



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

**Processo n°** 12897.000116/2008-46  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** **1402-00.815 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de novembro de 2011  
**Matéria** IRPJ E OUTROS. AÇÃO FISCAL  
**Recorrentes** TERMOCABO S.A.  
FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

RECURSO DE OFÍCIO. IRPJ. CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE LONGO PRAZO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. DIFERIMENTO DA PARCELA NÃO REALIZADA DO LUCRO. As pessoas jurídicas que celebram contratos de fornecimento de longo prazo com entidades governamentais têm direito a diferir a tributação dos respectivos lucros até o momento de sua realização, cabendo-lhes efetuar o controle do diferimento no LALUR (art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/1977, com redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648/1978; e item 10 da Instrução Normativa SRF nº 21/1979).

A falta de escrituração do LALUR, muito embora constitua descumprimento de uma obrigação acessória, só justificará a perda do benefício, se a autoridade fiscal não tiver outros meios de verificar a regularidade do diferimento realizado pelo contribuinte.

IRPJ. RECEITAS QUE DEPENDEM DE EVENTO FUTURO E DE RESULTADO INCERTO. CRITÉRIO DE APROPRIAÇÃO. As receitas que dependerem de evento futuro, de resultado incerto, deverão ser apropriadas no período de apuração em que se tornarem juridicamente disponíveis

Existindo uma controvérsia contratual a respeito do valor do coeficiente de reajuste do preço do serviço, e tendo as partes contratantes acordado aplicar um índice provisório, até que venha a ser fixado o valor definitivo do coeficiente em questão, o reconhecimento das receitas deverá ser feito com base neste índice provisório. A apropriação de receitas a menor, em virtude da aplicação de um índice diferente do que foi pactuado, será tratada, conforme o caso, como redução indevida do lucro líquido ou postergação de pagamento de imposto.

IRPJ. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE. Verificada a correção do procedimento da contribuinte e a efetividade da perda, cancela-se a glosa por indevida.

IRPJ. GLOSA DE DESPESAS COM CONSULTORIA TÉCNICA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS QUE PERMITAM VERIFICAR A NECESSIDADE DOS GASTOS. Legítima a glosa de despesas com consultoria técnica, quando o contribuinte não logra comprovar a efetiva prestação do serviço, nem fornece elementos que permitam verificar a necessidade da consultoria para a atividade da empresa e para a manutenção da respectiva fonte produtora.

Recursos de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a glosa da perda referente ao crédito de setembro de 2002, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

TERMOCABO S.A. RECORRE este Conselho contra o acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, em primeira instância administrativa, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por sua vez, a 4<sup>a</sup> TURMA DA DRJ/RIO DE JANEIRO-I, RECORRE DE OFÍCIO da presente decisão, em obediência ao disposto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997, tendo em vista que o crédito tributário exonerado excede o limite de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) estabelecido pela Portaria MF nº 03, de 03/01/2008

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Em procedimento fiscal levado a efeito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro – DEFIS/RJ, com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações fiscais a cargo da Interessada, nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, foram constatadas diversas infrações à legislação tributária, que se encontram descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 446/460, abaixo reproduzido:

### “DESCRIÇÃO DETALHADA DOS FATOS

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em execução ao MPF 07.1.90.00-2007-02164-4, iniciamos a ação fiscal referente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, do ano-calendário de 2004, lavrando em 20/10/2007, Termo de Início de Fiscalização, doc. de fls. 172, solicitando à fiscalizada a apresentação dos livros comerciais e fiscais, bem como do estatuto social e atas de assembleias gerais ocorridas no ano sob auditoria, além de memória de cálculo utilizada para elaboração da DIPJ 2005, Termo de intimação Fiscal para apresentação de arquivos magnéticos nos moldes do ADE COFIS nº 15, de 23/10/2001, doc. de fls. 173 e 174, e Termo de Intimação Fiscal, referente às verificações obrigatórias, doc. de fls. 175.

Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a fiscalizada, por intermédio de carta datada de 06/11/2007 e apresentada a esta fiscalização na mesma data, solicitou prorrogação de prazo para 19/11/2007, em função da troca do escritório de contabilidade responsável por sua escrituração, sendo tal prorrogação concedida pelo Chefe da Equipe 03, doc. de fls. 176.

Somente em 26/11/2007, por intermédio de carta de mesma data, foram apresentados a esta fiscalização os livros comerciais e fiscais e novo pedido de prorrogação para atendimento dos demais itens constantes dos termos lavrados em 20/10/2007, doc. de fls. 177.

Esta fiscalização lavrou Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, em 16/01/2008, doc. de fls. 179, e Termo de Intimação em 31/01/2008, doc. de fls. 180 a 182, solicitando dentre outros elementos:

1. A comprovação por intermédio de documentação hábil e idônea dos valores lançados em sua escrita, nas contas 4.2.1.1.004 – PREST. SERVIÇOS PESSOA JURIDICA; 4.0.1.0.0032 – SERVIÇOS CONTRATADOS – WARTISILA BRASIL e 4.2.1.1.0029 – SERVIÇO ASSESSORIA FINANCEIRA – ABN. Os documentos solicitados como suporte para tal operação foram as notas fiscais e respectivos contratos, além da comprovação da efetiva prestação dos serviços;
2. Apresentação de documentação comprobatória dos valores escriturados na conta 4.2.1.1.0013 – BENEFÍCIOS A EMPREGADOS;
3. Contrato firmado com a CBEE (COMERCIALIZADORA BRASILEIRA DE ENERGIA EMERGENCIAL);
4. Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR/2004.

Em resposta à intimação lavrada em 31/01/2008, a fiscalizada, por intermédio de carta datada de 11/02/2008 e recebida por esta fiscalização na mesma data, solicitou novamente dilação de prazo, por trinta dias, a contar do recebimento da referida carta. Tal dilação foi concedida pelo Chefe de Equipe, conforme doc. de fls. 183.

Em 12/03/2008, a fiscalizada por intermédio de carta datada de 11/03/2008, apresentou parte dos documentos solicitados no Termo de Intimação lavrado em 31/01/2008 e mais uma vez solicitou, nova prorrogação de prazo por trinta dias, para complementação dos documentos, conforme doc. de fls. 184 e 185. Tal prorrogação foi concedida pelo Chefe de Equipe, por somente dez dias.

Em 26/03/2008, diante da inércia do contribuinte, no atendimento pleno das intimações anteriormente lavradas, esta fiscalização lavrou Termo de Constatação e de Reintimação Fiscal, doc. de fls. 254 e 255, solicitando dentre outros elementos a apresentação do Livro LALUR e documentação comprobatória de todos os valores escriturados na conta 4.2.1.1.0013 – BENEFÍCIOS A EMPREGADOS. Em 27/03/2008, por intermédio de carta de mesma data, doc. de fls. 256 e 257, a fiscalizada apresentou a esta fiscalização os elementos até então pendentes, incluído o LALUR, referente ao ano-calendário de 2004 e a Memória de Cálculo utilizada para a elaboração da DIPJ 2005, doc. de fls. 262 a 266 e 267 a 289, respectivamente.

Da análise da documentação apresentada, esta fiscalização verificou que a fiscalizada, sociedade empresária constituída sob a forma LTDA e posteriormente sob a forma de S.A., firmou Contrato de Suprimento de Energia Elétrica, em 17/01/2002, denominado CONTRATO Nº PIE.029.02-0 (CONTRATO DE PRODUTOR INDEPENDENTE DE ENERGIA – PIE PARA SUPRIMENTO DE ENERGIA AO SISTEMA INTERLIGADO, EM CORRENTE ALTERNADA TRIFÁSICA, NA FREQUÊNCIA DE 60 HZ E TENSÃO DE 69KV), conforme doc. de fls. 217 a 253, com a Empresa Pública COMPANHIA BRASILEIRA DE ENERGIA EMERGENCIAL (CBEE).

Entre as definições constantes do referido contrato, em seu TÍTULO I, CLÁUSULA 01 – DAS DEFINIÇÕES, destacamos as a seguir relacionadas:

- "15. CONTROVÉRSIA – Todo e qualquer impasse, relativo à execução ou interpretação deste CONTRATO, declarado formalmente por qualquer das PARTES.
19. DATA CONTRATUAL DE OPERAÇÃO COMERCIAL – É a data contratada para início da OPERAÇÃO COMERCIAL do EMPREENDIMENTO: 01/07/2002.

20. DATA DE OPERAÇÃO COMERCIAL – DIA seguinte ao dia da conclusão dos TESTES CONTRATUAIS para determinação da POTÊNCIA CONTRATADA de cada FASE DO EMPREENDIMENTO.
23. DÓLAR ou US\$ – A moeda corrente dos Estados Unidos da América, cuja conversão, para efeito deste CONTRATO, será a constante do sistema SISBACEN (transação PTAX 800, opção 5, valor de venda).
49. PAGAMENTO PELA POTÊNCIA GARANTIDA – O valor expresso em moeda brasileira, a ser pago pela CONTRATANTE ao PIE a cada MÊS, pela POTÊNCIA GARANTIDA, durante a OPERAÇÃO COMERCIAL de cada FASE DO EMPREENDIMENTO, calculado como produto da POTÊNCIA GARANTIDA pelo preço da POTÊNCIA CONTRATADA.
50. PAGAMENTO PELA ENERGIA FORNECIDA – O valor, expresso em moeda brasileira, devido pela CONTRATANTE ao PIE a cada MÊS, como pagamento de ENERGIA FORNECIDA pelo PIE à CONTRATANTE no referido MÊS e calculado através da multiplicação do total mensal da ENERGIA FORNECIDA pelo preço da ENERGIA FORNECIDA.
55. POTÊNCIA CONTRATADA – Valor obtido a partir da POTÊNCIA DE TESTE de cada FASE DO EMPREENDIMENTO, conforme disposto na CLÁUSULA 11 deste CONTRATO, que será a base para aplicação de penalidades por insuficiência de POTÊNCIA CONTRATADA ao PIE.
58. POTÊNCIA GARANTIDA – A potência efetivamente disponibilizada pelo PIE, determinada e calculada conforme o disposto na CLÁUSULA 14, que servirá de base para o cálculo do PAGAMENTO PELA POTÊNCIA GARANTIDA e aplicação de Penalidades por Insuficiência de POTÊNCIA CONTRATADA ao PIE."

Em seu TÍTULO IX – DOS PREÇOS E VALOR DO CONTRATO e CLÁUSULA 23 – DO PREÇO DA ENERGIA, foram estabelecidos os valores que a contratante (CBEE) pagaria ao PIE (TERMOCABO) e na CLÁUSULA 24 – DO VALOR DO CONTRATO, ficou estabelecido o valor estimado total do referido contrato, abrangendo os pagamentos da POTÊNCIA CONTRATADA e da ENERGIA FORNECIDA, bem como o reembolso dos custos de combustível.

Em seu TÍTULO X – DOS REAJUSTES DOS PREÇOS, CLÁUSULA 25 – DO REAJUSTE DO PREÇO DA ENERGIA FORNECIDA e CLÁUSULA 26 – DO REAJUSTE DO PREÇO DA POTÊNCIA CONTRATADA, foram estabelecidas fórmulas de reajustamento dos preços contratados.

Tais fórmulas, constantes do doc. de fls. 232 e 233, expressam os valores de preços reajustados em função do IGPM em relação à ENERGIA FORNECIDA e em função de IGPM, Cotação Média do Dólar e Coeficientes K1 e K2 para o cálculo do Reajuste do Preço da POTÊNCIA CONTRATADA.

Conforme definição contratual, constante da CLÁUSULA 26, o coeficiente K2 representa a participação dos custos incorridos em DÓLAR em relação aos custos totais. Ainda, segundo o parágrafo primeiro, da mesma CLÁUSULA, até a DATA DE OPERAÇÃO COMERCIAL, o PIE (TERMOCABO) deveria propor os valores de K1 e K2, fundamentando sua proposta.

O parágrafo segundo, da referida CLÁUSULA, estabeleceu a periodicidade para o reajuste da parcela do preço da POTÊNCIA CONTRATADA associada a K1 como ANUAL e o reajustamento da parcela do preço da POTÊNCIA

CONTRATADA associada a K2 como MENSAL, a partir da DATA DE OPERAÇÃO COMERCIAL.

Após análise do contrato apresentado, em cotejamento com o Livro Razão, detectamos que a fiscalizada contabilizava nas contas 1.1.2.1.0003 – CBEE – DIFERENÇA POSITIVA K2 99,18% (subconta de 1.1.2 CRÉDITOS OPERACIONAIS) e 3.1.2.2.0001 – CBEE – DIFERENÇA NEGATIVA K2 99,18% (subconta de 3.1.2 – DEDUÇÕES SOBRE VENDAS) valores possivelmente ligados ao índice de reajuste K2 estabelecido contratualmente.

A fim de elucidar a natureza jurídica de tais lançamentos, intimamos a fiscalizada, em 26/06/2008, doc. de fls. 290, a comprovar por intermédio de documentação hábil e idônea os lançamentos escriturados na conta 3.1.2.2.001 – CBEE – DIFERENÇA NEGATIVA K2 99,18%, uma vez que o índice associado a K2, segundo disposição contratual, representava índice de reajuste da POTÊNCIA CONTRATADA em periodicidade mensal, e não DEDUÇÃO SOBRE VENDA. Neste mesmo ato, a fiscalizada foi intimada a regularizar sua situação cadastral, relativamente à alteração de endereço ocorrida no curso da ação fiscal.

Em 03/07/2008, por intermédio de carta datada de 02/07/2008, a fiscalizada solicitou dilação de prazo por cinco dias úteis, para o atendimento da intimação lavrada em 26/06/2008, sob o argumento de ter sua contabilidade terceirizada e localizada na cidade de Recife, em Pernambuco, fato limitador para o atendimento da intimação de forma célere, doc. de fls 291.

Em 08/07/2008, em resposta à Intimação Fiscal supracitada, doc. de fls. 292 e 293, a fiscalizada declarou que os lançamentos escriturados na conta 3.1.2.2.0001 – CBEE – DIFERENÇA NEGATIVA K2 99,18%, foram baseados na CLÁUSULA 26, PARÁGRAFO PRIMEIRO (cálculo do fator K2) do contrato de suprimento de energia – PIE 029.02-0, firmado com a CBEE, bem como nos TERMOS DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA firmados em 03/12/2002 e 01/11/2005, anexados à referida resposta, doc. de fls. 294 a 310. Informou também, que a NOTA EXPLICATIVA Nº 5, constante das demonstrações financeiras, doc. de fls. 423 a 440, referentes aos exercícios findos em 31 de dezembro de 2005 e de 2006, relata os procedimentos de cálculo, registros e liquidação do K2, e que em Ata da Assembléia Geral Extraordinária Termocabo S.A, foram dados os primeiros passos para a transferência de sua sede para a Rua Sete de Setembro nº 43, salão 603, estando tal Ata já devidamente arquivada na JUCERJA, com deferimento datado de 02/07/08.

Da análise da resposta apresentada e considerando que o fator K2 representa índice de reajuste de preço em função da participação dos custos incorridos em DÓLAR em relação aos custos totais e que tal reajuste compõe aumento de Receita Bruta, esta fiscalização, não obstante as explicações apresentadas, elaborou novo Termo de Intimação datado de 06/08/2008, doc. de fls. 311, solicitando dentre outros elementos que a fiscalizada justificasse a redução, da Receita Bruta, dos valores referentes ao K2, mantidos em conta de passivo sob a forma de provisão e que elaborasse controle de forma unificada em relação aos períodos de 2002 a 2007 das Adições e Exclusões, para efeito de apuração do Lucro Real, uma vez que o LALUR, referente ao ano-calendário de 2004, doc. de fls. 262 a 266, apresentado a esta fiscalização, não contemplava em sua parte "B" o controle referente às Adições e Exclusões informadas na DIPJ/05, sob a rubrica "Outras Adições/Outras Exclusões".

Neste mesmo ato, a fiscalizada, também foi intimada, a demonstrar os lançamentos contábeis efetuados na conta 3.1.2.2.0001 – CBEE – DIFERENÇA

NEGATIVA K2 99,18%, nos valores de R\$ 4.154.734,63 e R\$ 4.593.219,75, em contrapartida, respectivamente, às contas 1.1.2.1.0002 – CBEE – FATURAMENTO 12 DIAS SET/2002 e 1.1.2.1.0003 – CBEE – DIFERENÇA POSITIVA K2 99,18%, bem como o lançamento de origem das respectivas contas de ativo.

Em 07/08/2008, em complementação ao Termo lavrado em 06/08/2008 a fiscalizada foi novamente intimada a apresentar dentre outros elementos, demonstrativo pormenorizado dos reajustes efetivamente implementados nos período de vigência do CONTRATO N° PIE.029.02-0, com base nos índices contratados, nos termos das CLÁUSULAS 25 e 26, do TÍTULO X, doc. de fls. 312.

Em resposta aos referidos Termos, a fiscalizada, solicitou novamente dilação de prazo por 25 dias úteis para a juntada da documentação solicitada, doc. de fls. 313, e não logrando êxito no atendimento foi novamente intimada, em 12/09/2008, doc. de fls. 314 e 315, a apresentar os elementos solicitados em 06/08/2008 e 07/08/2008.

Somente em 19/09/2008, a fiscalizada, por intermédio de carta de mesma data, doc. de fls. 316 e 317, apresentou resposta aos Termos supracitados, fornecendo dentre outros elementos, os Livros LALUR de 2002 e 2003, doc. de fls. 318 a 331, e informou que os referentes a 2005, 2006 e 2007, seriam entregues, em 22/09/08, fato que não se concretizou até o momento. Também apresentou a esta fiscalização, memória de cálculo do diferimento da tributação dos lucros oriundos de contrato com Empresa Pública no período de 2002 a 2006, doc. de fls. 332 a 335.

Quanto à justificativa para a Redução da Receita Bruta dos valores referentes ao K2, mantidos em conta de passivo sob a forma de provisão, a fiscalizada manifestou-se da seguinte forma:

*"O processo do K2 foi anexado à outra intimação. Como a Termocabo entendia e defendia que percentual do K2 fosse 99,18%, com a queda do dólar a situação lhe era desfavorável, ou seja, a receita se transformou em despesa. A exclusão foi por se tratar de uma conta ainda não líquida e certa (provisão) a pagar a uma PJ de Direito Público"*

Em anexo a referida resposta foram entregues demonstrativos, referentes aos anos-calendários de 2002, 2003, 2004 e 2005, detalhando a forma de apuração da Receita Líquida, doc. de fls. 332 a 341, onde se pode observar a redução da Receita Bruta pelos valores contabilizados na conta 3.1.2.2.0001 – CBEE – DIFERENÇA NEGATIVA K2 99,18% (subconta de 3.1.2 – DEDUÇÕES SOBRE VENDAS), bem como os valores diferidos do lucro, sob a forma de Adições e Exclusões. referentes a receita não recebida, por ter optado a fiscalizada, pelo diferimento do lucro, nos termos do Art. 409 do Decreto nº 3.000 de 26/03/99 (RIR/99) – Contratos com Entidades Governamentais.

Além dos demonstrativos já mencionados, foram entregues demonstrativos de Faturamento na Vigência do Contrato com a CBEE, doc. de fls. 336 a 341, e Notas-Fiscais referentes aos Períodos detalhados, doc. de fls. 342 a 399, e 402 a 410.

Em 27/11/2008, esta fiscalização, dando prosseguimento à auditoria em curso, lavrou Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, doc. de fls. 411, e em 16/12/2008, por intermédio de Termo de Ciência e Continuidade, doc. de fls. 412, comunicou à fiscalizada a substituição do MPF constante do Termo de Início de Fiscalização, pelo MPF constante do presente Termo, com fundamento no § 2º do Art. 20, da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de

2007. Ficou a fiscalizada, neste mesmo ato, também cientificada, da ampliação do período sob exame para os anos-calendário de 2003 e 2005.

### DESCRIÇÃO DETALHADA DAS INFRACÇÕES APURADAS

#### 1. DESPESA OPERACIONAL NÃO NECESSÁRIA:

A fiscalizada, regularmente intimada, em 31/01/08, doc. de fls. 180 a 183, Item - 1, a comprovar através de documentos hábeis e idôneos os valores contabilizados na conta 4.2.1.1.004 – PREST. SERVIÇOS PESSOA JURÍDICA, bem como a efetiva prestação dos respectivos serviços, contratados com a sociedade empresária Suape Mineração LTDA, CNPJ 04.190.998/0001-95, não logrou êxito quanto à apresentação de contrato, nem tampouco, quanto à comprovação da efetividade dos serviços prestados pela contratada, limitando-se a fornecer a esta fiscalização, apenas as Notas Fiscais de prestação de serviço e respectivos comprovantes de pagamento, doc. de fls. 186 a 199 e 201 a 216.

Em consulta a DIPJ/2005 da referida empresa, doc. de fls. 417 a 420, detectamos que tal sociedade empresária possui em seu quadro societário, o SR. DIONON LUSTOSA CANTARELLY JÚNIOR, CPF 932.713.018-91 e a SRA. JOSIMARY LIMA CANTARELLI, CPF 438.946.314-49, pesquisando o sistema CPF, doc. de fls. 422, detectamos que para o CPF 932.713.018-91, consta o nome do SR. DIONON LUSTOSA CANTARELI JÚNIOR, que por erro de grafia foi cadastrado na sociedade empresária Suape Mineração LTDA com o sobrenome CANTARELLY grafado com "LL" e com "Y".

Conforme se observa no doc. de fls. 421, referente a DIPJ/2005 da fiscalizada, o SR. DIONON LUSTOSA CANTARELI JÚNIOR, pertence ao quadro societário da mesma, possuindo 12% de Capital Social.

Em função dos fatos descritos, esta fiscalização, por entender não estar devidamente comprovada a prestação de tais serviços, uma vez que consta das notas fiscais apresentadas, somente a descrição de "Serviço de Consultoria Técnica no Mês de XX/2004", não tendo a fiscalizada comprovado a efetividade dos serviços prestados, não obstante ambas as empresas possuírem em seus quadros societários, sócio em comum, promove neste ato, o lançamento de ofício dos valores discriminados na PLANILHA "A", elaborada por esta fiscalização, doc. de fls. 441, como Despesas não Necessárias, com fundamento nos Arts. 249, inciso I, 251 e Parágrafo Único, 299 e 300 do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 (RIR/99).

#### 2. REMUNERAÇÃO INDIRETA A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO:

A fiscalizada regularmente intimada, em 31/01/08, doc. de fls. 180 a 183, Item - 4, a apresentar documentação comprobatória de todos os valores escriturados na conta 4.2.1.1.0013 – BENEFÍCIOS A EMPREGADOS, anexou à sua resposta de 27/03/2008, além dos documentos referentes aos valores lançados na referida conta, o Livro LALUR, referente ao ano-calendário de 2004, doc. de fls. 262 a 266.

De posse de tais elementos, verificamos que os valores contabilizados na referida conta, a título de Seguro de Vida de MARCELO VANDELLI, totalizaram o valor de R\$ 9.192,93 (nove mil, cento e noventa e dois reais e noventa e três centavos), porém, a fiscalizada, somente adicionou ao Lucro Líquido, para apuração do Lucro Real, o valor de R\$ 8.758,40 (oito mil, setecentos e cinquenta e oito reais e



quarenta centavos), conforme demonstrado na parte "A" do referido Livro LALUR e na PLANILHA "B", elaborada por esta fiscalização, doc. de fls. 442.

Em função dos fatos descritos, esta fiscalização, por entender que a diferença entre os valores supracitados, totalizando R\$ 434,53 (quatrocentos e trinta e quatro reais e cinquenta e três centavos), não foi adicionada ao Lucro Líquido, para fins de apuração do Lucro Real, promove neste ato, o lançamento de ofício do referido valor, como Despesa Indedutível, nos termos do Art. 61 da Lei nº 8.981/95 e Arts. 247, 248, 249, Inciso I, 251 e Parágrafo Único, 299, 304, 357, Parágrafo Único, 358 e 675 do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 (RIR/99), e respectivo reflexo de fonte, nos termos do Art.622, Inciso II e Parágrafo Único c/c Art. 675 e §§, do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 (RIR/99).

### 3. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO (POSTERGACÃO DE RECEITAS):

A fiscalizada, ao fazer uso de sua prerrogativa de diferimento do lucro correspondente à receita não recebida, em função do disposto nos Art. 409, nas condições dos Art. 407 e 408 do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999, deixou de observar o disposto no próprio Art. 409, Inciso II e nos Itens 10.3 e 10.4 da IN SRF nº 21 de 13/03/1979, não escriturando tais ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), impossibilitando a verificação eficaz, por parte desta fiscalização, quanto ao correto momento das adições, necessárias ao acompanhamento do processo de diferimento, amparado por tais dispositivos legais.

Não obstante, ter a fiscalizada demonstrado nas planilhas fornecidas em resposta ao Termo de Intimação lavrado em 06/08/2008, doc. de fls. 332 a 335, que em seu Item 4, solicitava a apresentação do controle, de forma unificada em relação aos períodos de 2002 a 2007, dos valores diferidos, tendo em vista que o LALUR de 2004, em sua parte "B", não contemplava tal controle, doc. de fls. 262 a 266, esta fiscalização, após análise dos respectivos valores, concluiu que o controle empreendido paralelamente ao LALUR, evidenciava falha grave, que por si só, inviabiliza o direito da fiscalizada ao gozo do benefício de diferimento do Lucro, decorrente da Receita não recebida.

Tal falha, desde logo se constata pela verificação de que o valor excluído em 2002, período já atingido pela decadência, de R\$ 13.204.774,73 (treze milhões, duzentos e quatro mil, setecentos e setenta e quatro reais e setenta e dois centavos), constante do demonstrativo de fls. 332, não foi adicionado em 2003, pois, verificamos uma adição em valor inferior de R\$ 6.613.629,74 (seis milhões, seiscentos e treze mil, seiscentos e vinte e nove reais e setenta e quatro centavos), conforme doc. de fls. 333.

Verificando a DIPJ/2003, em sua Ficha 09A, linha 35, doc. de fls. 171, constata-se que o valor declarado em outras exclusões corresponde à R\$ 13.295.593,99 (treze milhões, duzentos e noventa e cinco mil, quinhentos e noventa e três reais e noventa e nove centavos), e compõe-se de R\$ 13.204.774,73 (treze milhões, duzentos e quatro mil, setecentos e setenta e quatro reais e setenta e dois centavos), referentes ao diferimento de lucros decorrentes de receitas não recebidas e de R\$ 788.467,06 (setecentos e oitenta e oito mil, quatrocentos e sessenta e oito reais e seis centavos), referentes a reversão de provisão não dedutível — pagamento de multa CBEE, conforme se observa no LALUR de 2002, apresentado a esta fiscalização em 19/09/2008, doc. de fls. 318 a 325.

Considerando ainda, que até a presente data, não foram apresentados os Livros de Apuração do Lucro Real referentes aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, e que os Livros referentes aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, não contemplam em suas partes "B" o controle do diferimento do Lucro em razão das receitas não recebidas, na forma dos Arts. 407, 408, 409 do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 (RIR/99) e nos Itens 10.3 e 10.4 da IN SRF nº 21 de 13/03/1979, esta fiscalização, por entender não satisfeitos os requisitos para o diferimento, promove neste ato, o lançamento de ofício dos valores constantes da PLANILHA "C", elaborada por esta fiscalização, doc. de fls. 443, em decorrência da inobservância do regime de escrituração e conseqüente postergação de receitas nos anos-calendário de 2003 e 2004, das parcelas excluídas nos valores de R\$ 3.713.799,54 (três milhões, setecentos e treze mil, setecentos e noventa e nove reais e cinquenta e quatro centavos) e R\$ 5.635.120,15 (cinco milhões, seiscentos e trinta e cinco mil, cento e vinte reais e quinze centavos), respectivamente, nos termos dos Arts. 248, 249, Inciso II, 251, 273, 274, 843, 957, Parágrafo Único, Inciso II, do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 (RIR/99) e Itens 10.3 e 10.4 da IN SRF nº 21 de 13/03/1979.

#### 4. EXCLUSÃO INDEVIDA:

Em função dos fatos descritos na infração de Nº 4 e tendo em vista que o valor diferido, por exclusão ao Lucro Líquido, para apuração do Lucro Real no ano-calendário de 2005, conforme PLANILHA "C", elaborada por esta fiscalização, doc. de fls. 443, no montante de R\$ 5.334.226,00 (cinco milhões, trezentos e trinta e quatro mil, duzentos e vinte e seis reais), não configura postergação de receitas, haja vista, a existência de Prejuízo Fiscal no ano-calendário de 2006, esta fiscalização por entender que tal exclusão representa redução indevida do Lucro Líquido, promove neste ato, o lançamento de ofício do referido valor, como exclusão indevida, nos termos do Art. 250, inciso I, do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 (RIR/99).

#### 5. EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS PARA AS INFRAÇÕES APURADAS NOS ITENS SEGUINTE:

A fiscalizada ao elaborar sua DIPJ de 2003 e 2004 reduziu da receita bruta valores contabilizados como provisão para contingência, decorrentes de controvérsia quanto ao correto valor a ser aplicado ao coeficiente K2, constante da cláusula 26, do contrato PIE 029.02-0, mantido com a Companhia Brasileira de Energia Emergencial – CBEE.

Segundo o TERMO DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA, datado de 03/12/2002, firmado entre a fiscalizada e a CBEE, doc. de fls. 294 a 297, a segunda, em caráter provisório comprometeu-se a efetuar o pagamento das faturas referentes a potência contratada aplicando um coeficiente K2 de 49% aos reajustes implementados, até que fosse definido o valor real do coeficiente, por meio de auditoria, solução amigável ou arbitragem, portanto, evento futuro e incerto.

Mesmo tendo firmado o referido Termo de Solução Amigável de Controvérsia, a fiscalizada, inconformada com o valor do coeficiente K2 em 49%, procedeu a constituição de provisão de receita e provisão para contingência, tomando como base um coeficiente K2 de 99,18%, passando, a partir de então a contabilizar nas contas 1.1.2.1.0003 – CBEE – DIFERENÇA POSITIVA K2 99,18% (subconta de 1.1.2 – CRÉDITOS OPERACIONAIS) e 3.1.2.2.0001 – CBEE – DIFERENÇA NEGATIVA K2 99,18% (subconta de 3.1.2 – DEDUÇÕES SOBRE VENDAS), valores das diferenças de reajustes em função da variação da cotação do DÓLAR e do referido coeficiente.

Tal procedimento, conforme se observa nos demonstrativos constantes das PLANILHAS "D" e "E", elaboradas por esta fiscalização, doc. de fls. 444 e 445, proporcionou à fiscalizada nos anos-calendário de 2003 e 2004, sempre um resultado negativo de K2.

O resultado negativo, fruto do confronto entre as provisões de receita e as provisões para contingências, foi levado ao resultado por via de dedução direta no valor da receita bruta, conforme demonstrativos apresentados a esta fiscalização, pela fiscalizada, doc. de fls. 332 341.

Ao analisar a DIPJ de 2004, doc. de fls. 03 a 71, em confronto com o demonstrativo fornecido pela fiscalizada, doc. de fls. 333, verifica-se no referido demonstrativo a informação de uma Receita Bruta de R\$ 99.844.102,42 (noventa e nove milhões, oitocentos e quarenta e quatro mil, cento e dois reais e quarenta de dois centavos) e na DIPJ/04 uma Receita Bruta de R\$ 94.913.282,31 (noventa e quatro milhões, novecentos e treze mil, duzentos e oitenta e dois reais e trinta e um centavos), doc. de fls. 07, refletindo uma diferença de R\$ 4.930.820,11 (quatro milhões, novecentos e trinta mil, oitocentos e vinte reais e onze centavos). Não obstante tais informações esta fiscalização, conforme demonstrado na PLANILHA "D", doc. de fls. 444 apurou como Receita Bruta o valor de R\$ 98.880.658,47 (noventa e oito milhões, oitocentos e oitenta mil, seiscentos e cinquenta e oito reais e quarenta e sete centavos).

Tal diferença apurada decorre do fato de ter a fiscalizada ao informar sua receita bruta, no referido demonstrativo, ter incluído na mesma os valores contabilizados na conta 1.1.2.1.0003 – CBEE – DIFERENÇA POSITIVA K2 99,18% (subconta de 1.1.2 – CRÉDITOS OPERACIONAIS), reduzindo-a, portanto, indevidamente no valor de R\$ 3.967.376,16 (três milhões, novecentos e sessenta e sete mil, trezentos e setenta e seis reais e dezesseis centavos). Ao analisar as DIPJ de 2005, doc. de fls. 72 a 146, em confronto com o demonstrativo fornecido pela fiscalizada, doc. de fls. 334, verifica-se no referido demonstrativo a informação de uma Receita Bruta de R\$ 104.459.382,50 (cento e quatro milhões, quatrocentos e cinquenta e nove mil, trezentos e oitenta e dois reais e cinquenta centavos), e na DIPJ/05 uma Receita Bruta de R\$ 89.875.801,23 (oitenta e nove milhões, oitocentos e setenta e cinco mil, oitocentos e um reais e vinte e três centavos), doc. de fls. 77, refletindo uma diferença de R\$ 14.583.581,27 (quatorze milhões, quinhentos e oitenta e três mil, quinhentos e oitenta e um reais e vinte e sete centavos).

Esta fiscalização, conforme demonstrado na PLANILHA "E", doc. de fls. 445, apurou uma Receita Bruta de R\$ 104.459.382,50 (cento e quatro milhões, quatrocentos e cinquenta e nove mil, trezentos e oitenta e dois reais e cinquenta centavos).

Tal diferença apurada, de R\$ 14.583.581,27 (quatorze milhões, quinhentos e oitenta e três mil, quinhentos e oitenta e um reais e vinte e sete centavos), decorre do fato de ter a fiscalizada, ao informar sua receita bruta, em sua DIPJ/05, reduzido indevidamente R\$ 10.428.846,64 (dez milhões, quatrocentos e vinte e oito mil, oitocentos e quarenta e seis reais e sessenta e quatro centavos) a título de resultado negativo de K2 e R\$ 4.154.734,63 (quatro milhões, cento e cinquenta e quatro mil, setecentos e trinta e quatro reais e sessenta e três centavos) a título de controvérsia referente ao faturamento de 12 dias de setembro de 2002.

Em julho de 2005, a CBEE fixou o K2 em 91,55% e posteriormente, em 01/11/2005, por intermédio de TERMO DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA, doc. de fls. 298 a 310, firmado com a fiscalizada, ficou

sanada a divergência quanto ao valor aplicável ao coeficiente K2, passando este a ser considerado em definitivo no percentual de 76,15%.

Quanto à controvérsia dos 12 dias de setembro de 2002, o referido TERMO DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA, estabeleceu que a fiscalizada reconhecesse como indevido qualquer pagamento a título de POTÊNCIA GARANTIDA antes da sua entrada em operação comercial, ou seja, os 12 dias de setembro de 2002, renunciando de forma irrevogável a tal direito.

Em decorrência da fixação do K2 de 49% para 91,55% e posteriormente para 76,15%, ficou estabelecido no referido Termo de Solução Amigável de Controvérsia, que seriam procedidos ajustes quanto aos valores devidos pela CBEE à fiscalizada e quanto aos valores devidos pela fiscalizada à CBEE. Em decorrência de tais ajustes, a fiscalizada somente naquele momento suportou parcialmente o ônus referente aos contingenciamentos efetuados (K2), nos anos de 2003 e 2004, conforme demonstrado na PLANILHA "D" e "E", doc. de fls. 444 e 445, sob o título Reajustamento (K2) 49% → 76,15%.

Em função do exposto, esta fiscalização, por entender que os valores provisionados como contingência, e utilizados para redução da Receita Bruta em 2003 e 2004, sem amparo na legislação fiscal, conforme demonstrado nas PLANILHAS "D" e "E", bem como o valor referente à controvérsia dos 12 dias de setembro de 2002, só se tornaram exigíveis no ano-calendário de 2005, promove neste ato, o lançamento de ofício das diferenças apuradas na forma a seguir discriminada:

#### 5.1 INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO (POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO):

A fiscalizada ao reduzir sua Receita bruta, nos anos-calendário de 2003 e 2004 em R\$ 3.967.376,16 (três milhões, novecentos e sessenta e sete mil, trezentos e setenta e seis reais e dezesseis centavos) e R\$ 14.583.581,27 (quatorze milhões, quinhentos e oitenta e três mil, quinhentos e oitenta e um reais e vinte e sete centavos), respectivamente, postergou o pagamento do imposto nos valores de R\$ 2.173.488,27 (dois milhões, cento e setenta e três mil, quatrocentos e oitenta e oito reais e vinte e sete centavos), em 2003 e R\$ 6.346.802,80 (seis milhões, trezentos e quarenta e seis mil, oitocentos e dois reais e oitenta centavos), em 2004.

Tal postergação decorre do provisionamento de contingência não adicionada ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real e levada a resultado pela redução indevida da Receita Bruta, conforme descrito no Item 5, do presente Termo de Verificação. Os valores contingenciados só se tornaram parcialmente devidos, definitivamente, em 01/11/2005, quando da assinatura do TERMO DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA.

Portanto, resolve esta fiscalização, promover o lançamento de multa de ofício decorrente de inobservância do regime de escrituração, com conseqüente postergação do pagamento de imposto, conforme demonstrado nas PLANILHAS "D" e "E", doc. de fls. 444 e 445, nos termos dos Arts. 248, 249, Inciso II, 251, 273, 274, 843, 957, Parágrafo Único, Inciso II do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 (RIR/99).

#### 5.2 OMISSÃO DE RECEITA (REDUÇÃO INDEVIDA DA RECEITA BRUTA):

### 5.2.1 PROVISÃO PARA CONTIGÊNCIA EM VALOR SUPERIOR AO ESTABELECIDO EM 01/11/2005:

A fiscalizada ao reduzir sua Receita bruta, nos anos-calendário de 2003 e 2004 em R\$ 3.967.376,16 (três milhões, novecentos e sessenta e sete mil, trezentos e setenta e seis reais e dezesseis centavos) e R\$ 14.583.581,27 (quatorze milhões, quinhentos e oitenta e três mil, quinhentos e oitenta e um reais e vinte e sete centavos), respectivamente, além de postergar o pagamento de imposto como descrito no Item 5.1, do presente Termo de Verificação, reduziu indevidamente sua Receita Bruta, conforme já demonstrado anteriormente, em valores superiores aos estabelecidos em 01/11/2005, quando da assinatura do TERMO DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA, tais reduções nos valores de R\$ 1.793.887,89 (hum milhão, setecentos e noventa e três mil, oitocentos e oitenta e sete reais e oitenta e nove centavos), em 2003 e R\$ 4.082.043,84 (quatro milhões, oitenta e dois mil, quarenta e três reais e oitenta e quatro centavos), em 2004 se encontram discriminados nas PLANILHAS "D" e "E", doc. de fls. 444 e 445.

Portanto, resolve esta fiscalização, promover o lançamento de ofício dos valores apurados, como omissão de receita por redução indevida da Receita Bruta, nos termos do Art. 24 da Lei nº 9.249/95 e Arts. 249, Inciso II, 251 e Parágrafo Único, 278, 279, 280 e 288 do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 (RIR/99).

### 5.2.2 DEDUÇÃO INDEVIDA REFERENTE A 12 DIAS DE SET/02.

A fiscalizada ao reduzir sua Receita bruta, nos anos-calendário de 2003 e 2004 em R\$ 3.967.376,16 (três milhões, novecentos e sessenta e sete mil, trezentos e setenta e seis reais e dezesseis centavos) e R\$ 14.583.581,27 (quatorze milhões, quinhentos e oitenta e três mil, quinhentos e oitenta e um reais e vinte e sete centavos), respectivamente, além de postergar o pagamento de imposto como descrito no Item 5.1, do presente Termo de Verificação e reduzir indevidamente sua Receita Bruta, conforme descrito no Item 5.2.1, também reduziu sua Receita Bruta em valor de R\$ 4.154.734,63 (quatro milhões, cento e cinquenta e quatro mil, setecentos e trinta e quatro reais e sessenta e três centavos), valor este, referente aos 12 dias de setembro de 2002, objeto de controvérsia entre a fiscalizada e a CBEE.

Em 01/11/2005, quando da assinatura do TERMO DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA, tal controvérsia foi solucionada, não restando nenhum direito à fiscalizada sobre o pagamento dos referidos dias, a título de POTÊNCIA GARANTIDA.

Em análise aos demonstrativos fornecidos pelo contribuinte, doc. de fls. 332 e 336, se observa que o referido valor, referente aos 12 dias de setembro de 2002, foi oferecido à tributação no próprio ano-calendário, ano este em que a fiscalizada apurou prejuízo fiscal, conforme demonstrativo de apuração do lucro real da DIPJ/03, doc. de fls. 171. Portanto, resolve esta fiscalização promover o lançamento de ofício dos valores apurados, discriminados nas PLANILHAS "D" e "E", doc. de fls. 444 e 445, como omissão de receita por redução indevida da Receita Bruta, nos termos do Art. 24 da Lei nº 9.249/95 e Arts. 249, Inciso II, 251 e Parágrafo Único, 278, 279, 280 e 288 do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 (RIR/99), pois, apesar de reconhecido, em 01/11/05, no TERMO DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA, a referida perda, a receita correspondente já havia sido oferecida à tributação em ano-calendário de prejuízo fiscal.

### OBSERVAÇÕES GERAIS:

O presente Termo de Verificação, parte integrante do auto de infração ora lavrado, resulta de encerramento parcial da ação fiscal, referente ao IRPJ 2003, 2004 e 2005, tendo sido tributados os valores acima descritos, bem como os reflexos de CSLL. Porém, não foram incluídos na referida peça os reflexos de PIS e COFINS, bem como o IR Fonte devido isoladamente, que serão lançados posteriormente, em autos apartados.”

Em face das irregularidades acima apontadas, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro – DEFIS/RJ lavrou contra a Interessada os Autos de Infração de fls. 461/485, para exigência do crédito tributário abaixo discriminado:

D)	Imp. de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ .....	R\$	5.161.431,93
	Multa de ofício (art. 44, I, Lei 9.430/1996) .....	R\$	3.871.073,93
	Juros de mora (calculados até 28/11/2008) ....	R\$	2.596.536,56
	TOTAL .....	R\$	11.629.042,42

## 001 – OMISSÃO DE RECEITAS

## REDUÇÃO INDEVIDA DE RECEITA BRUTA

(A) - PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIA EM VALOR SUPERIOR AO ESTABELECIDO NO TERMO DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIA CELEBRADO EM 01/11/2005

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
31/12/2003	1.793.887,89	75,00
31/12/2004	4.082.043,84	75,00

(B) - DEDUÇÃO INDEVIDA REFERENTE A 12 DIAS DE SETEMBRO DE 2002

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
31/12/2004	4.154.734,63	75,00

ENQUADRAMENTO: art. 24 da Lei nº 9.249/1995; arts. 249, inci-so II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280 e 288 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

## 002 – DESPESA OPERACIONAL NÃO NECESSÁRIA

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
31/12/2004	150.522,06	75,00

ENQUADRAMENTO: arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

## 003 – REMUNERAÇÃO INDIRETA

## BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
31/12/2004	434,53	75,00

ENQUADRAMENTO: art. 61 da Lei nº 8.981/1995; arts. 247, 248, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 304, 357, parágrafo único, 358 e 675, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

## 004 – EXCLUSÕES INDEVIDAS

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
31/12/2005	5.334.226,00	75,00

ENQUADRAMENTO: art. 250, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

005 – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO  
POSTERGAÇÃO DE RECEITA  
EXCLUSÃO ANTECIPADA DO LUCRO REAL

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
31/12/2003	3.713.799,54	75,00
31/12/2004	5.635.120,15	75,00

ENQUADRAMENTO: arts. 248, 249, inciso II, 251, 273, 274, 843, 957, parágrafo único, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99; itens 10.3 e 10.4 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 13/03/1979.

006 – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO  
POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
31/12/2003	2.173.488,27	75,00
31/12/2004	6.346.802,80	75,00

ENQUADRAMENTO: arts. 248, 249, inciso II, 251, 273, 274, 843, 957, parágrafo único, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

II) Contrib. Social s/ Lucro Líquido – CSLL .....	R\$	910.688,80
Multa de ofício (art. 44, I, Lei 9.430/1996) .....	R\$	683.016,60
Juros de mora (calculados até 28/11/2008) .....	R\$	499.690,30
TOTAL .....	R\$	2.093.395,70

## 001 – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
31/12/2004	150.522,06	75,00

ENQUADRAMENTO: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988; art. 1º da Lei nº 9.316/1996; art. 28 da Lei nº 9.430/1996; e art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

## 002 – OMISSÃO DE RECEITAS

(A) - PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIA EM VALOR SUPERIOR AO ESTABELECIDO NO TERMO DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIA CELEBRADO EM 01/11/2005

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
31/12/2003	1.793.887,89	75,00
31/12/2004	4.082.043,84	75,00

(B) - DEDUÇÃO INDEVIDA REFERENTE A 12 DIAS DE SETEMBRO DE 2002

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
31/12/2004	4.154.734,63	75,00

ENQUADRAMENTO: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988; art. 24 da Lei nº 9.249/1995; art. 1º da Lei nº 9.316/1996; art. 28 da Lei nº 9.430/1996; e art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

III) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF .....	R\$	233,97
Multa de ofício (art. 44, I, Lei 9.430/1996) .....	R\$	175,47
Juros de mora (calculados até 28/11/2008) .....	R\$	128,96
TOTAL .....	R\$	538,40

## 001 – IMPOSTO NA FONTE SOBRE BENEFÍCIOS INDIRETOS

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
18/11/2004	668,51	75,00

ENQUADRAMENTO: arts. 622 e 675 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

Cientificada da exigência em 29/12/2008, a Interessada protocolizou, em 27/01/2009, duas impugnações — uma relativa ao Auto de Infração de IRPJ, às fls. 596/614; e outra relativa ao Auto de Infração de CSLL, às fls. 506/518 —, alegando:

- quanto ao critério de reajuste do preço da potência contratada:

QUE a TERMOCABO é uma empresa de direito privado que explora, entre outras atividades, o serviço público de geração de energia elétrica; QUE, em 17/01/2002, a TERMOCABO celebrou com a empresa pública Comercializadora Brasileira de Energia Emergencial – CBEE o Contrato PIE 029.02-0, tendo por objeto o suprimento de energia ao Sistema Interligado; QUE, nos termos da Cláusula 23 do referido contrato, ficou estabelecido que o preço da potência contratada mensal seria de R\$ 139.572,00/MW; QUE, para manter o equilíbrio econômico-financeiro do negócio, as partes acordaram, na Cláusula 26 do contrato, que o preço da potência contratada seria reajustado por um índice equivalente à  $[(\text{variação do IGP-M} \times K1) + (\text{variação do dólar} \times K2)]/100$ , onde o fator de ponderação K1 representa a participação percentual dos custos incorridos em moeda nacional relativamente ao



custo total do investimento, e o fator de ponderação K2, a participação percentual dos custos incorridos em dólar relativamente ao custo total do investimento; QUE, ainda de acordo com a referida Cláusula 26, caberia à TERMOCABO apurar e determinar os fatores de ponderação K1 e K2; QUE, no exercício deste direito, a TERMOCABO informou à CBEE, em 11/09/2002, que o fator K1 aplicável ao contrato seria de 0,72%, e o fator K2 seria de 99,18%; QUE a preponderância do fator K2 deve-se ao fato de o custo do investimento ser formado, em sua quase totalidade, por máquinas, equipamentos e serviços importados; QUE, muito embora o preço da potência contratada tenha sido atualizado de conformidade com as cláusulas contratuais acima mencionadas, a CBEE alegou a onerosidade excessiva dos reajustes efetuados, tendo em vista a forte variação do dólar ocorrida entre 17/01/2002 (data de assinatura do contrato) e 11/09/2002 (data da fixação dos fatores K1 e K2); QUE, em face de tais circunstâncias, a CBEE instaurou um procedimento de resolução de controvérsia, no âmbito do Contrato PIE 029.02-0, propondo que o fator de ponderação K2 fosse reduzido para 49%; QUE a instauração da referido procedimento, por parte da CBEE, não suprimiu, todavia, o direito da TERMOCABO de apurar e fixar o fator de ponderação K2 em 99,18%; QUE, ainda que possa ter havido um desequilíbrio econômico-financeiro em decorrência do reajuste do preço da potência contratada, o argumento da onerosidade excessiva, por si só, não torna o Contrato PIE 029.02-0 nulo nem anulável; QUE a onerosidade excessiva poderia, eventualmente, dar causa à resolução do contrato, mas, nesta hipótese, precisaria ser alegada em juízo pela parte prejudicada, conforme determina o art. 478 do Código Civil; QUE, no caso em apreço, a CBEE nunca ajuizou qualquer ação pleiteando a resolução do Contrato PIE 029.02-0; QUE, mesmo que a CBEE venha a obter a resolução judicial do referido contrato com fundamento na alegação de onerosidade excessiva, os efeitos da sentença, de acordo com o art. 478 do Código Civil, não poderão retroagir além da data da citação, o que implica dizer que os reajustes já praticados pela TERMOCABO são inatingíveis, posto que constituem atos jurídicos perfeitos e acabados; QUE a concordância da TERMOCABO em reduzir o fator K2 para 49% e, posteriormente, para 76,15%, não significa que não tivesse o direito de fixá-lo em 99,18%, mas apenas que transigiu em tal direito, aceitando, de forma voluntária, a modificação equitativa do contrato, nos termos no art. 479 do Código Civil;

- quanto à acusação de omissão de receitas, decorrente da utilização indevida do coeficiente K2 de 99,18%:

QUE, no exercício regular do seu direito, a TERMOCABO apurou as receitas auferidas nos anos-calendário de 2003 e 2004 com base no fator K2 de 99,18%; QUE, mesmo que venha a prevalecer o entendimento fazendário, em prol do fator K2 de 49%, ainda assim não terá havido nenhuma omissão de receita no período em questão; QUE as parcelas de R\$ 1.793.887,89 e de R\$ 4.082.043,84, que a Fiscalização entendeu não terem sido apropriadas nos anos de 2003 e 2004, foram oferecidas à tributação no ano-calendário de 2005; QUE,

se alguma infração houve, portanto, foi de postergação de pagamento de imposto, e não omissão de receitas;

- quanto à acusação de omissão de receitas, decorrente da dedução indevida da perda referente a 12 dias do mês de setembro de 2002

QUE a parcela de R\$ 4.154.734,63, que a Fiscalização entendeu ter sido abatida indevidamente da receita bruta do ano-calendário de 2004, representava um crédito junto à CBEE, relativo ao faturamento de 12 dias no mês de setembro de 2002, que acabou sendo baixado como perda, em razão de a TERMOCABO ter abrido mão de recebê-lo; QUE o único erro cometido pela TERMOCABO foi o de haver antecipado para o ano-calendário de 2004 uma perda que deveria ter sido reconhecida no ano-calendário de 2005, quando foi firmado o segundo Termo de Solução Amigável de Controvérsia; QUE se alguma infração houve, portanto, foi a de postergação de pagamento de imposto, e não omissão de receita;

- quanto à acusação de inobservância dos requisitos legais para diferimento do lucro:

QUE o fato de a TERMOCABO haver deixado de controlar, na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, o diferimento dos lucros decorrentes da execução do Contrato PIE 029.02-0 não constitui infração que justifique a cobrança de qualquer tributo; QUE, de acordo com o art. 8º, inciso I, alínea “c”, do Decreto-lei nº 1.598/1977, e o item 1.2 da Instrução Normativa SRF nº 28/1978, a parte B do LALUR é destinada ao controle dos valores que influenciam a determinação do lucro real de exercícios futuros e que não constam da escrituração comercial; QUE, no caso em apreço, as informações necessárias para o controle do diferimento do lucro decorrente da execução do Contrato PIE 029.02-0 estão devidamente registradas na escrituração comercial; sendo assim, a exigência de preenchimento da parte B do LALUR é descabida; QUE a simples análise dos livros e documentos apresentados no curso da ação fiscal, juntamente com as informações prestadas nas Declarações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, já teria permitido à Fiscalização comprovar que o diferimento dos lucros foi realizado de forma correta;

- quanto à glosa de despesas com consultorias técnicas:

QUE as despesas com consultoria glosadas pela Fiscalização são necessárias à atividade operacional da empresa; QUE sendo a TERMOCABO uma sociedade empresária que atua na exploração do serviço público de geração de energia elétrica, é indispensável que recorra a serviços de consultoria técnica na área de engenharia; QUE se a Fiscalização tivesse atentado para a realidade dos fatos, sem se limitar à análise das notas fiscais, teria verificado a necessidade dos serviços prestados pela empresa Suape Mineração Ltda; QUE a falta de iniciativa da autoridade fiscal na busca da verdade material, ou seja na comprovação da efetividade da prestação dos serviços, é motivo para invalidar o procedimento de auditoria;

- quanto aos erros cometidos pela autoridade lançadora na apuração do imposto devido, em razão da não recomposição do lucro da exploração:

QUE se vierem a prevalecer as acusações de omissão de receitas e as glosas de despesas, então caberá à autoridade julgadora corrigir o demonstrativo de apuração do imposto devido; QUE a TERMOCABO é beneficiária de isenção parcial do imposto de renda, pelo fato de explorar atividade incentivada na Região Nordeste; QUE a modificação da base de cálculo, em virtude de lançamento de ofício, impõe que seja recalculado o lucro da exploração da atividade incentivada, para fins de determinação da nova parcela isenta do imposto.

Tendo em vista a aparente falta de informação a respeito dos fatos que deram origem à acusação de “Falta de Recolhimento da Contribuição” (Item 001 do Auto de Infração de CSLL), o processo foi baixado em diligência, para que o Auditor-Fiscal autuante prestasse os esclarecimentos devidos — cfr. Resolução DRJ/RJ-1 nº 268/2009, à fl. 700.

Em atendimento ao solicitado, o Auditor-Fiscal autuante esclareceu que o item 001 do Auto de Infração de CSLL nada mais era que uma exigência reflexa do item 002 do Auto de Infração de IRPJ (“Despesa operacional não necessária”) — cfr. Informação Fiscal, à fl. 702.

A decisão recorrida está assim ementada:

*IRPJ. CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE LONGO PRAZO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. DIFERIMENTO DA PARCELA NÃO REALIZADA DO LUCRO. As pessoas jurídicas que celebram contratos de fornecimento de longo prazo com entidades governamentais têm direito a diferir a tributação dos respectivos lucros até o momento de sua realização, cabendo-lhes efetuar o controle do diferimento no LALUR (art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/1977, com redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648/1978; e item 10 da Instrução Normativa SRF nº 21/1979).*

*A falta de escrituração do LALUR, muito embora constitua descumprimento de uma obrigação acessória, só justificará a perda do benefício, se a autoridade fiscal não tiver outros meios de verificar a regularidade do diferimento realizado pelo contribuinte.*

*A constatação de um erro cometido na exclusão ou adição de determinada parcela em um dado período de apuração não contamina, em princípio, as adições e exclusões efetuadas nos períodos seguintes. Se o Fisco tem condições de corrigir pontualmente aquela falha, não há justificativa para desconsiderar o diferimento como um todo.*

*IRPJ. RECEITAS QUE DEPENDEM DE EVENTO FUTURO E DE RESULTADO INCERTO. CRITÉRIO DE APROPRIAÇÃO. As receitas que dependerem de evento futuro, de resultado incerto, deverão ser apropriadas no período de apuração em que se tornarem juridicamente disponíveis (Parecer Normativo CST nº 11/1976).*

*Existindo uma controvérsia contratual a respeito do valor do coeficiente de reajuste do preço do serviço, e tendo as partes contratantes acordado aplicar um índice provisório, até que venha a ser fixado o valor definitivo do coeficiente em questão, o reconhecimento das receitas deverá ser feito com base neste índice provisório. A apropriação de receitas a menor, em virtude da aplicação de um índice diferente do que foi pactuado, será tratada, conforme o caso, como redução indevida do lucro líquido ou postergação de pagamento de imposto.*

*IRPJ. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE. A dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos sem garantia, vencidos há mais de um ano, e de valor superior a trinta mil reais, está condicionada a que a pessoa jurídica tenha iniciado e mantido procedimento judicial de cobrança (art. 9º, § 1º, inciso II, “c”, da Lei nº 9.430/1996).*

*IRPJ. GLOSA DE DESPESAS COM CONSULTORIA TÉCNICA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS QUE PERMITAM VERIFICAR A NECESSIDADE DOS GASTOS. Legítima a glosa de despesas com consultoria técnica, quando o contribuinte não logra comprovar a efetiva prestação do serviço, nem fornece elementos que permitam verificar a necessidade da consultoria para a atividade da empresa e para a manutenção da respectiva fonte produtora.*

*IRPJ. REMUNERAÇÃO INDIRETA A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. As matérias que não foram expressamente contestadas reputam-se não impugnadas (art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997), estando fora do campo de apreciação da autoridade julgadora.*

*IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO CONTRA PESSOA JURÍDICA BENEFICIÁRIA DE ISENÇÃO OU REDUÇÃO CONCEDIDA PARA FINS DE INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO REGIONAL. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Nos casos de lançamento de ofício contra pessoa jurídica beneficiária de isenção ou redução de imposto de renda, concedida a título de incentivo ao desenvolvimento regional, não será admitida a recomposição do lucro da exploração da atividade incentivada, para fins de novo cálculo do benefício (art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002)*

*CSLL. DECORRÊNCIA. O que ficou decidido em relação ao processo principal, aplica-se, mutatis mutandis, aos feitos dele decorrentes.*

*IRRF. REMUNERAÇÃO INDIRETA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. As matérias que não foram expressamente contestadas reputam-se não impugnadas (art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997), estando fora do campo de apreciação da autoridade julgadora.*

*Impugnação procedente em parte.*

*Credito tributário mantido em parte*

Cientificada da aludida decisão em 30/06/2010 (fl. 780), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 27/07/2010 (fls. 786 e seguintes), no qual contesta em parte as conclusões do acórdão recorrido e requer o provimento.

Transcreve-se, a seguir, alguns pontos da peça recursal:

**(B) Da apropriação das receitas dos anos-calendários de 2003 e 2004 (aplicação do coeficiente K2 de 99,18%)**

10. Em 17 de janeiro de 2002, a RECORRENTE firmou com a CBEE o contrato PIE 11/029.02-0, com vigência até 31 de dezembro de 2005, para o suprimento de energia nas modalidades "energia fornecida" e "potência contratada", o que foi identificado e comentado pelo agente fiscalizador no "Termo de Verificação Fiscal — Descrição detalhada dos fatos".

11. Ao firmar o contrato com a CBEE, a RECORRENTE acordou que o preço a ser cobrado pela potência contratada seria de R\$ 139.572,00/MW mês, fato não contestado pelo agente autuante.

12. Ocorre que as partes firmaram um contrato de longo prazo (três anos meio) e, para manter o equilíbrio econômico-financeiro do mesmo ao longo do tempo, estabeleceram que o preço a ser pago pela potência contratada seria ajustado por um índice como é praxe em países nos quais há desvalorização da moeda (inflação) como o Brasil. No caso em tela, o referido índice seria calculado com base em uma média ponderada como a seguir:

(...)

13. Portanto, verifica-se que os índices K1 e K2 são fatores de ponderação dos efeitos do IGP-M e do dólar no custo da RECORRENTE e, por conseguinte, na apuração do índice de atualização do preço.

14. Nos termos do parágrafo 1º da Cláusula 26 do contrato firmado com a CBEE, cabia ao PIE (no caso, a RECORRENTE) o direito de apurar e indicar a participação percentual do K1 (ou seja, a participação percentual do IGP-M) e a participação percentual do K2 (ou seja, a participação percentual do dólar) na apuração do índice de reajuste do preço da potência contratada. Esse dispositivo, em verdade, representava mera reprodução de regra também aplicada à atividade de distribuição de energia elétrica, conforme disposto no artigo 8º da Resolução 22, de 10 de fevereiro de 2001, *verbis*:

(...)

15. A *ratio* do dispositivo acima reproduzido é clara. É um direito do concessionário apurar e determinar o "peso" que cada indexador terá na apuração do índice atualização dos preços. Essa é a linha de raciocínio adotada no contrato firmado entre a RECORRENTE e a CBEE. Tal conclusão decorre da simples leitura da cláusula contratual, *in verbis*:

(...)

16. Sendo assim, é indiscutível que a RECORRENTE tinha o direito de apurar e indicar os fatores de ponderação do K1 e do K2.

17. É importante reiterar que o índice K2 é apurado em função da participação dos investimentos em dólar no montante total do investimento. Ao avaliar o custo do investimento, verifica-se que os custos da RECORRENTE são, na sua quase

totalidade, • oriundo de máquinas, equipamentos e serviços importados. É por esse motivo que, no presente caso, o K2 regularmente apurado nos termos do contrato, atingiu o percentual de 99,18%.

18. Também é imprescindível considerar o motivo da renegociação de preço pleiteada pela CBEE. A motivação para a renegociação das condições contratuais surgiu, em 11 de setembro de 2002, quando a RECORRENTE notificou a CBEE de que o K1 apurado e aplicável ao contrato seria de 0,72%, enquanto o K2 seria de 99,18%. Uma vez que, no exercício financeiro de 2002, a cotação do dólar saltou de US\$1,00/R\$2,3633 para US\$1,00/R\$3,1145 ter-se-ia uma variação anual de 49,47%! Como o K2 aplicado no contrato representava 99,18% do índice de atualização do preço da potência garantia, a CBEE • concluiu que, nos termos originais do contrato, o preço da energia foi aumentado em quase 50% apenas no ano-calendário de 2002.

19. Diante desse fato, em 3 de dezembro de 2002, a CBEE instaurou um procedimento de "Resolução de Controvérsias" alegando que o imprevisível aumento do dólar resultava no desequilíbrio econômico-financeiro da relação contratual, nos termos dos artigos 478 e 479 do Código Civil.

20. Ora, não se pode discutir que o contrato faz lei entre as partes e a própria Carta Magna consagra, como princípio fundamental, a proteção ao ato jurídico perfeito e acabado.

Da mesma forma, não se pode desconsiderar que, nos anos-calendário de 2002 a 2005, estavavigendo de forma lícita e perfeita a cláusula contratual que imputava à RECORRENTE o direito de definir e informar o percentual do K2 a ser aplicado ao contrato.

21. Não foi por outro motivo que, em 2002, a RECORRENTE faturou à CBEE o preço originalmente previsto no contrato reajustado em função da aplicação do K2 de 99,18%. Tais valores foram contabilizados ao resultado como uma receita oferecida à tributação pelo IRPJ.

E não poderia ser diferente!

22. Se não coubesse A RECORRENTE o direito de apurar e definir o K2, bastaria à CBEE devolver as faturas emitidas à RECORRENTE e pedir o "refaturamento" do preço original. Entretanto, a CBEE não adotou tal procedimento porque sabia que a RECORRENTE estava exercendo seu direito líquido e certo. O que a CBEE fez foi iniciar tratativas comerciais no intuito de tentar convencer a RECORRENTE a abrir mão de seu direito para evitar a rescisão do contrato por onerosidade excessiva (possibilidade prevista no artigo 478 do Código Civil), e' para evitar o reajuste em dólar tão relevante naquele momento.

23. De todo exposto, nada resta a esse colendo Conselho sendo reconhecer que o referido acordo de vontades, com todas as suas cláusulas originais, é ato jurídico perfeito, acabado, lícito, vigente e exigível. A onerosidade excessiva não torna o contrato nulo nem anulável, que se faculta à parte prejudicada é o pedido de resolução do contrato. E só é possível resolver aquilo que é válido e vigente. O artigo 478 é claro ao determinar que os efeitos da decisão judicial que confirmar a resolução contratual por onerosidade excessiva só retroagem à data da citação judicial do pedido de resolução. Isso significa que os direitos de credor que sejam anteriores a essa citação são líquidos, certos e exigíveis.

24. É de suma importância lembrar que o agente atuante sabia que o ajuste de preços em função da variação do dólar (efeitos do K2) produziu efeitos inicialmente no ano-calendário de 2002. Naquele ano, a RECORRENTE registro

uma receita decorrente da valorização do dólar e ofereceu essa receita à tributação. Como o efeito é favorável ao Erário, o agente autuante, de modo parcial e tendencioso, preferiu ignorar esse fato.

25. Nos anos seguintes (2003 a 2005) o efeito é inverso. O dólar desvalorizou e a RECORRENTE diminuiu os preços a serem faturados, na mesma proporção do procedimento adotado em 2002. Ocorre que, nesse caso, o agente decidiu, mais uma vez forma tendenciosa, contestar a aplicação do índice e sustentar uma pretensa "omissão de receita tributável".

26. Por óbvio não se pode admitir que haja dois pesos e duas medidas. Se o índice não era aplicável em 2003 a 2005, o que se admite por amor ao debate, também não o era em 2002.

Como em 2002 a RECORRENTE apurou prejuízo fiscal, esse efeito deveria ter sido considerado na recomposição de todos os resultados fiscais.

27. O fato é que o procedimento adotado está correto. A aplicação do K2 era um direito líquido e certo da RECORRENTE. E tal direito somente foi transacionado porque, como alternativa à resolução do contrato, o legislador previu a possibilidade da parte beneficiada pelo desequilíbrio econômico aceitar a modificação voluntária e equitativa do contrato. Esse é o dispositivo legal aplicável ao caso sob julgamento. A CBEE alegou que a variação do Mar, em 2002, gerou uma onerosidade excessiva e pleiteou que a RECORRENTE abrisse mão de parte do seu direito líquido e certo para garantir o equilíbrio da relação contratual.

28. Ainda, se não fosse essa a correta interpretação dos fatos, ter-se-ia que concluir que a CBEE teria adotado um procedimento ilegal ao negociar o percentual do K2 com a RECORRENTE. Isso porque, como é de sabença geral, a CBEE é uma empresa pública e, como tal, não pode transacionar (abrir mão) seus direitos. Se a aplicação do K2 fosse um direito da empresa pública, bastaria a CBEE rejeitar as faturas e determinar a correção dos valores faturados.

29. Não se pode deixar de reconhecer que o contrato firmado pela CBEE estava sujeito a todos os requisitos e procedimentos aplicáveis a contratos firmados por entidades públicas. Nesse sentido, o interesse público era o elemento maior a ser protegido e exigido sem qualquer possibilidade de transação. Logo, a questão se torna clara: Se a definição do percentual do K2 fosse um direito da CBEE (e não da RECORRENTE), essa entidade jamais poderia transigir e aceitar um percentual maior do que o apurado por ofensa ao princípio da legalidade e do interesse público. Mas não foi isso o que aconteceu. A verdade dos fatos é que a apuração do K2 a ser aplicado sempre foi um direito da RECORRENTE. Foi por isso que a RECORRENTE e a CBEE puderam, com o beneplácito do Tribunal de Contas e da ANEEL, fazer a transação e acordar um percentual de 76,15%. Isso só foi considerado lícito porque apenas o direito do ente privado (no caso, RECORRENTE) foi negociado. E a RECORRENTE foi compelida a abrir mão de parte do seu direito em função de dispositivo do Código Civil que facultaria a CBEE a resolução do contrato.

30. Infelizmente, o agente fiscalizador não atentou para a correta interpretação legal dos fatos. E talvez não o tenha feito porque se limitou a analisar os efeitos contratuais nos anos calendário de 2003 a 2005, ignorando o que ocorreu em 2002. Reitere-se: Em 2002, a RECORRENTE registrou e tributou a receita decorrente da variação do dólar considerando o K2 com o percentual de 99,18% como era o seu direito. Como o procedimento foi favorável ao Erário, não se suscitou qualquer ressalva ao mesmo. Mutatis mutandis, não se pode pretender glosar esse mesmo

direito, como se direito não fosse, porque nos anos seguintes a aplicação do K2 gerou uma redução da receita bruta e do lucro tributável.

31. A jurisprudência administrativa está consolidada no sentido de que, na atividade de lançamento, o Fisco deve adotar critérios uniformes com relação aos períodos fiscalizados.

Isso significa que o Fisco não pode pretender adotar um método distinto somente para aumentar a sua arrecadação. Note-se o teor das seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

32. Portanto, a prevalecer a equivocada tese do agente autuante — o que se admite ad argumentandum tantum — o resultado fiscal de 2002 também deveria ser ajustado com aumento do prejuízo fiscal no montante de R\$ 3.629.775,80 (três milhões, seiscentos e vinte e nove mil, setecentos e setenta e cinco reais). O aumento das perdas fiscais do período-base de 2002 resultaria em relevante modificação dos pretensos dos lucros tributáveis apurados em 2003, 2004 e 2005. Ao desconsiderar esse fato, o agente fiscalizador incorreu em grave erro na apuração do pretense quantum debeatur, o que macula com nulidade o lançamento fiscal promovido. Nesse sentido, nada resta senão a revisão da decisão de primeira instância e a conseqüente anulação do Auto de Infração ora combatido.

33. Há ainda outra incongruência na linha de raciocínio adotada no lançamento de ofício.

O agente fiscalizador entendeu que o percentual de 76,15%, acordado na solução de controvérsia, só produziria efeitos em 2005, quando formalizada a transação entre as Partes.

Como pode ser isso? Note-se bem: a transação significa uma forma lícita dos interessados prevenirem ou terminarem litígio mediante concessões. Não obstante, os artigos 841 e 843 do Código Civil são claros ao dispor que somente serão objeto de transação os direitos patrimoniais de caráter privado<sup>3</sup>.

• 34. Ora, se a transação apenas declara ou reconhece um direito, isso significa que, na pior das hipóteses, deve-se concluir que a CBEE reconheceu que a aplicação de um K2 no percentual de 76,15% era um direito líquido, certo e preexistente da RECORRENTE!

35. Por todo exposto, resta concluir que o processo fiscalizatório não logrou apurar a verdade dos fatos, como deveria ter feito. Repita-se: Se apenas direitos patrimoniais privados podem ser objeto de transação e se a transação apenas reconhece direito, a conclusão é lógica: o objeto da transação com a CBEE foi o direito da RECORRENTE! A CBEE não só reconheceu o direito aos 99,18%, mas negociou uma redução desse direito. Ands, esse fato também está expresso no próprio texto do TERMO DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA (Doc.3 da Impugnação) firmado em 2005 pelas partes. Na página 3 do referido termo consta que "(...) A CBEE analisou e fixou o coeficiente de K2 em 91,55%, tendo informado a TERMOCABO de tal decisão por meio da CT DC 142/2005, de 06 de julho de 2005<sup>14</sup>". Não pode haver dúvidas, o direito da RECORRENTE ao definir o K2 em 99,18% era líquido e certo. Tanto assim que a própria CBEE reconheceu dito direito (ainda que em percentual ligeiramente inferior). Ocorre que a aplicação desse direito resultaria em um alegado desequilíbrio econômico-financeiro do contrato. Foi por isso, e apenas por isso, que as partes firmaram transação na qual a RECORRENTE abriu mão de parte do seu direito.

36. O conceito da busca da verdade material deriva dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório e se materializa na necessidade de



identificar e decidir a lide com base na melhor interpretação da realidade Mica do caso sub judice. É fato incontroverso que o processo fiscal se diferencia do processo judicial principalmente no tocante A busca da verdade. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, que prima pela verdade da conjuntura real e efetiva em que se encontram o Fisco e o contribuinte, ou seja, importam os verdadeiros fatos presentes (mesmo que não alegados) nos procedimentos fiscalizados.

37. Por isso, no processo fiscal o julgador tem mais liberdade do que o juiz para formar sua convicção, podendo, portanto, mandar realizar diligências periciais, determinar a juntada • de novos documentos necessários a apuração correta dos fatos, dentre outros atos não previstos no processo civil. (...)

40. Nesse sentido, não cabe ao contribuinte provar que não infringiu as normas! Cabe ao agente fiscalizador comprovar as infrações, só efetuando o lançamento do imposto após dita comprovação. Logo, não restam dúvidas de que o processo de fiscalização não pode se limitar a uma interpretação preliminar do tema que não considera todos os aspectos legais envolvidos, inclusive a qualificação jurídica da operação frente a outros ramos do Direito

41. Consideradas essas ponderações, deve-se concluir que o lançamento fiscal há de ser revisto e cancelado por se reconhecer que os efeitos fiscais decorrentes do K2, a um percentual de 99,18%, foram devidamente computados pelo contribuinte, não havendo absolutamente nenhum crédito de IRPJ a lançar.

42. Ainda que, ad argumentandum tantum, se admitisse que a apuração do percentual de 99,18% do K2 não era procedente, ter-se-ia que reconhecer que a aplicação do K2 a um percentual de 76,15% sempre foi um direito líquido e certo da RECORRENTE (reconhecido expressamente pela CBEE e pelo Tribunal de Contas) e, portanto, seus efeitos devem ser admitidos na competência e não apenas quando da transação, como pretendeu o agente **ID** fiscalizador! Isso porque a legislação é clara: a transação apenas reconhece um direito privado pré-existente (não constitui novo direito). Se todos, inclusive o Tribunal de Contas da União, reconhecem que o direito já existia, não há fundamento jurídico para sustentar que seus efeitos fiscais só poderiam ser reconhecidos em 2005, como equivocadamente pretende o agente que procedeu ao lançamento de ofício.

43. Desta forma, resta incontestável o grave erro incorrido pelo agente fiscalizador no lançamento, acarretando na nulidade do Auto de Infração no que tange a este item.

### **(C) Da perda no recebimento de crédito**

44. Em adição à discussão relativa ao percentual apurado do coeficiente K2, havia outra questão controvertida referente à energia fornecida à CBEE. A RECORRENTE tinha a receber o montante de R\$ 4.154.734,63 da CBEE relativo ao faturamento de 17 dias do mês de setembro de 2002. E. importante consignar que a existência deste direito de crédito é incontestável, reconhecido pela própria CBEE no "Termo de Solução Amigável de Controvérsia".

45. Em cumprimento As suas obrigações tributárias, a RECORRENTE reconheceu a receita referente ao crédito no ano-calendário de 2002 (regime de competência) e, por conseguinte, ofereceu o montante A tributação. Tais fatos são expressamente reconhecidos no Auto de Infração e na decisão de P instancia.

46. Ocorre que, ao celebrar o "Ter. mo de Solução Amigável de Controvérsia" e pôr fim As controvérsias com a CBEE, a RECORRENTE abriu mão do direito de crédito pertinente a esse faturamento. Como a receita correlata já havia sido

tributada pelo regime de competência, a RECORRENTE deduziu tal despesa da base de cálculo do IRPJ.

47. No lançamento fiscal, o agente atuante equivocadamente pretende atribuir h baixa do contas a receber não realizado a natureza de "provisão para credito de liquidação duvidosa".

Ocorre que, no caso da RECORRENTE, não se trata de provisão, mas de uma perda real e definitiva consolidada em contrato. A RECORRENTE abriu mão do direito de receber o crédito, pois tal perda se demonstrou necessária para chegar-se a uma solução com a CBEE e, por seguinte, a continuar desenvolvendo sua atividade.

48. O fato é que a receita dos valores referentes aos 17 dias de faturamento do mês de setembro de 2002 nunca se realizará. Contudo, pelo regime de competência, o montante já tinha sido oferecido à tributação. Ora, fere o próprio conceito constitucional de renda pretender tributar-se uma receita que não se realizou. Isto acarretaria na tributação do patrimônio da RECORRENTE, o que é eminentemente vedado para fins de IRPJ.

(...)

52. Tais precedentes são inteiramente aplicáveis ao caso em comento. Reitere-se: não se trata de perda com crédito de liquidação duvidosa. A RECORRENTE abriu mão de um direito de crédito para não sofrer perdas adicionais. O acordo extrajudicial firmado com a CBEE resultou em uma perda absolutamente pertinente h atividade operacional da RECORRENTE.

• 53. Ao comentar a jurisprudência do CARF transcrita acima, Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi<sup>7</sup> sustentam: "As decisões são corretas porque as renegociações de dividas com perdão de parte dos juros ocorrem não somente entre empresas nacionais, mas também nas operações internacionais e até com envolvimento de países. É preferível a renegociação do que correr o risco de não receber o crédito e ainda perder o cliente".

(...)

55. No mesmo diapasão, era o entendimento do saudoso mestre Nilton Latorraca que alertava: "A lei não define os créditos considerados incobráveis para fins fiscais. E entendimento generalizado, porém, que somente são dedutíveis do lucro real os prejuízos por contas incobráveis quando esgotados os recursos legais a disposição do credor, ou quando as circunstâncias de fato autorizarem a conclusão de que os recursos legais não produzirão quaisquer resultados prticos."

56. Portanto, A luz da jurisprudência e da doutrina, há de se concluir que o procedimento adotado pela RECORRENTE está absolutamente correto. Por tal motivo, deve-se reconhecer • o direito da RECORRENTE deduzir as perdas com o recebimento do crédito e cancelar o Auto de Infração no que se refere a este item.

(

#### **(D) Das despesas com consultoria técnica**

57. No Termo de Verificação Fiscal ("Descrição detalhada das infrações apuradas - item 1 - despesa operacional não necessária"), o agente fazendário glosou despesas operacionais alegando que se tratavam de despesas não necessárias a atividade da RECORRENTE. Para isso, analisou somente as notas fiscais de prestações de serviços com os respectivos comprovantes de pagamento, sem atentar para a realidade dos fatos.

58. A decisão de primeira instância, equivocadamente, decidiu pela indedutibilidade de tais despesas, ignorando por completo os fatos apresentados pela RECORRENTE.

59. Assim, reitere-se: a RECORRENTE é pessoa jurídica de direito privado, que tem por objeto social a exploração do serviço público de geração de energia elétrica. Dessa forma, é indispensável que possua uma prestação de consultoria técnica na Área de engenharia.

60. Nesse sentido, o Ilustre Ricardo Mariz de Oliveira leciona lº: "Em suma, o intérprete e aplicador da lei não deve "achar" que uma despesa é ou não necessária ou, por outro lado, se é ou não é produto de liberalidade. O que ele deve fazer é constatar o fato que tenha dado origem a essa despesa e verificar objetivamente se o mesmo se relaciona com a • atividade da empresa ou com' a sua fonte pagadora, ou se dela decorre, ou se e inerente a ela, ou se deriva da existência da empresa e do seu papel social. Se for positiva essa verificação, ele deve admitir que a despesa é necessária. Além disso, ele deve verificar se sobre essa despesa, há alguma norma excepcionante da dedutibilidade fiscal. Se for negativa essa investigação, ele deve confirmar que a despesa é necessária e dedutível na determinação do lucro real."

61. Dessa forma, caso o agente fiscalizador analisasse a realidade; em complementação a análise das notas fiscais e comprovantes de pagamento, não restariam dúvidas de que os serviços prestados pela Suape Mineração, Ltda. á RECORRENTE foram serviços indispensáveis para o funcionamento da Companhia e, conseqüentemente, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

62. Sendo assim, a RECORRENTE entende que o processo fiscalizatório está eivado de ilegalidade também em relação a esse aspecto, uma vez que não se buscou a verdade material. Nada impedia que o agente fiscalizador, em busca da verdade dos fatos imputados à RECORRENTE, comprovasse que os serviços objetos das notas fiscais realmente foram efetivamente prestados. Ocorre que tal procedimento não foi adotado, motivo pelo qual não restou alternativa a RECORRENTE senão, requerer que seja declarada a nulidade do Auto de Infração.

#### **(E) Remuneração indireta a beneficiário não identificado**

63. No que tange a este item, a RECORRENTE reconhece que tais valores são devidos e requer a expedição de guia de pagamento.

#### **(F) Da falta de recomposição do lucro da exploração**

64. Conforme consta das DIPJ e do LALUR (documentos à disposição do agente fiscalizador), os lucros tributáveis da RECORRENTE estavam beneficiados por isenção parcial de IRPJ por se tratar de investimento na Região Nordeste. Assim, a sociedade apurava o lucro da exploração beneficiado por isenção parcial do imposto.

65. Pois bem, se agente fiscalizador considerou que parte a redução do faturamento em função da aplicação do K2 representava uma redução indevida do lucro tributável, deveria ter atentado que tal ajuste da receita bruta também deveria ser computado no cálculo do lucro da exploração. Isso significa que o lucro da exploração seria maior do que o originalmente apurado pela RECORRENTE e, por conseguinte, a parcela isenta também aumentaria.

66. Não se pode esquecer que os parâmetros de apuração do IRPJ estão previstos em lei (ou ato legal com força de lei), como a seguir:

"Art. 544. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, e Lei nº 7.959, de 1989, art. 2º):

I - a parte das receitas financeiras que exceder as despesas financeiras, observado o disposto no parágrafo único do art. 375;

- os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e III - os resultados não operacionais. (...)"67. Não há dúvidas sobre a interpretação da norma. O ponto de partida para a determinação do lucro beneficiado por isenção parcial de IRPJ é o "lucro líquido do período". Se o agente atuante entende que há uma receita contabilizada a menor e ajusta o referido lucro líquido para fins de apuração do IRPJ, por óbvio teve que ajustar também o lucro da exploração. Não se pode admitir que a interpretação de uma norma seja aplicada apenas quando beneficia o Erário! Isso viola o princípio da moralidade pública, da razoabilidade e da capacidade contributiva. De um lado, o agente atuante exige a tributação de uma renda que não existe de fato. E de outro não permite que o contribuinte usufrua da isenção parcial de IRPJ que minimizaria essa pretensa "renda tributável". É um caso clássico de dupla imposição de penalidade e oneração ilegal por excessiva!

68. Note-se que, em momento nenhum, o Decreto-lei nº 1.578/1977 determina que, em casos de lançamento de ofício, não haverá a recomposição do lucro de exploração. Muito pelo contrário. O mandamento legal determina que o lucro da exploração será calculado em função do lucro total, ou seja, será aplicado um percentual ao lucro total correspondente ao lucro advindo da exploração da atividade incentivada.

69. Ora, se o lucro tributável for recalculado em função de um lançamento de ofício, o lucro da exploração também sofrerá alteração. Não é por outro motivo que o CARF tem precedente neste exato sentido:

(...)

77. Por todo o exposto, há de se concluir pela total e insanável improcedência do Auto de Infração, em função do grave erro cálculo do quantum debeatur, fato que macula o lançamento como um todo.

#### IV. DO PEDIDO

78. Considerando o acima exposto, a RECORRENTE requer que seja confirmada a decisão de primeira instância no que se refere ao diferimento do lucro do contrato firmado com a CBEE (item III. A) e o cancelamento dos itens restantes do Auto de Infração.

79. Por fim, requer que seja expedida guia de pagamento referente a remuneração indireta de beneficiário não identificado (item III. E).

Termos em que, pede deferimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, parte do crédito tributário autuado foi exonerado em 1ª instância, que considerou não ter ocorrido irregularidades no diferimento de resultados obtidos pela contribuinte em contratos de longo prazo com entidade governamental, sendo esse o objeto do recurso de ofício.

Por sua vez, no recurso voluntário, a contribuinte repisa suas alegações da peça impugnatória quanto as demais matérias.

Passo a apreciar os recursos.

### RECURSO DE OFÍCIO.

Vejamus a transcrição dos fundamentos da decisão recorrida nessa parte (*verbis*).

(...)

#### **I.a) Das infrações decorrentes da suposta inobservância de requisitos legais para o diferimento do lucro referente ao contrato celebrado com a CBEE**

Com relação a este primeiro item, importa saber se a Interessada cumpriu ou não os requisitos legais que lhe permitiriam diferir a tributação dos lucros referentes ao contrato de fornecimento de energia celebrado com a empresa pública CBEE — cfr. Contrato PIE 029.02-0, às fls. 217/253.

A legislação tributária, como é de conhecimento geral, confere às pessoas jurídicas que tenham celebrado contratos de fornecimento de longo prazo com entidades governamentais a possibilidade de diferir a tributação dos respectivos lucros até o momento de sua realização — art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977, com redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 18/12/1978; e item 10 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 13/03/1979:

*REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA – RIR/99  
(DECRETO nº 3.000, de 26 de março de 1999)*

*“Contratos a Longo Prazo*

*Produção em Longo Prazo*

*Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração. (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):*

*I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;*

*II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.*

*§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º):*

*I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou*

*II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.*

*§ 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.*

#### *Produção em Curto Prazo*

*Art. 408. O disposto no artigo anterior não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 2º).*

#### *Contratos com Entidades Governamentais*

*Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):*

*I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;*

*II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.*

*§ 1º Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 4º).*

*§ 2º Considera-se como subsidiária da sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.*

*§ 3º A pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou*

*sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida na forma deste artigo, na determinação do lucro real do período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 1º).”*

.....  
*INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 21, de 13 de março de 1979*

*“Uniformiza o procedimento de apuração de resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos.*

*O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições,*

*Considerando que o artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, modificado pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, dispôs sobre a apuração de resultado de contratos de construção por empreitada, ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos;*

*Considerando a conveniência de uniformizar o procedimento de apuração desse resultado, resolve:*

*(...)*

*10 - Diferimento de Lucros Não-Realizados de Contratos com Entidades Governamentais*

*Qualquer que seja o prazo de execução de cada unidade, nos contratos de prazo de vigência superior a doze meses com pessoa jurídica de Direito Público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até sua realização:*

*10.1 - Por realização do lucro se compreende o recebimento da receita correspondente.*

*10.2 - Para os fins deste item, subsidiária de sociedade de economia mista é a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.*

*10.3 - A exclusão é feita mediante os seguintes lançamentos no livro de apuração do lucro real:*

*I - na Parte A, pela exclusão do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, da parcela correspondente ao lucro não realizado;*

*II - na Parte B, por registro em conta própria de controle.*

*10.4 - No período-base em que for realizado o lucro cuja tributação tenha sido diferida serão feitos os seguintes lançamentos no livro de apuração do lucro real:*

*I - na Parte A, por adição ao lucro líquido dos lucros realizados, que tiveram sua tributação diferida de exercício(s) anterior(es);*

*II - na Parte B, pela correspondente baixa na conta de controle.*

*10.5 - O montante da exclusão correspondente à parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social, e será determinado pela aplicação das seguintes formulas: (...)*

*10.6 - O direito ao diferimento de que trata este item se aplica também à pessoa jurídica subcontratada da empreitada ou fornecimento. Nesse caso o montante da exclusão, calculado conforme o item anterior, se distribuirá entre contratada e subcontratada na proporção das respectivas participações na receita não recebida.*

*(...)”*

No caso em apreço, a Fiscalização desconsiderou o procedimento realizado pela Interessada, sob a alegação de que a mesma deixou de efetuar o controle do diferimento no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, impossibilitando, desse modo, a verificação do correto momento das adições e exclusões lançadas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ.

Que a Interessada descumpriu uma obrigação acessória, isto não se discute. Toda pessoa jurídica sujeita à apuração do lucro real tem o dever de lançar no LALUR os ajustes do lucro líquido determinados pela legislação tributária (art. 8º, inciso I, alínea “a”, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977). No caso específico dos contratos de longo prazo firmados com entidades governamentais, a legislação determina, expressamente, que os ajustes referentes à parcela não realizada do lucro sejam lançados na parte A do LALUR, e que o controle do diferimento seja efetuado na parte B do referido livro (itens 10.3 e 10.4 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 13/03/1979).

Teria, porém, a falta de escrituração do LALUR impedido a autoridade fiscal de verificar, no caso concreto, a regularidade do diferimento?

Sinceramente, entendo que não. A documentação apresentada pela Interessada no curso da ação fiscal demonstra que a empresa possuía pleno controle dos valores diferidos, não havendo nenhum obstáculo que tivesse impedido a Fiscalização de verificar a exatidão das exclusões e adições informadas na DIPJ. Com efeito: — todo o cálculo do diferimento do lucro encontra-se minuciosamente detalhado nas planilhas de fls. 332/341, estando, ainda, devidamente respaldado pelas notas fiscais anexadas por cópia às fls. 342/410.

Quanto à afirmação do Auditor-Fiscal autuante de que os controles mantidos pela Interessada apresentam “falha grave, que por si só inviabiliza o direito da fiscalizada ao gozo do benefício de diferimento do lucro”, penso que esta assertiva não procede.

Ainda que possa haver alguma incongruência entre o montante excluído do lucro líquido no ano-calendário de 2002 (R\$ 13.204.774,73) e o montante adicionado ao lucro líquido no ano-calendário de 2003 (R\$ 6.613.629,74), tal fato, por si só, não contamina as exclusões e adições efetuadas nos períodos seguintes. Considerando-se que o Fisco tinha plenas condições de corrigir pontualmente aquela falha, não há justificativa para desconsiderar o diferimento como um todo.

Por este motivo, entendo que as exclusões referentes aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005 devem ser restabelecidas:

**ITEM 005 do Auto de Infração — Inobservância do regime de competência —  
Postergação de pagamento do imposto**



Fato Gerador	Valor Tributável Apurado – R\$	Valor Tributável Exonerado – R\$	Valor Tributável Mantido – R\$
31/12/2003	3.713.799,54	3.713.799,54	0,00
31/12/2004	5.635.120,15	5.635.120,15	0,00

ITEM 004 do Auto de Infração — Inobservância do regime de competência — Exclusão indevida

Fato Gerador	Valor Tributável Apurado – R\$	Valor Tributável Exonerado – R\$	Valor Tributável Mantido – R\$
31/12/2005	5.334.226,00	5.334.226,00	0,00

Os fundamentos acima não merecem reparos. Está patente nos autos que a contribuinte apurou o resultado dessas operações e somente diferiu o lucro, cujo valor foi tributado ao tempo que recebeu os pagamentos do órgão governamental. Tudo conforme a legislação de regência.

Eventual descumprimento de obrigação acessória não seria motivo para glosar o diferimento, no máximo motivaria a aplicação de penalidade regulamentar, o que não foi feito.

Portanto, deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

### RECURSO VOLUNTÁRIO

Aprecio as matérias na mesma seqüência do voto condutor do acórdão de 1ª instância, a seguir transcrito (*verbis*):

#### **Da apropriação incorreta das receitas dos anos-calendário de 2003 e 2004 - aplicação do coeficiente K2 de 99,18% (item 1-b)**

Para melhor entendimento do litígio nessa parte, que é o item mais relevante do lançamento, inicialmente transcrevo os fundamentos da decisão de 1ª instância:

No que diz respeito a este item, todo o problema está em saber qual o valor correto das receitas a apropriar nos anos-calendário de 2003 e 2004, considerando-se que havia uma controvérsia entre a Interessada e a CBEE a respeito do índice de reajuste que deveria ser aplicado ao preço da potência contratada.

A argumentação de defesa da Interessada baseia-se, como já vimos, no seu pretenso direito de apurar e fixar, unilateralmente, o valor do coeficiente K2 que compõe a fórmula de reajuste do referido preço.

Muito bem. As regras que tratam do reajuste do preço da potência contratada estão expressas na Cláusula 26 do Contrato PIE 029.02-0:

*“CONTRATO Nº PIE.029.02-0*

(...)

**TÍTULO X – DOS REAJUSTES DOS PREÇOS**

(...)

**CLÁUSULA 26 – DO REAJUSTE DO PREÇO DA POTÊNCIA CONTRATADA**

O preço da POTÊNCIA CONTRATADA será reajustado mediante aplicação da seguinte fórmula:

$$P_R = P_B \times \left[ K_1 \times \frac{IGPM_i}{IGPM_0} + K_2 \times \frac{TC_i}{TC_0} \right]$$

onde:

- $P_R$  = Preço Reajustado
- $P_B$  = Preço Básico sujeito ao reajuste, ou seja, o preço vigente na DATA DE APRESENTAÇÃO DA PROPOSTA
- $K_1$  = Coeficiente que expressa a participação no custos incorridos em moeda nacional em relação aos custos totais
- $K_2$  = Coeficiente que expressa a participação no custos incorridos em DÓLAR em relação aos custos totais
- $IGPM_0$  = Número índice do IGPM referente ao MÊS anterior ao da DATA DE APRESENTAÇÃO DA PROPOSTA
- $IGPM$  = Número índice do IGPM referente ao MÊS anterior ao MÊS do último aniversário do CONTRATO
- $TC_0$  = Cotação média do DÓLAR no MÊS anterior ao da DATA DE APRESENTAÇÃO DA PROPOSTA
- $TC_i$  = Cotação média do DÓLAR no MÊS anterior ao MÊS do reajuste em processamento

*Parágrafo Primeiro. Até a DATA DE OPERAÇÃO COMERCIAL, o PIE deverá propor os valores de  $K_1$  e de  $K_2$ , fundamentando sua proposta com a seguinte documentação comprobatória da importação de equipamentos, peças sobressalentes ou serviços: Licença de Importação – LI, Declaração de Importação e Registro de Operação Financeira – ROF, Contrato de Aluguel de Equipamentos, Contrato de Manutenção ou Contrato de Assistência Técnica.*

*Parágrafo Segundo. A periodicidade para o reajuste da parcela do preço da POTÊNCIA CONTRATADA associada a  $K_1$  será anual, a cada ANO DE CONTRATO, e o reajuste da parcela do preço da POTÊNCIA CONTRATADA associada a  $K_2$  será mensal, a partir da DATA DE OPERAÇÃO COMERCIAL.”*

Ora, a simples leitura das disposições acima transcritas já desmonta, de plano, a tese de defesa da impugnante. Com efeito: o que o Parágrafo Primeiro da Cláusula 26 do Contrato PIE 029.02-0 assegura ao Produtor Independente de Energia (PIE) não é o direito potestativo de fixar os percentuais de  $K_1$  e  $K_2$ , mas apenas a iniciativa de propor os valores de cada um dos referidos coeficientes, que podem ser aceitos ou não pela empresa pública contratante.

Assistia, portanto, à CBEE o direito de impugnar os valores propostos pela Interessada, estabelecendo, desse modo, uma controvérsia, a ser resolvida de

**conformidade com as cláusulas contratuais abaixo indicadas:**

“CONTRATO Nº PIE.029.02-0

(...)

**TÍTULO I – DA NOMENCLATURA TÉCNICA**

**CLÁUSULA 01 – DAS DEFINIÇÕES**

(...)

15. **CONTROVÉRSIA** – *Todo e qualquer impasse, relativo à execução ou interpretação deste CONTRATO, declarado formalmente por qualquer das PARTES.*

(...)

**TÍTULO XVIII – DA RESOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS**

**CLÁUSULA 45 – DA NOTIFICAÇÃO DE CONTROVÉRSIA**

*Na ocorrência de qualquer CONTROVÉRSIA, a PARTE que tencionar declará-la deverá enviar uma notificação escrita à outra PARTE, identificando a CONTROVÉRSIA.*

**CLÁUSULA 46 – DA SOLUÇÃO AMIGÁVEL ENTRE AS PARTES**

*No período de 30 (trinta) dias, seguintes ao recebimento da NOTIFICAÇÃO DE CONTROVÉRSIA pela PARTE destinatária, AS PARTES deverão empregar todos os esforços para resolver amigavelmente a CONTROVÉRSIA.*

**CLÁUSULA 47 – DA ARBITRAGEM**

*Caso as PARTES não cheguem a uma solução quanto à CONTROVÉRSIA declarada, na forma e no prazo previstos nas Cláusulas precedentes, a CONTROVÉRSIA será então resolvida através de arbitragem, nos termos da Lei nº 9.307, de 03/09/96, por uma banca composta por três árbitros.*

*Parágrafo Primeiro. Cada PARTE deverá indicar um árbitro e os dois árbitros indicados deverão indicar um terceiro árbitro; sendo que se todos os três árbitros não tiverem sido indicados em 30 (trinta) DIAS após a expedição da NOTIFICAÇÃO DE CONTROVÉRSIA, qualquer PARTE poderá solicitar à Câmara de Arbitragem que escolha os demais árbitros.*

*Parágrafo Segundo. A decisão arbitral vinculará de forma definitiva as PARTES e estas acordam, na extensão permitida pelas leis brasileiras, a renunciar ao direito de recorrer desta decisão às instâncias judiciais de qualquer jurisdição.*

*Parágrafo Terceiro. Toda arbitragem, segundo esta Cláusula, deverá ser realizada na Câmara de Arbitragem da cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, em língua portuguesa e em conformidade com as leis brasileiras.”*

E foi exatamente isso o que aconteceu, no caso presente. Em 11/09/2002, a Interessada propôs que o coeficiente K2 fosse fixado em 99,18%, mas a CBEE discordou do referido percentual, instaurando, assim, uma controvérsia no âmbito do Contrato PIE.029.02-0.

Em 03/12/2002, após algumas tentativas frustradas de entendimento, a Interessada e a CBEE decidiram, de comum acordo, aplicar um percentual de 49%, em caráter provisório, até que fosse encontrado um valor definitivo para o coeficiente K2 — cfr. Termo de Solução Amigável de Controvérsia anexado às fls. 294/297:

**TERMO DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA – DATA: 03/12/2002**

“**CONSIDERANDO que:**

- a Comercializadora Brasileira de Energia Emergencial – CBEE (CBEE) e a Termocabo Ltda (TERMOCABO) firmaram, em 17/01/2002, o Contrato de Suprimento de Energia PIE 029.02-0 (CONTRATO);
- (...)
- a TERMOCABO enviou à CBEE, em 11/09/2002, sua proposta de k2 equivalendo a 99,18% ;
- a CBEE encontra-se em fase final de contratação de uma empresa de auditoria para aferir a correção da proposta de k2 efetuada pela TERMOCABO;
- (...)
- a CBEE e a TERMOCABO, desde o dia 20/11/2002 até a presente data, já realizaram inúmeras reuniões com o intuito de chegar a uma solução amigável às questões pendentes entre ambas, (...)
- (...)
- na última daquelas reuniões, realizada na data de hoje, a CBEE e a TERMOCABO chegaram a uma solução amigável;

Elas resolvem o que segue:

- (...)
- 9) A CBEE, em caráter provisório e até que seja definido o valor real do coeficiente k2, seja por meio da auditoria contratada pela CBEE, solução amigável ou arbitragem, aceita pagar à TERMOCABO o referido coeficiente na razão de 49% (quarenta e nove por cento), a partir da fatura referente ao mês de novembro de 2002, com vencimento no mês de dezembro de 2002, e retroativamente ao mês de setembro de 2002, devendo a parcela retroativa ser paga até o dia 6 de dezembro de 2002. Após conclusão da referida auditoria, solução amigável e/ou definição em arbitragem, a CBEE procederá aos devidos ajuste e compensação, para mais ou para menos, tanto nos pagamentos das faturas que incluíram o k2 provisório quanto no montante total da multa fixada no item 4 e seus respectivos reflexos nas parcelas descontadas;
- (...)”.

A controvérsia só veio a ser solucionada, definitivamente, em 01/11/2005, quando as partes contratantes resolveram fixar o coeficiente K2 em 76,15% — cfr. Termo de Solução Amigável de Controvérsia acostado às fls. 298/310:

*TERMO DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA – DATA: 01/11/2005*

“*CONSIDERANDO* que:

- a) A Comercializadora Brasileira de Energia Emergencial – CBEE (CBEE) e a TERMOCABO S.A. (TERMOCABO) firmaram, em 17 de janeiro de 2002, o Contrato de Suprimento de Energia PIE nº 029.02-0 (CONTRATO);
- b) A TERMOCABO propôs um coeficiente de K2 igual a 99,18%;
- c) Em 03 de dezembro de 2002 a CBEE e a TERMOCABO assinaram o Termo de Solução Amigável de Controvérsia (...)
- d) Neste mesmo Termo de Solução Amigável de Controvérsia, as Partes concordaram em fixar um K2 provisório de 49%, deixando para fazer os

*ajustes e compensações necessários após afixação definitiva do coeficiente de K2;*

*(...)*

*p) A CBEE analisou e fixou o coeficiente de K2 em 91,55%, tendo informado a TERMOCABO de tal decisão por meio da CT DC 142/2005, de 06 de julho de 2005;*

*(...)*

*r) A TERMOCABO, exercendo seu direito de ampla defesa e contraditório, analisando a Nota Técnica que havia fixado seu K2 em 91,55%, apresentou documentação e argumentos novos, pleiteando a reforma da decisão da CBEE quanto ao seu coeficiente K2, indicando como valor correto o percentual de 75,91%;*

*s) A CBEE, reexaminando a questão, à luz dos documentos e da argumentação trazida pela TERMOCABO, resolveu rever sua decisão para fixar o coeficiente em 76,15%;*

*(...)*

*Resolvem o que segue:*

*(...)*

*7) De acordo com o disposto no Parecer Técnico CGC nº 018/2005, de 17 de outubro de 2005, as Partes reconhecem com base na documentação apresentada pela TERMOCABO na carta TC nº 076/2005, de 10 de outubro de 2005, um coeficiente K2 de 76,15% e, em virtude desse reconhecimento, recalcularão os valores faturados;*

*(...)*

*16) A TERMOCABO compromete-se a desistir de todas as ações judiciais e de todos os procedimentos arbitrais já iniciados que possuam como objeto os assuntos tratados no presente termo;*

*17) As partes dão ampla e rasa quitação, para não mais discutir qualquer questão referente ao atraso na Data Contratual da Operação Comercial ou ao coeficiente de K2, renunciando a qualquer direito relativo às parcelas referidas neste Termo de Solução Amigável de Controvérsia.”*

Diante dos fatos acima relatados, cabe perguntar: — poderia a Interessada apropriar as receitas relativas aos anos-calendário de 2003 e 2004 com base no coeficiente K2 de 99,18%?

Certamente que não. O reconhecimento de uma receita pressupõe que seu valor possa ser estimado com um mínimo de segurança e que, além disso, esteja juridicamente disponível. Se a quantificação de uma determinada parcela da receita depender de um evento futuro, de resultado incerto, esta parcela só poderá ser apropriada quando se desfizerem as incertezas a respeito de seu valor, estando, assim, confirmada a sua disponibilidade jurídica. Esta, precisamente, a orientação contida no Parecer Normativo nº 11, de 28/01/1976, emanado da antiga Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal:

*PARECER NORMATIVO CST Nº 11, de 28/01/1976 (D.O.U. de 19/02/1976)*

*(...)*

*A receita que depende de evento futuro, de resultado incerto, deverá ser apropriada no*

*exercício em que se tornar juridicamente disponível.*

(...)

*4.1 As receitas variáveis que dependem de evento futuro e incerto, por sua natureza aleatória, deverão ser contabilizadas no período-base de sua disponibilidade jurídica. Outra maneira de se proceder não seria viável, tendo em vista a impossibilidade de, previamente, serem determinados ou fixados seus valores por não se encontrarem juridicamente disponíveis em tal momento.”*

Pois bem. Considerando que a Interessada não tinha como saber, antecipadamente, qual seria o desfecho da controvérsia acerca do coeficiente K2, e levando em conta que as partes contratantes já haviam chegado a um acordo, em 03/12/2002, no sentido de aplicar um percentual provisório de 49%, sou levado a concluir que as receitas auferidas nos anos-calendário de 2003 e 2004 deveriam ter sido apropriadas com base neste coeficiente de 49%, e não no de 99,18%. Já no que diz respeito às diferenças de receita apuradas com base no K2 definitivo de 76,15%, estas só poderiam ter sido reconhecidas no período em que se tornaram juridicamente disponíveis, ou seja, no ano-calendário de 2005.

Vencida na sua pretensão de utilizar o coeficiente K2 de 99,18%, a Interessada contesta, ainda assim, a acusação de omissão de receitas, relativamente aos anos-calendário de 2003 e 2004. Argumenta, no caso em apreço, que, a prevalecer o entendimento fazendário em prol da aplicação do coeficiente K2 de 49%, a infração cometida teria sido apenas postergar o pagamento do imposto, haja vista que as importâncias supostamente omitidas em 2003 e 2004 acabaram sendo tributadas em 2005.

A alegação da impugnante não procede. Pela análise da documentação juntada aos autos, resta evidente que apenas uma parte das receitas apropriadas a menor nos anos-calendário de 2003 e 2004 foi oferecida à tributação no ano-calendário de 2005. Como esta parcela já foi tributada considerando-se os efeitos da postergação — Item 006 do Auto de Infração —, a outra parte deve ser tratada, efetivamente, como receita omitida:

Mês/Ano Competência	Receita Bruta Apurada (K2 = 49%)	Ajuste K2 (49% → 99,18%)	Ajuste K2 (49% → 76,15%)
01/2003	8.342.235,72	737.881,75	399.049,68
02/2003	8.613.671,46	7.732,11	4.183,26
03/2003	8.804.078,49	199.340,26	107.853,63
04/2003	8.624.176,21	18.489,83	10.003,79
05/2003	8.220.728,27	(394.673,79)	(213.539,15)
06/2003	8.020.481,53	(599.742,80)	(324.492,25)
07/2003	7.931.519,46	(690.847,24)	(373.784,58)
08/2003	7.927.251,90	(695.217,55)	(376.149,18)
09/2003	8.078.257,64	(540.575,35)	(292.479,56)
10/2003	7.980.103,91	(641.092,78)	(346.864,55)
11/2003	7.904.929,31	(718.077,70)	(388.517,63)
12/2003	8.433.224,57	(650.592,90)	(378.751,73)
TOTAIS	98.880.658,47	(3.967.376,16)	(2.173.488,27)
Receita apropriada a menor (K2 = 99,18%)			3.967.376,16
(–) Parcela a ser tributada como postergação			(2.173.488,27)
(=) Parcela a ser tributada como omissão de receitas			1.793.887,89

Mês/Ano Competência	Receita Bruta Apurada (K2 = 49%)	Ajuste K2 (49% → 99,18%)	Ajuste K2 (49% → 76,15%)
01/2004	12.111.229,52	799.932,61	459.562,00
02/2004	8.295.890,30	1.106.028,00	598.418,88
03/2004	8.417.517,07	1.007.527,20	545.124,96
04/2004	8.340.786,57	1.038.792,00	562.040,64
05/2004	8.341.412,16	1.038.119,52	561.676,80
06/2004	8.580.395,04	793.381,44	429.260,64

Mês/Ano Competência	Receita Bruta Apurada (K2 = 49%)	Ajuste K2 (49% → 99,18%)	Ajuste K2 (49% → 76,15%)
07/2004	8.615.848,80	757.074,24	409.616,64
08/2004	8.502.266,40	873.392,64	472.550,88
09/2004	8.460.575,52	916.087,20	495.650,88
10/2004	8.323.357,44	1.056.610,08	571.680,96
11/2004	8.276.086,08	1.105.019,52	597.873,60
12/2004	8.194.017,60	1.189.064,16	643.345,92
		4.593.219,75	
		(5.845.401,72)	
TOTAIS	104.459.382,50	10.428.846,64	6.346.802,80
			Receita apropriada a menor (K2 = 99,18%)
			10.428.846,64
			(-) Parcela a ser tributada como postergação
			(6.346.802,80)
			(=) Parcela a ser tributada como omissão de receitas
			4.082.043,84

Em face do exposto, mantenho a exigência fiscal, no que diz respeito às infrações decorrentes da aplicação indevida do coeficiente K2 de 99,18%:

**No recurso voluntário a contribuinte alega em síntese que:**

- a Recorrente interpretou o contrato e faturou um preço maior em 2002 e um preço menor em 2003, 2004 e 2005 (considerando um K2 de 99,18%). No fim de 2005, as partes acordaram uma revisão contratual e o K2 foi reduzido para 76,15%. Nesse momento, a Recorrente tinha, em face da revisão contratual, um faturamento de 2002 a maior e um faturamento de 2003, 2004 e 2005 a menor. Foi feito o encontro de contas e faturada a diferença em 2006. Estaria qualificada alguma omissão de receita?

- o K2 equivalente a 99,18% era consonante com a cláusula original de reajuste do contrato - negócio jurídico perfeito e acabado. A onerosidade excessiva não torna o contrato nulo nem anulável. O que se faculta à parte prejudicada é o pedido de resolução do contrato ou a renegociação, por acordo. Aliás, nem é juridicamente possível sustentar que a CBEE teria direito a um K2 menor, mas que teria tergiversado e renegociado seu direito. Isso porque a CBEE é uma empresa pública e, como tal, não pode transacionar (abrir mão) seus direitos. Se a aplicação do K2 de 49% (índice originalmente proposto por ela) fosse um direito da empresa pública, bastaria à CBEE rejeitar as faturas e determinar a correção dos valores faturados. Mas não foi isso o que aconteceu. A RECORRENTE e a CBEE puderam, com o beneplácito do Tribunal de Contas e da ANEEL, fazer a transação e acordar um percentual de 76,15% porque apenas o direito do ente privado (no caso, RECORRENTE) foi negociado.

- a Fiscalização entendeu que o percentual de 76,15%, **acordado no fim de 2005, no encerramento da solução de controvérsia**, só produziria efeitos a partir dessa data, ou seja, quando formalizada a transação entre as Partes. Pretende sustentar que, entre 2003 e 2005 o K2 deveria corresponder ao percentual originalmente proposto pela CBEE (49%). Ocorre que os artigos 841 e 843 do Código Civil são claros ao dispor que o objeto da transação são os direitos patrimoniais de caráter privado e que a transação apenas declara ou reconhece um direito. Portanto, na pior das hipóteses, deveria ter concluído que a aplicação de um K2 no percentual de 76,15% era um direito líquido, certo e preexistente da RECORRENTE! Ou seja, ainda que se pretenda sustentar qualquer omissão de receita em 2003, 2004 e 2005, ter-se-ia que apurá-la considerando um K2 de 76,15%, e não o K2 proposto originalmente pela CBEE (49%) como fez o agente autuante. Esse é mais um erro grave de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL.

- resta concluir que o processo fiscalizatório não logrou apurar a verdade dos fatos, como deveria ter feito. A CBEE reconheceu o K2 original (99,18%), mas negociou uma redução desse direito vide "Termo de Solução Amigável de Controvérsia" (Doc. 3 da Impugnação). É fato incontroverso que o processo fiscal se diferencia do processo judicial principalmente no tocante à busca da verdade. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, que prima pela verdade da conjuntura real e efetiva em que se encontram o Fisco e o contribuinte. Portanto, há de se reconhecer que o lançamento fiscal é nulo, uma vez que os efeitos fiscais decorrentes do K2, a um percentual de 99,18%, foram devidamente computados pelo contribuinte, não havendo absolutamente nenhum crédito de IRPJ ou CSL a lançar.

Pois bem, em que pese a veemência das alegações do contribuinte, formei convencimento de que cabe razão à fiscalização, bem como aos doutos julgadores de 1ª instância: a contribuinte não tinha como saber, antecipadamente, qual seria o desfecho da controvérsia acerca do coeficiente K2, e levando em conta que as partes contratantes já haviam chegado a um acordo, em 03/12/2002, no sentido de aplicar um percentual provisório de 49%, as receitas auferidas nos anos-calendário de 2003 e 2004 deveriam mesmo ter sido apropriadas com base neste coeficiente de 49%.

Mantenho, então a autuação nessa parte.

### **Da glosa da perda referente ao crédito de setembro de 2002 (item 1-c)**

A transcrição dos fundamentos do voto do acórdão recorrido elucida a matéria em litigio neste item.

Segundo o entendimento da Fiscalização, a Interessada teria reduzido, indevidamente, o lucro líquido do ano-calendário de 2004, ao reconhecer como perda o montante de R\$ 4.154.734,63, relativo ao faturamento de 12 (doze) dias do mês de setembro de 2002.

A questão remonta a mais uma controvérsia, estabelecida no âmbito do Contrato PIE 029.02-0, envolvendo, desta feita, um crédito que a Interessada entendia possuir junto à CBEE, decorrente do fornecimento de energia no período anterior a 19/09/2002 (data de início da operação comercial).



A Interessada procura justificar a dedução da referida perda, alegando que havia desistido de receber a importância de R\$ 4.154.734,63, da qual se julgava credora. Argumenta que o único erro que porventura lhe pode ser imputado é o de haver antecipado para o ano de 2004 o reconhecimento de uma perda a ser contabilizada em 2005, fato que justificaria, em tese, uma autuação por postergação de pagamento de imposto, mas não por redução indevida do lucro líquido.

Muito bem. Antes de aprofundar a análise deste item, convém corrigir uma pequena imprecisão contida na peça acusatória. A importância de R\$ 4.154.734,63, objeto da glosa fiscal, diz respeito a um faturamento não de 12 (doze), e sim de 17 (dezesete) dias, correspondente ao período de 02/09/2002 a 18/09/2002. É o que se depreende da leitura das Notas Explicativas que acompanham as Demonstrações Financeiras acostadas às fls. 430/440:

*“NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE 31 DE DEZEMBRO DE 2005 E DE 2006*

*(...)*

#### *5. CLIENTES*

*Em 17 de janeiro de 2002, a Sociedade firmou com a Comercializadora Brasileira de Energia Elétrica – CBEE o contrato nº PIE 029.02-0, com vigência até 31 de dezembro de 2005, para o suprimento de energia, com exclusividade, ao sistema interligado, na modalidade de potência contratada e energia fornecida.*

*De acordo com o contrato de suprimento de energia o preço da potência contratada foi reajustado considerando dois coeficientes denominados K1 e K2, sendo:*

*K1 – Coeficiente que expressa a participação dos custos incorridos em moeda nacional em relação aos custos totais e determina o peso de participação da variação do IGPM no índice de atualização do preço da potência contratada. Esta atualização é efetuada em base anual.*

*K2 – Coeficiente que expressa a participação dos custos incorridos em dólar em relação aos custos totais e determina o peso de participação da variação do dólar no índice de atualização do preço da potência contratada. Esta atualização é efetuada em base mensal.*

*Em 11 de setembro de 2002, a Sociedade enviou à CBEE sua proposta de K2 equivalente a 99,18%, entretanto, de acordo com o Termo de Solução Amigável de Controvérsia firmado em 03 de dezembro de 2002 entre a Sociedade e a CBEE, esta última propôs pagar, a partir do mês de setembro de 2002, em caráter provisório e até que fosse definido por estudos técnicos contratados pela CBEE um coeficiente de K2 equivalente a 49%.*

*Em setembro de 2004, diante da demora na definição do K2 por parte da CBEE, a Sociedade decidiu retirar, oficialmente, seu pleito inicial que reivindicava um K2 de 99,18%, sugerindo à CBEE a ratificação do K2, até então provisório, de 49%.*

*Ao final de 2004, a Sociedade firmou com a CBEE um acordo verbal através do qual ficou definido um K2 máximo equivalente a 92,36%, ponto de partida para as futuras negociações, ficando a Sociedade encarregada de enviar à CBEE, ao longo do 1º trimestre de 2005, uma contraproposta para que fosse avaliada. Assim, de forma conservadora, a Sociedade calculou os faturamentos correspondentes à diferença entre os coeficientes de K2 igual a 49%, e K2 igual a 92,36%, que indicou uma contingência de R\$ 10.766.447, solucionada pelo registro do Termo de Solução Amigável firmado entre a Sociedade e a CBEE, sendo os efeitos deste termo reconhecidos contabilmente em outubro de 2005.*

*Ficou estabelecido também que a Sociedade desistiria, provisoriamente, visando facilitar o atingimento de uma solução global dessas controvérsias, do pleito referente ao faturamento da potência contratada correspondente ao período de 2 a 18 de setembro de 2002, no montante de R\$ 4.154.735 o qual foi reconhecido como despesa.*

(...)” (sublinhei)

Em que pese o equívoco cometido pela autoridade lançadora, vale registrar que dele não resultou nenhum prejuízo para a defesa do contribuinte. Afinal, a Interessada demonstrou ter compreendido perfeitamente o fato que se quis tributar.

Feito este reparo, passemos, então, a examinar a questão da dedutibilidade da perda pelo não recebimento do crédito que a Interessada afirmava possuir junto à CBEE. As normas tributárias que tratam do assunto encontram-se transcritas abaixo:

*REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA – RIR/99*

*(DECRETO nº 3.000, de 26 de março de 1999)*

*“Perdas no Recebimento de Créditos*

*Dedução*

*Art. 340. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º).*

*§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 1º):*

*I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;*

*II - sem garantia, de valor:*

*a) até cinco mil reais, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

*b) acima de cinco mil reais, até trinta mil reais, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;*

*c) superior a trinta mil reais, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

*III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;*

*IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.*

*§ 2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas "a" e "b" do inciso II do parágrafo anterior serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 2º).*

*§ 3º Para os fins desta Subseção, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 3º).*

*§ 4º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 4º).*

*§ 5º A parcela do crédito, cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária, poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 5º).*

*§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 6º)."*

Admitindo-se que houvesse, de fato, um crédito em favor da Interessada, no valor de R\$ 4.154.734,63, vencido há mais de um ano e sem qualquer espécie de garantia, a condição para deduzir a perda decorrente do seu não recebimento é que a empresa tivesse iniciado e mantido um procedimento judicial de cobrança (art. 340, § 1º, inciso II, alínea "c", do RIR/99).

Não é isto, todavia, o que se verifica no caso em questão. Até onde se sabe, os valores que a Interessada entendia lhe serem devidos pela CBEE, a título de pagamento pela potência gerada no período de 02/09/2002 a 18/09/2002, nunca foram cobrados em juízo. Pelo que se pode depreender a partir dos elementos acostados aos autos, a discussão quanto ao recebimento dos referidos valores se deu, exclusivamente, no âmbito extrajudicial.

Na tentativa de composição realizada em 03/12/2002, as partes não chegaram a nenhum acordo quanto ao pagamento em questão, mas assumiram o compromisso de continuar buscando uma solução para as suas divergências, sem recorrer à intervenção judicial — cfr. Termo de Solução Amigável de Controvérsia, às fls. 294/297:

*TERMO DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA – DATA: 03/12/2002*

*"CONSIDERANDO que:*

- *a Comercializadora Brasileira de Energia Emergencial – CBEE (CBEE) e a Termocabo Ltda (TERMOCABO) firmaram, em 17/01/2002, o Contrato de Suprimento de Energia PIE 029.02-0 (CONTRATO);*
- *o Parágrafo Primeiro, da Cláusula 02, do CONTRATO, estabelecia como Data Contratual de Operação Comercial do Empreendimento o dia 01/07/2002;*
- (...)
- *a TERMOCABO entrou em efetiva Operação Comercial no dia 19/09/2002;*
- *a TERMOCABO enviou, em 23/09/2002 e 02/10/2002, à CBEE correspondências nas quais solicita a análise de nova Excludente de Responsabilidade e de mora da CBEE, desta vez fundamentada na alegação de que não dera causa ao atraso na Data de Operação Comercial ocorrido entre os dias 03/09/2002 e 19/09/2002. Nessa ocasião a TERMOCABO reivindicou não só a exclusão da penalidade pelo atraso como também o pagamento da Potência Contratada no período;*
- (...)
- *a CBEE, em 13/11/2002, negou-se a aceitar, como Excludentes de Responsabilidade, os motivos alegados pela TERMOCABO, em suas correspondências dos dias 23/09/2002 e 02/10/2002;*

(...)

*Elas resolvem o que segue:*

(...)

- 10) *Não está contemplada no presente termo a discussão referente ao atraso de 17 (dezessete) dias ocorrido no mês de setembro de 2002. As partes comprometem-se a envidar seus melhores esforços no sentido de resolver amigavelmente esta questão até o dia 22 de dezembro de 2002, conforme período de que trata as Cláusulas 46 e 47 do CONTRATO;*

(...)"

A disputa só foi resolvida, definitivamente, em 01/11/2005, quando a Interessada renunciou, em caráter irretratável, ao direito de pleitear os valores controvertidos — cfr. Termo de Solução Amigável de Controvérsia, às fls. 298/310:

*TERMO DE SOLUÇÃO AMIGÁVEL DE CONTROVÉRSIA – DATA: 01/11/2005*

“*CONSIDERANDO que:*

(...)

*f) As partes não entraram em acordo sobre o atraso de 17 (dezessete) dias ocorrido no mês de setembro — dias 1 (exclusive) e 18 (inclusive) —, comprometendo-se a envidar esforços no sentido de resolver amigavelmente esta questão até 22 de dezembro de 2002. No entanto, o prazo expirou sem consenso entre a CBEE e a TERMOCABO, permanecendo pendente a análise dos excludentes referentes a esse período;*

(...)

*u) É intenção das Partes a imediata solução amigável das controvérsias acima listadas, aceitando a TERMOCABO abrir mão de direitos que possui, e dos quais especifica, de forma a possibilitar a celebração do presente Termo.*

*Resolvem o que segue:*

(...)

*14) A TERMOCABO reconhece ser indevido qualquer pagamento a título de POTÊNCIA GARANTIDA antes de sua entrada em operação comercial, ou seja, antes de 19 de setembro de 2002, renunciando, de forma irretratável, ao seu direito de pleitear o pagamento da POTÊNCIA GARANTIDA ou a qualquer outro valor a qualquer título antes de 19 de setembro de 2002;*

(...)”

Ora, inexistindo qualquer prova de que a Interessada tenha promovido a cobrança judicial do seu alegado crédito de R\$ 4.154.734,63, sou levado a concluir que a perda decorrente do não recebimento do mesmo é indedutível, para fins de apuração do lucro real.

Sendo assim, mantenho a exigência fiscal, no que diz respeito a este item.”

*Aduz a recorrente que “No lançamento fiscal, o agente autuante equivocadamente qualificou o desconto concedido pela Recorrente como “provisão para crédito de liquidação duvidosa” e, a partir daí, sustenta que a despesa correspondente à baixa do contas a receber seria indedutível, porque não teriam sido esgotados os recursos judiciais de cobrança. Essa linha de raciocínio contém duas falhas conceituais. Em primeiro lugar, não se trata de provisão para créditos de liquidação duvidosa, mas de efetivo desconto concedido no bojo de uma negociação (arbitragem). Em segundo lugar, não seria legalmente possível qualquer medida judicial de cobrança porque o contrato previa compromisso arbitragem que foi efetivamente implementado. Como é de sabença geral, a legislação brasileira admite a arbitragem em substituição do litígio judicial. Portanto, uma vez feito acordo arbitragem, é legalmente impossível a rediscussão do tema em sede judicial.”.*

Nesse ponto tem razão a recorrente, isso porque não se trata de desconto concedido, muito menos perda classificável como de liquidação duvidosa.

Conforme asseverado, o órgão contratante questionou o preço do serviço cobrado, as partes aceitaram a arbitragem e chegaram a um acordo quanto ao valor. Logo,

correto o procedimento da contribuinte ao reduzir o montante que já havia sido reconhecido como receita pelo regime de competência.

Cancelo a tributação deste item.

### **Glosa das despesas com consultorias técnicas (item 1-d)**

Vejamos os fundamentos da decisão recorrida:

O presente item trata da glosa das despesas com consultorias técnicas supostamente prestadas pela empresa Suape Mineração Ltda (CNPJ 04.190.998/0001-95).

Examinando-se a descrição dos fatos contida no Auto de Infração, e no próprio Termo de Verificação Fiscal que o acompanha, fica claro que a glosa foi motivada pela falta de comprovação da efetividade dos serviços prestados, tendo decorrido daí a impossibilidade de verificação da necessidade da despesa.

A Interessada, em sua impugnação, argumenta que, por ser uma empresa que atua na área de geração de energia elétrica, é natural que recorra a serviços de consultoria técnica na área de engenharia. Alega, ainda, que a falta de iniciativa do Auditor-Fiscal autuante na comprovação da efetividade dos referidos serviços, e na busca, portanto, da verdade material, teria comprometido a validade do procedimento de auditoria.

Ora, é perfeitamente plausível que uma empresa produtora de energia elétrica contrate serviços de consultoria técnica na área de engenharia. Também é perfeitamente admissível que queira deduzir as referidas despesas, para fins de apuração do lucro real. Só é preciso considerar um detalhe: — ao contribuinte que pleiteia a dedução de uma despesa com consultoria corre o ônus de comprovar a sua necessidade e a efetividade do serviço prestado:

*“DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTORES – Legítima a glosa de despesas registradas a título de serviço de consultoria. Para as despesas serem dedutíveis é necessário comprovar que correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e que os mesmos eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa.” (1º Conselho de Contribuintes / 7ª Câmara / Acórdão nº 107-07663 / Sessão de 13/05/2004 / Rel. Cons. Marcos Vinícius Neder de Lima)*

*“DESPESAS OPERACIONAIS – SERVIÇOS DE CONSULTORIA – DEDUTIBILIDADE – As despesas ou custos, para admissão de sua dedutibilidade, condicionam-se à efetiva comprovação da prestação dos serviços. Não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve o desembolso, é indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.” (1º Conselho de Contribuintes / 5ª Câmara / Acórdão nº 105-14892 / Sessão de 26/01/2005 / Rel. Cons. Nadja Rodrigues Romero)*

*“GLOSA DE DESPESAS – SERVIÇOS DE ASSESSORIA E CONSULTORIA – DEDUTIBILIDADE – Para ser dedutível a despesa com serviços de assessoria e consultoria é fundamental que os documentos expressem com detalhes os serviços efetivamente contratados.” (1º Conselho de Contribuintes / 7ª Câmara / Acórdão nº 107-09138 / Sessão de 12/09/2007 / Rel. Cons. Albertina Silva Santos de Lima)*

No caso em foco, a Interessada foi intimada, expressamente, a comprovar a efetiva prestação dos serviços, mas não logrou apresentar nenhuma evidência do trabalho realizado.

As notas fiscais emitidas pela empresa Suape Mineração Ltda, por sua vez, não dão a conhecer, com suficiência de detalhes, o objeto da consultoria, impedindo, assim, que se verifique a necessidade do serviço para a atividade da empresa e para a manutenção de sua fonte produtora.

Diante do exposto, rejeito a arguição de invalidade do procedimento de auditoria e mantenho a glosa da referida despesa.

ITEM 002 do Auto de Infração — Despesa operacional não necessária

Fato Gerador	Valor Tributável Apurado – R\$	Valor Tributável Exonerado – R\$	Valor Tributável Mantido – R\$
31/12/2004	150.522,06	0,00	150.522,06

Em seu recurso voluntário, a contribuinte

Consoante Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização glosou despesas operacionais assumindo que seriam não necessárias à atividade da contribuinte, apesar de que tais despesas estavam suportadas por notas fiscais e que, efetivamente, houve o pagamento pelos serviços.

No Recurso Voluntário aduz que explora o serviço público de geração de energia elétrica e que as despesas glosadas se referem a serviços de consultoria de engenharia que foram necessários tanto ao desenvolvimento, quanto na operação do projeto de geração. Afirm que “ (...) Não é aceitável que um agente atuante simplesmente presuma que uma empresa geradora de energia não precisa de uma prestação de serviços consultoria técnica na área de engenharia. Sendo assim, a glosa antes referida está eivada de ilegalidade porque não buscou a verdade material. Não cabe ao agente fiscalizador fazer juízo de valor sobre a oportunidade da contratação de uma consultoria, muito menos decidir, de forma arbitrária, que a consultoria de engenharia não era útil à atividade da empresa. É óbvio que uma empresa geradora precisa de serviços de engenharia e pode contratá-los de terceiros. Portanto, esse item do lançamento tributário deve ser anulado.”

Ocorre que nada foi apresentado no recurso voluntário para comprovar a efetiva necessidade desses serviços.

Considerando que a luz da legislação do Imposto de Renda o ônus dessa prova é da contribuinte, esse item deve ser mesmo mantido.

**Da alegação de erro na apuração do imposto devido em virtude da falta de recomposição do lucro da exploração (item 1-f)**

A Interessada questiona, por fim, o demonstrativo de apuração do imposto devido. Alega, no caso em questão, que a autoridade lançadora deixou de efetuar a

recomposição do lucro da exploração da atividade incentivada, desconsiderando, assim, a isenção parcial de que a empresa é beneficiária.

Não assiste razão à impugnante. A legislação que regulamenta a concessão de isenções e reduções de imposto de renda, a título de incentivo ao desenvolvimento regional, veda a recomposição do lucro da exploração, nos casos de lançamento de ofício:

*INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002*

*Dispõe sobre os incentivos fiscais decorrentes do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.*

(...)

### *CAPÍTULO III*

#### *Isenção ou Redução do Imposto como Incentivo ao Desenvolvimento Regional*

(...)

#### *Subseção V*

#### *Lançamento de Ofício – Ajustes do Lucro da Exploração*

*Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.*

Correta, portanto, a metodologia de apuração do imposto que foi adotada pela autoridade lançadora.

(...)

Os fundamentos acima transcritos, da lavra do ilustre julgador Marcelo Franco de Matos, não merecem reparos, pelo que peço vênia para adotá-los como razões de decidir.

**LUCRO DA EXPLORAÇÃO - RETIFICAÇÃO EM RAZÃO DA AÇÃO FISCAL - IMPOSSIBILIDADE** - Consoante jurisprudência dominante neste Colegiado, não é cabível o pleito de retificação do lucro da exploração em razão de valores apurados em ação fiscal

*1 - ISENÇÃO - SUDAM - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - Receitas derivadas de operações realizadas pela pessoa jurídica, alheias às atividades expressamente contempladas pelo ato concessivo, não integram o Lucro da Exploração, base de cálculo da isenção outorgada ao empreendimento instalado na área de atuação de SUDAM. 1º CC. / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 101-92.656 em 16.04.1999. Publicação DOU: 21.06.1999.*

*2 - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - As receitas omitidas em determinado período base de escrituração, bem como as despesas inexistentes e posteriormente submetidas a tributação, não podem ser aceitas para efeito de recomposição da base de cálculo do lucro da exploração, pois não foram consideradas na apuração do lucro líquido do exercício. 1º CC. / 5ª Câmara / ACÓRDÃO 105-12.695 em 27.01.1999 - Publicado no DOU em: 28.04.1999.*

*3 - LUCRO DA EXPLORAÇÃO, RECOMPOSIÇÃO EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO, IMPOSSIBILIDADE - Consoante jurisprudência dominante neste*

Processo nº 12897.000116/2008-46  
Acórdão n.º **1402-00.815**

**S1-C4T2**  
Fl. 0

---

*Colegiado, não cabe retificar o lucro da exploração sobre os valores apurados em ação fiscal, decorrente de receitas omitidas. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 1ª. Seção - 2ª. Turma da 1ª. Câmara / ACÓRDÃO 1102-00.229 em 05.07.2010.*

Por fim, no que tange a alegação de que os valores tributados foram ajustados em períodos seguintes, a recorrente não faz prova nos autos.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de em negar provimento aos recursos de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a glosa da perda referente ao crédito de setembro de 2002.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira