavrado, qual seja: a exigência de que o bem entre em operação para gozo das remunerações das imobilizações em curso (p. 18/24; 20/24; 21/24).

Por óbvio que na hipótese de formação da tarifa a operação é necessária. Já para a capitalização dos juros nas obras em andamento, a designada Remuneração das Imobilizações em Curso, de forma antagônica, é justamente a operação que vai por termo à constituição do direito, o que é conclusão axiomática da textual menção a: "até a data em que entrarem em serviço", componente do conteúdo prescricional do art. 3º, do Decreto-lei n.º 1.506/1976.

- Ponderou como controverso o entendimento da Portaria DNAEE n.º 526/1995 postulado pela RFB;

Neste ponto, importante frisar os seguintes argumentos da recorrida:

Veja-se que ao tentar fundamentar a argumentação errônea e absurda de que a Portaria DNAEE n.º 526/1995 teve a intenção de retirar a isenção da RIC Capital de Terceiros, calculada e contabilizada ao amparo do art. 4º, §2º, do Decreto-lei n.º 1.506/1995, a autoridade fiscalizadora mais uma vez lançou mão de dispositivo legal sem nenhuma relação com o caso concreto e assim se manifestou no item 4 do Termo de Verificação Fiscal:

(...)

'Tais alterações estão em consonância com o art. 4º da Lei 9.249/95, que extinguiu a correção monetária das demonstrações financeiras, e em seu art. 9º, que criou o pagamento de juros sobre o capital próprio.' (grifamos)

O entendimento dos Auditores Fiscais é de que a conta redutora do ativo diferido anulava o valor contabilizado a débito do mesmo grupo e que a expressão “pelo seu valor líquido” constante da referida Portaria, ao indicar a transferência dos saldos para o ativo imobilizado significaria que o DNAEE estava movendo os concessionários a abdicarem de seu direito legal de aproveitar a isenção concedida pelo citado decreto-lei.

Como se depreende, trata-se de mais uma das meras suposições disparatadas de uma fiscalização que não encontrou guarida para seu inepto intento de lançar sequer na Portaria DNAEE n.º 526/1995, quanto mais em qualquer outra norma do arcabouço legal, o que levou esta a invocar, mais uma vez, dispositivos legais que em nada tem relação com o caso concreto atacado, à exemplo da referencia ao que prescrevem os art.s 4º e 9º da Lei n.º 9.249/1995 (...).

- Alegou que a exigência da multa e juros isolados seria vedada pelo art. 9º, do Decreto n.º 70.235/72;
- Pugnou pela nulidade do auto de infração, com base no art. 142, do CTN, e no art. 10, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/1972, e porque a defesa do contribuinte, e o entendimento do julgador, foram tolhidos pelas argumentações supra.

iii) Da remuneração das imobilizações em curso. Alega a recorrida que o procedimento adotado tem embasamento no art. 3º e 4º, do Decreto-Lei n.º 1.506/1976. Argumenta que os lançamentos contábeis, ou das rubricas, não podem anular o direito à capitalização dos juros, pois a contabilidade não cria ou anula direitos. Apresenta seus motivos nos seguintes termos:

(...) Notando que o reconhecimento da capitalização dos juros tão somente para efeito de cálculo das tarifas não proporcionava a estabilidade financeira indispensável à salubridade financeira do investidor deste essencial setor da vida do cidadão brasileiro, novamente sensível à necessidade de garantia de estabilidade e segurança para investimento de recursos no sistema elétrico nacional, o legislador pátrio julgou por bem permitir que investidor capitalizasse juros nas obras em curso realizadas com recursos de capital próprio e de empréstimos, com isenção de imposto de renda nos termos do art. 3º c/c o §2º do art. 4º do Decreto-lei n.º 1.506/1976. (...)

Decompondo-se a norma jurídica tributária derivada da conciliação do art. 3º combinado com o §2º, do art. 4º, Decreto-lei n.º 1.598/1977, observa-se o seguinte e estrito conteúdo normativo:

Fato Jurídico Tributário	Consequência Tributária
Utilizar capital próprio do concessionário ou empréstimo em obra em andamento	Direito a capitalização de juros isentos de impostos de renda, a taxa de dez por cento ao ano.

(...)

Sob a perspectiva contábil, é bem verdade que a escrituração destes eventos passou por algumas alterações ao correr do tempo, advindas do órgão regulador.

Cumpra obtemperar, todavia, que o apótema da legalidade não permite que a narrativa subsequente interfira na análise jurídica do caso concreto, pois a contabilidade não faz sumir nem aparecer direito e tampouco serve de único suporte a manifestação textual da ocorrência do fato jurídico tributário (CF, art. 5º, II, e CTN, art. 3º e art. 97).

(...) Como consequência cai por terra a inferência imediata da fiscalização que os lançamentos contábeis possam ter anulado o direito à capitalização dos juros, ou que o tratamento contábil das rubricas pudesse influenciar na aquisição ou modificação do referido direito.

De feito, a contabilidade bem registrou os fatos para atender o preceito de que “ o Direito põe a contabilidade a seu serviço”, e daí porque “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (§1º, do art. 9º, do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977), para caber à autoridade administrativa tão somente a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto neste preceito, o que, durante toda a fiscalização em nenhum momento ocorreu. (...)

Em suma, a contabilidade retrata a constituição de direitos, sem poder extingui-los ou modifica-los, conforme ocorreu com a retratação da incorporação jurídica dos juros decorrentes da utilização de capital próprio do concessionário ou empréstimo em obras em andamento ao patrimônio jurídico da companhia por força do prescrito no art. 3º, do Decreto-lei n.º 1.506/1976.

Sob a perspectiva contábil do setor elétrico, em um primeiro momento, entre 01.01.1977 a 31.12.1985, os lançamentos foram efetuados na forma abaixo esquematizada:

Remuneração das imobilizações em curso (10% a.a. sobre o saldo das obras)

Débito – Ativo diferido, vinculado às obras em andamento.

Crédito – Resultado do período (receita isenta – art. 4º, § 2º, DL 1.506/1976), nas seguintes subcontas:

- 1) “Remuneração das imobilizações em curso – Capital Próprio”
- 2) “Remuneração das imobilizações em curso – Capital de Terceiros”

Num segundo momento, observados os procedimentos indicados pela Portaria DNAEE n.º 250/1985, passaram a ter os seguintes reflexos no patrimônio dos concessionários do serviço público de energia elétrica, no período de 01.01.1986 a 31.12.1995:

Remuneração das imobilizações em curso (10% a.a. sobre o saldo das obras)

Débito – Ativo diferido (para posterior amortização)

Crédito – 1) Parcela referente ao capital próprio – Reserva de capital (Patrimônio líquido)

2) Parcela referente ao capital de terceiros – (-) Ativo diferido

Com a representação contábil do setor elétrico acima referida, a remuneração das imobilizações em curso (juros de até 10% a.a.), objeto do art. 3º, c/c art. 4º, §2º, do Decreto-lei n.º 1.506/76, a contrapartida da RIC, repita-se, isenta de imposto de renda, passou a receber duas destinações contábeis distintas: a) a parcela das obras realizada com capital próprio passou a ser lançada diretamente no patrimônio líquido e, portanto, sem efeito no resultado do período; e b) a parcela das obras realizada com empréstimos passou a ser lançada a crédito de conta retificadora do ativo diferido para posterior amortização no resultado, concomitantemente com os valores contratuais lançados a débito, também, do ativo diferido.

Com este procedimento, a receita isenta que anteriormente era contabilizada no resultado no momento de sua apuração passou a ser diferida com reconhecimento no resultado sob a forma de amortização credora.

Importante frisar que os lançamentos contábeis aqui relatados registraram juros de obras em andamento (RIC) calculados ao abrigo da isenção garantida pelo mencionado decreto-lei. Tais juros passaram a ser diferidos, para futuro reconhecimento em contas de resultado, exclusivamente para fins contábeis, porquanto a forma de contabilização era prevista pela contabilidade setorial e, portanto, de cunho meramente contábil e, conseqüentemente, sem mudanças nos aspectos tributários legalmente disciplinados.

Num terceiro momento, com a edição da Portaria DNAEE n.º 526, de 22.11.1995, os saldos existentes no ativo diferido, relativamente à remuneração das imobilizações em curso foram transferidos para o imobilizado. Observe-se que foram transferidos não somente os saldos dos juros capitalizados, registrados em contas de natureza devedora (denominados no setor elétrico de DRIC), mas também os saldos das contas retificadoras, de natureza credora, que registraram a contrapartida isenta dos juros (denominados simplesmente RIC). Assim, da mesma forma em que no ativo diferido, os valores lançados em contas credoras reduzem os valores existentes em contas devedoras, o ativo imobilizado foi afetado pelo valor líquido da RIC. Como não poderia deixar de ser, em nenhum momento a Portaria DNAEE cogitou enunciar que os concessionários abrissem mão do “estoque” de juros isentos de imposto de renda calculados sob a égide do Decreto-lei n.º 1.506/1976 e registrados em contas retificadoras do ativo diferido.

Investido na faculdade que lhe fora atribuída pelo art. 3º do Decreto-lei n.º 1.506/1976, de definir a taxa de juros a ser

utilizada pelo setor elétrico, a qual não poderia ultrapassar 10%, o então DNAEE, através da mesma Portaria 526/1995, aboliu o cálculo e contabilização da RIC correspondente à parcela das obras realizada com capital de terceiros, permanecendo, a partir de então, somente o cálculo e contabilização da remuneração sobre a parcela das obras realizadas com capital próprio.

iv) Da DRIC (capital de terceiros). Arguiu que a revogação da isenção prevista no Decreto-lei n.º 1.506/1976, pela Lei 9.718/1998, não tem efeitos retroativos, com fulcro nos princípios da segurança jurídica, do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Assim fundamenta, em síntese, a recorrida:

Em linhas gerais, o fundamento essencial do lançamento tributário quanto à glosa das despesas com Remuneração sobre o Imobilizado em Curso calculada sobre o Capital de Terceiro utilizado em obras – DRIC Capital de Terceiro (item 9.1) anda a roda do raciocínio de que “a isenção prevista no §2º, do art. 4º, do Decreto-lei n.º 1.506/1976 foi revogada” atingindo os valores anteriormente capitalizados, ou seja, com efeitos retroativos.

O princípio da segurança jurídica é constituído de duas formas: pela interpretação dedutiva do princípio do Estado de Direito (CF, art. 1º), e pela interpretação indutiva das regras de proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, a coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI); das regras da legalidade (CF, art. 5º, II, e art. 150, I); da irretroatividade (CF, art. 150, III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b”).

No plano normativo, seu conteúdo dimana dos termos do art. 6º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, antiga Lei de Introdução ao Código Civil, Decreto-lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942, que prescreve que “a Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitadas o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”; do art. 3º, e 97, I, do CTN; do art. 144, do CTN; do art. 9º, II, do CTN.(...)

No presente caso concreto, a autoridade arrecadadora aspirou modificar de forma retroativa a consequência legal do fato jurídico ocorrido antes da publicação da Lei n.º 9.718/1998, que revogou o § 2º do art. 4º do Decreto-lei n.º 1.506/1976.

Indubitável é que o direito ao cálculo dos juros foi adquirido de acordo com a legislação vigente à época, passando a integrar o patrimônio da contribuinte.

Deste modo, caem por terra as assertivas de periclitamento do direito em 31/12/1998, com fundamento no art. 18, II, da Lei n.º 9.718/1998, e muito menos a partir de 31/12/1995, com o advento da Portaria DNAEE n.º 526/1995, que orientou a transferência de valores do ativo diferido para o ativo imobilizado. (...)

Como se comprova pela eficaz leitura da lei, em nenhum momento a norma dispõe acerca da necessidade de entrada em operação da usina, como cismou a fiscalização em inúmeras

passagens a guisa de fundamento do lançamento tributário na parte atinente aos juros (p. 18/24; 20/24; 21/24). Observa-se que o requisito em que ficaram absortos em pensamentos os Auditores Fiscais da Receita Federal não existe na lei (Decreto-lei n.º 1.506/1976, art. 3º), e, por conseguinte, não pode intervir na aquisição do direito, uma vez que devidamente preenchidos o que demandado pela lei na época de formação de custo.

Capitalizar é adicionar ao ativo e a própria lei diz que ao fazer isto o cálculo é definitivo, não havendo mais espaço para estorno, uma vez que os juros serão capitalizados e acrescidos ao respectivo custo, isto é, terminantemente integrados ao imobilizado, sendo somente classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, nas hipóteses da alienação, inclusive por desapropriação, da baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-lei n.º 1.598/1977, art. 31, 'caput'). Esta e somente estas são as hipóteses legais de modificação do imobilizado.

Portanto, o que a lei manda capitalizar somente a lei pode ordenar descapitalizar.

No ciclo jurídico tributário os juros são adicionados ao patrimônio ao fundamento do art. 3º, do Decreto-lei n.º 1.506/1976 e retirados deste nas hipóteses do art. 31, do Decreto-lei n.º 1.598/1977. Qualquer outra inferência é mera conjectura fora do âmbito da lei. (...)

A capitalização dos juros como custo da obra a modo de consequência da utilização de capital próprio do concessionário ou empréstimo em obra em andamento é realidade verificada em concreto que inibe a projeção contra si de efeitos imediatos do art. 18, II, da Lei n.º 9.718/1998, em qualquer dos seus efeitos temporais, sejam estes pretéritos, imediatos ou futuros, isto porque, o vigor do direito adquirido assegura a ultra-atividade do art. 3º, c/c §2º, do art. 4º, do Decreto-lei n.º 1.506/1976, que continuará a disciplinar as situações que sob sua égide se consumaram, mesmo depois do ingresso da lei nova no sistema tributário.

Como se depreende, cumpre assentar que o prescrito no art. 3º, c/c §2º, do art. 4º, do Decreto-lei n.º 1.506/1976, ainda que revogado, sobrevive, perseverando a disciplinar as situações que se consolidam enquanto esteve em vigor, de modo que sua revogação por lei novel absolutamente não pode prejudicar a capitalização dos juros ocorridos sob sua égide. (...)

A afirmação de que este benefício cessou definitivamente em 31/12/1995, deriva diretamente da Portaria n.º 526, de 22 de novembro de 1995, do DNAEE, que extinguiu as contas do ativo diferido até então utilizadas para a contabilização da RIC e determinou a transferência dos saldos nelas existentes para o ativo imobilizado. A transferência envolveu tanto a conta do ativo diferido, de natureza devedora, em que os juros eram contabilizados quanto com conta retificadora do mesmo grupo,

de natureza credora, em que eram registradas as contrapartidas dos valores referentes à parcela das obras em andamento realizadas com capital de terceiro.(...)

Conforme já mencionado em itens precedentes, anteriormente, a Portaria DNAEE n.º 250/1985 enunciou que as contrapartidas da contabilização da RIC (ou DRIC como eram designados os valores lançados a débito), que até então eram lançadas diretamente no resultado, fossem registradas em contas patrimoniais, sendo que a RIC capital próprio passou a ser contabilizada no patrimônio líquido enquanto a RIC capital de terceiros passou a ser contabilizada em conta retificadora do ativo diferido. Este procedimento vigorou no período de 01.01.1986 a 31.12.1995.

A Portaria DNAEE n.º 526/1995, por sua vez, instituiu novos procedimentos contábeis. Ao contrário do que entende o fisco, não houve orientação ou determinação para que os concessionários passassem a tributar os valores isentos contabilizados em conta retificadora do ativo diferido.

Os juros calculados sob a égide do art. 3º, do Decreto-lei n.º 1.506/76 destinavam-se à remuneração das obras em andamento realizadas com capital próprio e de terceiros e receberam diversos tratamentos contábeis por parte do então DNAEE. Em virtude de procedimentos eminentemente contábeis, definidos por atos infralegais do DNAEE, a exemplo da Portaria n.º 526/1995, a contrapartida dos juros calculados sobre a parcela das obras realizadas com capital de terceiros, que inicialmente era registrada em contas de resultado e excluída na apuração do imposto de renda, passou a ser diferida, contabilmente, para reconhecimento no resultado futuro. Inicialmente, no ativo diferido e, posteriormente, no ativo imobilizado. (...)

Em razão disso, o lucro líquido do período de apuração foi devidamente apurado na forma da lei (Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º, §1º, Lei n.º 7.450, de 1985, art. 18) observando os lançamentos contábeis que a autoridade fiscalizadora reputa estornados, anulados.

Mais adiante, a fiscalização afirma que o fato registrado não representou nenhum desembolso efetivo da empresa com encargos financeiros, mas sim um conjunto de lançamentos contábeis (escrituração meramente escriturais, sem a ocorrência de um fato econômico) (9.1-b);

Não há qualquer ficção no fato do Concessionário de Serviço Público para produção de energia elétrica utilizar capital próprio ou empréstimo em obra em andamento (art. 3º, Dec.-lei 1.506/76). Repisamos que os eventos retratados pela contabilidade no presente caso concreto não são meros lançamentos escriturais de fatos sem nenhuma repercussão patrimonial, ou registros de meras formalidades não representativas de mutação patrimonial e de desembolso efetivo, como pretendeu fazer crer a fiscalização (p. 16/24); mas sim representações determinadas a espelhar, ou descrever com exatidão direito adquirido em consequência da lei.

Da mesma sorte, a inexistência de registros destes valores na Parte B do LALUR, subsistência apenas o registro no Ativo Imobilizado (9.1-c), não arruína a ocorrência dos fatos.

Conforme afirmado pelos próprios Auditores Fiscais, os juros sobre as obras em andamento realizadas com capital de terceiros encontram-se registrados a débito da conta DRIC Capital de Terceiros 132.19.19.0181 com contrapartida a crédito da conta 132.19.19.0182 (-) RIC Capital de Terceiros, ambas do ativo imobilizado. Porém, ao contrário do que afirmam, não se trata de mero lançamento contábil, ou “operações meramente escriturais, sem a ocorrência de um fato econômico”, mas sim do registro dos juros calculados ao amparo de legislação específica que terão reflexos futuros no resultado, com a devida exclusão para propósitos fiscais. (...)

Vale ressaltar, que ao revés do que cogitaram as autoridades lançadoras, é exatamente a existência deste controle, na contabilidade da Impugnante e bem reconhecido na página 16 de 24, do Termo de Verificação Fiscal que permite a correta apuração dos tributos sem a necessidade de inscrição dos valores de forma análoga no LALUR. A exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real é feita na medida em que os valores controlados são levados ao resultado, cujo controle é contábil, como demonstrou o próprio relatório a fls. 18 e 19. Manifesto, pois, que não se trata de uma “diferença temporária” adicionada anteriormente ao resultado e controlada na parte B do LALUR que sirva de justificativa plausível a exigir um controle paralelo. (...)

De feito, não há no dispositivo – art. 8º, I, Decreto-lei n.º 1.598/77 – a obrigação de registro no LALUR da capitalização do bem do ativo, com contrapartida isenta de imposto de renda, a exemplo daquela do art. 3º c/c §2º, do art. 4º, do Dec.-lei 1.506/76.

E mesmo que houvesse, o não lançamento dos valores no LALUR não poderia conduzir ao perecimento do direito, mas tão somente ao descumprimento de obrigação acessória ou dever instrumental (CTN, art. 113, §2º).

Como não há rol de penalidades de nosso sistema tributário sanção específica com relação a não oposição de valores ao livro apontado, entende-se que aplicável o disposto no art. 22, do Dec.-lei n.º 401, de 30 de dezembro de 1968.(...)

Em seguida, a fiscalização insistiu que inexistente autorização no RIR para exclusão destas importâncias do Lucro Real; que quando se trata de isenção ou exclusão de imposto a interpretação deve ser restritiva; que as exclusões autorizadas pelo RIR/99 são aquelas disciplinadas no art. 250, e não há no RIR/99 menção específica sobre o tratamento da RIC – Capital de Terceiros do Setor Elétrico, reflexiva de norma específica deste setor, haja vista a inexistência de dispositivo que isente os valores, pois a isenção prevista no §2º, do art. 4º, do Dec.-lei n.º 1.506/76 foi revogada (9.1.1-a). (...)

Cumpra examinarmos, neste passo, que a isenção foi outorgada por lei em função de determinada condição, qual seja, utilização de capital próprio ou empréstimo em obras em andamento, na forma prescrita no art. 3º com o §2º, do art. 4º, do Dec.-lei n.º 1.506/76.

Há claramente um ônus jurídico obrigatório e imposto de utilizar capital próprio ou de terceiro em obra em andamento.

As vantagens da, para argumentar, isenção condicional, incorporam-se ao patrimônio do destinatário, que cumpriu a obrigação que se impunha, e passou a ter o direito adquirido ao proveito, de modo que o contribuinte que goza dos direitos atribuídos por esta modalidade de isenção não pode ser prejudicado sob pena de burla ao art. 6º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.(...)

A importuna justificativa de que a usina nunca entrou em operação, ao arrimo da Lei n.º 5.655/1971, que nada tem de relação com a RIC, somente está a sustentar erroneamente o entendimento da fiscalização, conforme abordado em detalhes no item 5 acima.

Repisamos o argumento de que esta assertiva é derivada da errônea concepção da fiscalização de que o art. 1º, Dec.-lei n.º 1.506/76, também disciplinaria o conteúdo das Remunerações das Imobilizações em Curso (nota 7, p. 7/24).

O dispositivo acima citado não tem relação com a Remuneração das Imobilizações em Curso prevista no art. 3º, pois trata de assunto diverso.

A norma transladada pelos auditores maneja a remuneração legal do investimento dos concessionários de serviços públicos de energia elétrica para efeito de tarifa, que, em verdade, já existia desde a criação do Código de Águas em 1934, e repercute unicamente no universo setorial no que é pertinente à formação tarifária.

O prescrito no art. 1º, do Dec.-lei 1.506/76, manifestamente altera regra de outra lei que nada tem relação com a Remuneração das Imobilizações em Curso, mas é deste art. 1º, que deriva, erroneamente, toda a justificativa essencial da proposição fazendária e do conseqüente lançamento tributário lavrado, qual seja: a exigência de operação para gozo da capitalização das remunerações das imobilizações em curso (p. 18/24; 20/24; 21/24).

v) Da reversão do saldo das provisões não dedutíveis – juros sobre o capital incorporados às imobilizações em curso. A recorrida argumenta que não aceitar a exclusão derivada de adição de provisão é incorrer em *bis in idem*. A recorrida apresenta a seguinte fundamentação:

(...) a motivação do lançamento vagueia à volta da impossibilidade da exclusão parcial do valor de provisão integralmente adicionada ao LALUR.

É de se notar em princípio a opinião excêntrica da fiscalização no sentido de que parcialmente indevidas as exclusões procedidas na parte A do LALUR.

Cumpre-nos assinalar com veemência que, os demais custos não foram glosados, mas tão somente os juros sobre o capital, fato que por si só arremete a glosa da provisão na forma aventada pela fiscalização à completa incoerência lógica, pois todos os valores que foram adicionados devem, na determinação do lucro real do período competente, ser excluídos do lucro líquido (Dec.-lei n.º 1.598/77, art. 6º, §4º). (...)

Ora, a constituição de provisão é providencia exclusivamente contábil, e daí decorre que seus critérios não são questionáveis pela fiscalização. (...)

Em contrapeso desta situação, já prévia e totalmente se acautelando contra o uso indevido deste instrumento contábil, o ente tributante decretou como consequência legal da provisão não dedutível a sua adição ao lucro líquido do exercício, conforme o disposto no art. 6º, §2º, “a”, do Dec.-lei n.º 1.598/77.

Não aceitar exclusão derivada de adição de provisão é ‘bis in idem’. (...)

Antes de tudo, não há olvidar-se que dentre os diversos ativos e passivos incorporados pela GERASUL (CNPJ n.º 02.474.103/0001-91) do patrimônio da GERASUL incorporada (CNPJ n.º 02.311.139/0001-81), arrolava-se o custo contábil apurado referente à UTE Jacuí, que era de R\$ 1.043.393.290,00 em 30/11/1997.

Em 17/03/1998, o BNDES, diga-se de passagem, também diretamente controlado pela União Federal, comunicou ao Presidente do Conselho de Administração da GERASUL (CNPJ n.º 02.474.103/0001-19) que o Conselho Nacional de Desestatização- CND, órgão superior do Programa Nacional de Desestatização, determinou que procedesse à “realização de ajuste prévio referente à reversão parcial dos valores relativos aos investimentos no projeto de Jacuí”, conforme os valores transcritos no Termo de Verificação Fiscal.

Observe-se que o Parecer do Consórcio aventava que o ajuste prévio proposto, na hipótese de aprovação do mesmo pelo CND: “elevaria o saldo negativo da conta de resultados acumulados na GERASUL (CNPJ n.º 02.311.139/0001-81) para cerca de 1,3 bilhão, na data base de 31/12/1997”.

Posteriormente, contemplando todo o valor da conta de lucros acumulados, que já era negativo mesmo antes da provisão, os pareceristas advertiram o CND que a distribuição de dividendos estaria comprometida por um longo período, de modo que

recomendava, alertamos, além disso, que “o saldo da conta de prejuízos acumulados seja totalmente absorvidos pelas reservas de capital.”

Tenha-se presente que na ocasião da constituição contábil da provisão não havia norma contábil que fundamentasse o reconhecimento da perda sem que houvesse a alienação, baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão.

Inadequado seria esquecer que, mais do que isso, ainda que fosse efetivada a baixa, não existia norma tributária que permitisse a inclusão dos valores no resultado fiscal, de modo que não havia alternativa a impugnante senão controlar os valores na Parte B do LALUR e aguardar a alienação, inclusive baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou a liquidação de bens do ativo permanente e a respectiva reversão da provisão, para então, e somente então, proceder a exclusão da mesma no lucro real.

A justificativa da fiscalização para efetivar o lançamento tributário retumba desde logo inepta desta constatação.

Em vista da constatação da “perda estimada”, no ativo imobilizado, que incluía em seu custo os juros, foi criada um conta retificadora a crédito em contrapartida de uma conta de despesa, pois, de débito, ambas no valor da expectativa de perda, isto na contabilidade, ou seja, para fins societários com fundamento no princípio contábil da prudência.

Pois bem, isto em nada impactou o resultado fiscal, ou como preferimos tributário, visto que os valores foram adicionados ao Lucro Real para efeito de cálculo do imposto de renda, haja vista que segundo o art. 3º, do Dec.-lei n.º 1.730, de 17 de dezembro de 1979, na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária.

Em nenhum momento houve estorno contábil, nem muito menos como quer fazer crer a autoridade lançadora em infeliz sinonímia, a reversão.

Muito pelo contrário, houve sim a constituição da provisão, o reconhecimento da provável perda futura, que no sentido contábil da aceção é antônima à interpretação mencionada.

D	Despesas com Provisão p Baixa Jacuí	977.853,90
C	(-) Provisão para perdas Jacuí	977.853,90

Este foi o lançamento contábil efetuado para registrar a provisão estimada pelo Consórcio avaliador contratado pelo BNDES. (...)

A expectativa de perda foi de R\$ 977.853.290,00. Este foi o valor provisionado em conta de despesa indedutível, em contrapartida com conta retificadora do ativo imobilizado.

De fato, não há explicação plausível para o entendimento dos Auditores Fiscais no sentido de que os juros, no valor de R\$ 390.031.837,00, tenham sido estornados (revertidos) e sequer

tenham feito menção aos demais custos utilizados na estimativa de perdas pelo Consórcio.

(...) o Dec.-lei n.º 1.598/77, na redação vigente até 31 de dezembro de 2009, prescrevia que:

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

§ 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;

Por sua vez o §4º, do mesmo artigo, determina que:

§ 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.

(...)Logo, não há qualquer retoque, reprimenda, recriação aos procedimentos contábeis e tributários efetivados pela contribuinte com respeito a provisão trazida a baila.

O lançamento tributário deve ser, portanto, anulado em vista do 'bis in idem' que determina. (...)

A sempre cansativa e repisada assunção no sentido de que a apropriação da RIC estava atrelada a produção de energia elétrica; que não houve a conclusão da Obra; (9.2-b), esbarra na constatação sobre a qual já discorremos de que o lançamento foi editado com apoio na Lei n.º 5.655/1971, inaplicável à espécie.

Além disso, a alienação, inclusive por desapropriação, a baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou a liquidação de bens do ativo permanente, são todas condições legais de realização do ativo sobre o qual ocorreu a capitalização, na forma que prescreve o art. 31, do Dec.-lei n.º 1.598/77.

Outro ponto que merece ser refutado com veemência diz respeito à seguinte alegação dos Auditores Fiscais: ‘... tendo alienado um bem nas mesmas condições em que o recebeu no processo de desestatização, pelo qual não suportou todo ônus econômico, exceto o valor residual avaliado e os custos de manutenção a que estava obrigado pelo concessão em decorrência de um contrato de “cessão de direitos”’ (p. 20/24).

Não houve “recebimento de bem no processo de desestatização”. Houve sim, uma operação de cisão parcial do patrimônio da Eletrosul, realizada nos termos do art. 229 da Lei n.º 6.404/76. Significa dizer que parcela do patrimônio,

constituído de bens direitos e obrigações, foi vertido da Eletrosul para a Gerasul para passar a integrar legitimamente o seu patrimônio.

Dentre os bens vertidos, estava o Projeto UTE Jacuí, com o custo líquido de R\$ 1.043.393.290,00 que, repita-se, passou a integrar o patrimônio da Gerasul. A provisão para perdas ocorreu diretamente na contabilidade da Gerasul, posteriormente à cisão.

Não há que se falar, portanto, que a contribuinte não suportou 'todo o ônus econômico exceto o valor residual avaliado', para justificar a edição do lançamento tributário. Tal alegação, sem fundamentação legal não merece ser considerada. (...)

A afirmação de que o contribuinte não logrou apresentar quaisquer demonstrativos que evidenciassem o montante dos juros apropriados no projeto UTE Jacuí (9.2-c) não merece maiores créditos.

Os fatos registrados na contabilidade são elementos de prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, conforme prescreve o art. 9º, inciso I, do Dec.-lei n.º 1.598/1977: (...)

A Terceira Turma de Julgamento da DRJ/RJI declarou procedente a impugnação, proferindo o Acórdão nº 07-27.420 (fls. 1031/1065) e, portanto, exonerando a recorrida do crédito tributário lançado, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

JUROS CAPITALIZADOS SOBRE OBRAS EM ANDAMENTO. CONCESSIONÁRIOS DE ENERGIA ELÉTRICA. ISENÇÃO, REVOGAÇÃO, EFEITOS.

Os juros capitalizados mediante a utilização de capital próprio ou empréstimo, em obras em andamento, pelos concessionários do serviço público de energia elétrica, de que trata o art. 3º do Decreto-lei nº 1.506/1976, gozam da isenção de imposto de renda prevista no § 2º, do art. 4º do mesmo decreto-lei.

Embora a Lei nº 9.718/1998 tenha revogado o dispositivo que concedeu esta isenção, os valores de juros que foram regularmente capitalizados na vigência da norma de isenção, não podem perder essa condição, por forçado estabelecido no art. 6º do Decreto-lei nº 4.657/1942 (Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro), que prescreve o respeito ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada.

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO. PROVISÕES.

As provisões quando não dedutíveis devem ser adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real, no período base da contabilização.

No período-base subsequente, quando contabilizar a reversão da provisão, o valor correspondente deve ser excluído, via LALUR, para evitar atribuição em duplicidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal que tem caráter inquisitório e se destina à formalização da pretensão fiscal. Nesta etapa não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária pelo sujeito passivo. O direito ao contraditório e à ampla defesa se perfaz pela apresentação da impugnação.

DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O eventual erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela correta descrição dos fatos nele contida e alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO. PROVISÕES.

As provisões, quando não dedutíveis na apuração do lucro real, devem ser adicionadas à base de cálculo da contribuição para determinação da base de cálculo ajustada, no período base da contabilização. No período-base subsequente, quando contabilizar a reversão da provisão, o valor correspondente deve ser excluído, para evitar a tributação em duplicidade.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Em razão da exoneração do crédito tributário, a autoridade julgadora determinou, à fls. 1033, recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A União (Fazenda Nacional) não apresentou razões de recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MÁRCIO RODRIGO FRIZZO - Relator

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

PRELIMINARMENTE - DA QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO

Compulsando os autos, verifica-se que houve quebra de sigilo bancário da recorrida por ordem direta da autoridade administrativa (RMF – fls. 705) e sem autorização do Poder Judiciário. O procedimento tem fundamento no art. 6º da Lei Complementar 105/01.

Porém, a recorrente, através de peça a mim entregue pala secretaria da câmara, no início da sessão, afirma que “*requer o julgamento do mérito da lide*”, abrindo mão de seu direito a esta preliminar. Por esta razão, deixo de apreciá-la.

DO MÉRITO

1. DO LANÇAMENTO DO IRPJ

a. Da despesa com remuneração sobre o imobilizado em curso (DRIC) calculada sobre o capital de terceiros aplicado (Item 9.1 – Auto de Infração)

A RFB glosou os valores abaixo por entender, principalmente, que estes foram excluídos indevidamente em seus respectivos anos-calendário, alegando que tal “benefício cessou definitivamente em 31/12/1995”, com o advento da Portaria DNAEE n.º 526/1995, quando “as contrapartidas credoras deixaram de influenciar o resultado do exercício, e o registro da parcela relativa a RIC de Capitais de Terceiros passo a ser mera formalidade”.

Tabela 06: Exclusões no LALUR - DRIC - Capital de Terceiros.

AC	Valor	Histórico
2005	13.630.733,34	4140208 - (-) Remuneração das Imobilizações em Curso - RIC (Depreciação)
2005	71.241.584,32	X4140208 - RIC RIC baixa Jacuí.
2006	13.630.733,33	4140208 - (-) Remuneração das Imobilizações em Curso - RIC (Depreciação)
2006	71.262.958,94	X4140208 - RIC RIC de referente a baixa por venda do projeto Jacuí
2007	14.635.554,94	4140208 - (-) Remuneração das Imobilizações em Curso - RIC (Depreciação)

a.1) Juros sobre o capital de terceiros incorporados à imobilizações em curso – baixa do Projeto UTE Jacuí (Item 9.1.1 – Auto de Infração)

Neste ponto, a AFRFB glosa os lançamentos contábeis dos saldos devedores e credores relativos à DRIC – Capital de Terceiro para o resultado, sem influência no lucro, nos anos calendários de 2005 e 2006, referentes à baixa de cada parcela do Projeto UTE Jacuí.

O próprio Auditor Fiscal, no TVF, ressalta a motivação da recorrida para adotar tal procedimento, trecho que vale ser observado:

O procedimento adotado pelo contribuinte baseou-se nos seguintes argumentos:

1. Sobre o montante do capital de terceiro aplicado sobre imobilização em curso – UTE Jacuí – foram calculados juros de até 10% ao ano, com base no art. 3º do Decreto-lei n.º 1.506/76, acrescidos ao respectivo custo da obra, sendo “resgatados”, no período de 01/01/1986 a 31/12/1995, para conta credora do Ativo Diferido, para posterior amortização no resultado, cujo débito também foi lançado em conta do Diferido, conforme determinou a Portaria n.º 250/1985 do DNAEE, fls. 25 a 28.

2. Com esse procedimento, a receita isenta que anteriormente era contabilizada no resultado no momento de sua apuração, conforme determinava o Órgão Regulador, passou a ser diferida com reconhecimento no resultado sob a forma de amortização credora, após a entrada em operação da obra que lhe deu origem, sendo, nesse momento, excluída do lucro real, fls. 25 a 28.

3. Que cálculo da RIC sobre capital de terceiro foi feita até 31/12/1995, conforme determinação do DNAEE por intermédio da Portaria n.º 526, de 22/11/1995, fls. 25 a 28.

4. Que a Portaria n.º 526 determinou a transferência dos saldos existentes no ativo diferido, relativamente à remuneração das imobilizações em curso para o imobilizado, extinguindo o cálculo e a contabilização da RIC correspondente à parcela das imobilizações com capital de terceiros – fls. 25 a 28.

5. Que as remunerações das imobilizações em curso, calculadas e contabilizadas na vigência do §2º do art. 4º do Decreto-lei n.º 1.506/1976, constituíam receitas isentas de imposto de renda, fls. 30 a 36 – letras g e h.

6. Que a portaria n.º 250/1985 do DNAEE, que teve o objetivo de atender aos princípios de contabilidade determinou que a receita de remuneração das imobilizações em curso, relativa ao capital de terceiro, fosse “resgatada do resultado” e transferida mensalmente para a conta retificadora do ativo diferido. Como consequência contábil parcela da receita legalmente isenta que anteriormente compunha o Lucro Líquido e, portanto, era excluída na apuração do Lucro Real nos períodos de apuração, passou a ser diferida para reconhecimento no resultado sob a forma de amortização credora, somente após a entrada em operação da obra que lhe deu origem. Como advento da Portaria do DNAEE n.º 526 em nada alterou os conceitos aqui abordados, fls. 30 a 36 – letras g e h.

7. Que as alterações promovidas pelo então DNAEE tenham natureza exclusivamente contábil, e não interferiram na natureza tributária das receitas decorrentes dos juros sobre as obras em andamento realizadas mediante a utilização de capital próprio do concessionário ou empréstimo. Tais receitas foram geradas sob a égide do Decreto-lei n.º 1.506/79 e, portanto, com a isenção garantida pelo seu art. 4º, §2º, fls. 30 a 36 – letras g e h.

8. Dessa forma, as exclusões do lucro líquido, efetuadas nos LALUR n.º 09 e 10 a título de “RIC Baixa Jacuí”, referem-se a receitas geradas na vigência do §2º do art. 4º do Decreto-lei n.º 1.506/76, decorrentes das imobilizações em curso correspondente ao capital de terceiros aplicado na UTE Jacuí que, por força da Portaria DNAEE n.º 250/1985, foram diferidas contabilmente para posterior amortização no resultado. Em virtude da transferência do empreendimento Jacuí, nos termos do Contrato de Transferência em Empreendimento, tais valores foram baixados e excluídos para fins de apuração do Lucro Real, fls. 30 a 36 – letras g e h.

E continua o Auditor Fiscal, fundamentando a glosa dos respectivos valores nos termos que seguem:

Conforme demonstrado no item 4 e 9.1, no entendimento desta auditoria este benefício foi definitivamente extinto em 31/12/1995, inexistindo no Regulamento do Imposto de Renda para exclusão destas importâncias do lucro real.

Uma vez que a usina nunca entrou em operação, e seus investimentos tornaram-se obsoletos, desmancha-se no mundo jurídico a hipótese de que a empresa possa usufruir deste benefício fiscal, previsto em legislação específica já revogada.

Cabe ressaltar que, quando se trata de isenção ou exclusão de imposto, a interpretação deve ser restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

As exclusões autorizadas pelo RIR/99, encontram-se disciplinadas no art. 250, cabendo destacar o inciso II: (...)

Não há nenhum dispositivo do RIR/99, a menção específica sobre o tratamento fiscal a ser dado sobre a RIC calculada sobre a parcela do capital de terceiros aplicada nas obras em andamento do setor elétrico. A utilização desse dispositivo acobertaria a exclusão somente das receitas computadas na apuração do lucro líquido, conforme as normas próprias do setor, quando vigente dispositivo isencional para tanto, o que não é o presente caso. A partir de 01/01/1999, a isenção prevista no §2º do art. 4º do Decreto-lei n.º 1.506/76 foi revogada.

Faz-se necessário ressaltar que o art. 3º, do Dec.-lei 1.506/76, permitiu o cálculo de juros, de até 10% ao ano, sobre o montante do capital de terceiro aplicado no imobilizado em curso, acrescidos ao respectivo custo da obra, sendo tais remunerações isentas de imposto de renda, conforme §2º, do art. 4º, do mesmo instituto legal.

Os juros eram registrados em conta credora do ativo diferido, para posterior amortização no resultado, sendo respectivamente lançado o débito (contrapartida) em conta do diferido, consoante orientação da Portaria DNAEE 250/1985.

Posteriormente, observa-se que a Portaria DNAEE n.º 526/1995 determinou a transferência dos saldos de DRIC do ativo diferido para o ativo imobilizado, devendo ser respeitado sua isenção tributária, como segue:

Portaria DNAEE n.º 526/1995. (...) resolve:

Art. 2º. Determinar que os saldos das contas 133.01, 133.05, 133.09, 133.21, 133.22, 133.25, 133.29, 133.31 e 133.32, sejam TRANSFERIDOS, pelo seu respectivo saldo, em 1º de janeiro de 1996, para as respectivas Ordem de Imobilização – ODI e Ordem de Estudo de Projeto – ODE dos subgrupos 131 – Investimentos e 132 – Ativo Imobilizado. A quantidade padrão referenciado será obtida utilizando-se a UFIR para correção monetária das demonstrações financeiras do mês de dezembro de 1995. Concomitantemente deverá se proceder ao registro contábil desses saldos no “Sistema Extrapatrimonial” na conta 411.57 – “Encargos Financeiros e Efeitos Inflacionários”.

Esclarece-se que a retificação da Portaria DNAEE n.º 526, de 22/11/1995, não eliminou o estoque de juros isentos calculados sob a égide do Decreto-lei 1.506/1976 e registrados em contas retificadoras do ativo diferido.

Desta forma, conquanto a Lei n.º 9.718/1998 tenha revogado o dispositivo do Decreto-lei 1.506/1976 que concedia a isenção de tributação sobre a RIC (remuneração de imobilizações em curso), os valores destas, regularmente capitalizadas na vigência da norma de isenção, não podem perder tal condição, em respeito ao ato jurídico perfeito e o direito adquirido (art. 6º, da Lei n.º 4.657/1942), premissas bases que garantem a segurança do atual ordenamento jurídico.

O Auditor Fiscal equivoca-se quando consigna o usufruto do benefício fiscal (arts.3º e 4º, §2º, Dec.-lei 1.506/76) ao funcionamento da usina, pois este foi instituído sobre as obras em construção, e deveriam ser capitalizados e integrados ao imobilizada Companhia, como se observa das Portarias DNAEE supracitadas, o qual somente pode ser modificado quando ocorrer as hipóteses do art. 31, do Decreto-lei 1.598/77, bem observado pela recorrida em sua defesa:

Como se comprova pela eficaz leitura da lei, em nenhum momento a norma dispõe acerca da necessidade de entrada em operação da usina, como cismou a fiscalização em inúmeras passagens a guisa de fundamento do lançamento tributário na parte atinente aos juros (p. 18/24; 20/24; 21/24). Observa-se que o requisito em que ficaram absortos em pensamentos os Auditores Fiscais da Receita Federal não existe na lei (Decreto-lei n.º 1.506/1976, art. 3º), e, por conseguinte, não pode intervir na aquisição do direito, uma vez que devidamente preenchidos o que demandado pela lei na época de formação de custo.

Capitalizar é adicionar ao ativo e a própria lei diz que ao fazer isto o cálculo é definitivo, não havendo mais espaço para estorno, uma vez que os juros serão capitalizados e acrescidos ao respectivo custo, isto é, terminantemente integrados ao imobilizado, sendo somente classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, nas hipóteses da alienação, inclusive por desapropriação, da baixa

por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-lei n.º 1.598/1977, art. 31, 'caput'). Esta e somente estas são as hipóteses legais de modificação do imobilizado.(...)

Os juros calculados sob a égide do art. 3º, do Decreto-lei n.º 1.506/76 destinavam-se à remuneração das obras em andamento realizadas com capital próprio e de terceiros e receberam diversos tratamentos contábeis por parte do então DNAEE. Em virtude de procedimentos eminentemente contábeis, definidos por atos infralegais do DNAEE, a exemplo da Portaria n.º 526/1995, a contrapartida dos juros calculados sobre a parcela das obras realizadas com capital de terceiros, que inicialmente era registrada em contas de resultado e excluída na apuração do imposto de renda, passou a ser diferida, contabilmente, para reconhecimento no resultado futuro. Inicialmente, no ativo diferido e, posteriormente, no ativo imobilizado. (...)

Em razão disso, o lucro líquido do período de apuração foi devidamente apurado na forma da lei (Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º, §1º, Lei n.º 7.450, de 1985, art. 18) observando os lançamentos contábeis que a autoridade fiscalizadora reputa estornados, anulados.

Argumenta o Auditor Fiscal a inexistência de menção do tratamento fiscal a ser dado sobre a RIC no RIR/99, entendendo que a exclusão destas receitas na apuração do lucro líquido só poderia ocorrer quando vigente o dispositivo isencional (§2º, art. 4º, Dec.-lei 1.506/76). Equivocado a interpretação do AFRFB.

Muito embora o RIR/99 não trate sobre o instituto da isenção da RIC, pois seu preceito legal havia sido revogado, o mesmo foi outorgado pelo Dec.-lei 1.506/76 (art. 4º, §2º) e não pode ser ignorado. Neste sentido, pertinente a observação do relator do acórdão da DRJ, abaixo transcrita:

A propósito da citada isenção, o RIR/94 previa a exclusão dos juros capitalizados (RIC) na apuração do lucro real, nos termos (g.n.):

Art. 196. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período-base: (...)

Parágrafo único: incluem-se nas exclusões de que trata este artigo:

a) Os juros sobre investimentos de obras em andamento das empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações;

b) Os juros de, no máximo dez por cento ao ano, sobre as obras em andamento realizadas mediante a utilização de capital próprio ou empréstimo, pelos concessionários do serviço público de energia elétrica, capitalizados e acrescidos ao respectivo custo, até a data em que entrarem em serviço, a critério do DNAEE; (...)

Sendo assim, a remuneração de capital de próprio ou de terceiros, gerada sob a égide da isenção prevista pelo Decreto-lei n.º 1.506/1976, não pode ser objeto de tributação,

não importando a forma de contabilização estabelecida pelas portarias editadas pelo antigo DNAEE.

Neste ponto, assiste razão a recorrida.

a.2) Dos valores decorrentes da depreciação da remuneração de imobilizado em curso – capital de terceiros

A RFB destaca dos valores excluídos do LALUR, apresentados na tabela 6, a despesa com depreciação dos bens em operação, como tabela abaixo, os quais, para esclarecimento, não pertencem ao projeto UTE Jacuí:

Tabela 07: Exclusão no LALUR - Despesa com Depreciação da RIC – Capital de Terceiros

AC	Valor	Histórico
2005	13.630.733,34	4140208 - (-) Remuneração das Imobilizações em Curso – RIC (Depreciação)
2006	13.630.733,33	4140208 - (-) Remuneração das Imobilizações em Curso – RIC (Depreciação)
2007	14.635.554,94	4140208 - (-) Remuneração das Imobilizações em Curso – RIC (Depreciação)

Assim justifica o Auditor Fiscal a glosa destes valores:

A despesa de depreciação foi lançada a débito na conta contábil de resultado “4140207 Despesa de Remuneração das Imobilizações em Curso – (Depreciação)”, de natureza devedora. A contrapartida do lançamento de despesa foi feita a crédito na conta contábil que registra depreciação acumulada – “1321581 – Depreciação Acumulada”, conta Patrimonial do Ativo, de natureza credora. Tudo isso conforme declaração de fls. 58 a 61.

A reversão deu-se através do lançamento a débito do ativo Imobilizado, a conta “1321182 – DRIC Capital de Terceiros”, e como contrapartida um crédito na conta de resultado “4140208 (-) Remuneração das Imobilizações em Curso – RIC (Depreciação)”.

Justamente os valores do lançamento de reversão foram indevidamente excluídos do LALUR, conforme declara a empresa - fl. 61. (...)

As alegações para que o contribuinte tenha excluído esses valores já foram descritas na infração anterior, ou seja, decorrem dos juros, previstos no art. 3º do Decreto-lei n.º 1.506/76, aplicados sobre recursos de terceiros empregados sobre imobilizados (...). Ao se reconhecer a depreciação do bem em operação, incluído aí o cálculo sobre o valor do custo representado pela RIC Capital de Terceiros, a conta retificadora do Ativo Imobilizado é baixada pelo mesmo valor, em contrapartida de conta redutora de despesa – “4140208 (-) Remuneração das Imobilizações em Curso – RIC (Depreciação)”. Ato contínuo, o valor contabilizado nessa conta retificadora de despesa é excluído do LALUR, pois ele foi gerado na época que vigia dispositivo que concedia isenção de imposto de renda a esse juro.

A glosa desses valores decorre, também, das justificativas já citadas na infração anterior (...).

Observa-se que, no que tange a depreciação do imobilizado, **frisa-se, já em operação**, a recorrida está amortizando os valores contabilizados ao ativo diferido a título de RIC, observando as regras da Portaria DNAEE n.º 250/85.

c) CRITÉRIO DE AMORTIZAÇÃO

Os valores agregados ao Ativo Diferido serão amortizados no prazo de 10 (dez) anos, a contar da data de transferência da obra, de Imobilizações em Curso para o Imobilizado em Serviço;

O registro contábil da amortização far-se-á, também, sempre, ao final de cada mês;

Desta forma, encontra-se fundamentado o procedimento adotado pela recorrida.

b. Da reversão do saldo das provisões não dedutíveis na baixa do projeto da Usina de Jacuí – Juros sobre o capital incorporados às imobilizações em curso

Uma vez tratando-se de provisões não dedutíveis, estas foram devidamente informadas e acrescidas ao lucro real quando de sua constituição, como verificado na LALUR (fls. 404) e se comprova pela admissão do próprio Auditor (fls. 840), restando tais fatos também expressamente consignados na decisão da DRJ (fls. 1062), pelos seguintes termos:

À evidência, por se tratar de provisão não dedutível, foi acrescida, em sua constituição, ao lucro real, como admitiu a própria fiscalização (f.840). Em consulta ao LALUR de 1997, constata-se que a provisão foi, de fato, objeto de adição (f. 404). (...)

Assim esses valores devem ser excluídos na apuração do lucro real quando da sua reversão, com o fim de eliminar a bitributação, como bem respaldado pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que seguem:

IRPJ. ADIÇÕES E EXCLUSÕES DO LUCRO REAL. PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. CORREÇÃO MONETÁRIA. As provisões indedutíveis adicionadas ao lucro líquido para a determinação do lucro real no período de sua contabilização, podem ser excluídas no LALUR no período de sua reversão, corrigidas monetariamente, conforme autorização expressa no artigo 209, do RIR/94 (art. 28 do DL n.º 2.341/87 e art. 28 da Lei n.º 7.799/89) Negado provimento ao recurso de ofício. (CARF; Primeiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma Ordinária; Acórdão n.º 10193774 do Processo 106800270489957; Pub. em 20/03/2002)

(...)EXCLUSÃO- REVERSÃO DE PROVISÕES- A comprovação da efetividade de procedimentos adequados, do ponto de vista fiscal, em torno de provisões indedutíveis, depende da existência de uma despesa (provisão) que foi adicionada ao Lucro Real no passado e da sua reversão contábil em um período posterior, momento no qual é admitida a sua exclusão do Lucro Real. (...). (CARF; Primeiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma

Ordinária; Acórdão n.º 10196457 do Processo 11065005762200234; Pub. em 05/12/2007)

(...) CSLL. LUCRO REAL - EXCLUSÃO DE PARCELAS DO LUCRO LÍQUIDO CONTÁBIL PARA APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL - Correta a exclusão do lucro líquido contábil, da reversão de provisão para o reconhecimento de tributos, realizada em exercícios anteriores (e adicionada ao lucro real) (...). (CARF; Primeiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma Ordinária; Acórdão n.º 10194789 do Processo 153740002460093; Pub. em 01/12/2004)

(...) AJUSTES NO LALUR - EXCLUSÃO - REVERSÃO DE PROVISÃO INDEDUTÍVEL- A reversão do valor da provisão constituída em ano anterior corresponde a uma recuperação de despesa que já foi oferecida à tributação no ano da constituição da provisão, cabendo, pois, sua exclusão do lucro líquido no ano da reversão. (...). (CARF; Primeiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma Ordinária; Acórdão n.º 10194164 do Processo 10980003050200286; Pub. em 16/04/2003)

Com razão a recorrida.

2. DO LANÇAMENTO DE CSLL

O fundamento da infração lançada encontra-se respaldado no procedimento de reversão do saldo das provisões, o qual está integralmente regular. Desta forma, o lançamento de CSLL é infundado e não pode ser mantido, pelos mesmos motivos que fundamentam a exoneração do IRJP, lançadas acima.

3. DAS MULTAS

Em razão da improcedência das exações principais, insubsistente o lançamento da multa isolada de 50%, bem como da multa de ofício de 75%.

4. CONCLUSÃO

Ante o exposto, julgo improcedente o recurso de ofício, para manter a exoneração do crédito tributário constituído em desfavor da recorrida, nos termos do relatório e voto.

Junte-se digitalmente ao presente processo a peça protocolada em 04 de junho de 2013 as 15:50.

(assinado digitalmente)

MÁRCIO RODRIGO FRIZZO - Relator – Relator.

CÓPIA