



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	18470.722555/2012-87
ACÓRDÃO	1004-000.404 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATE III TRANSMISSORA DE ENERGIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS FORMALMENTE REGULARES. ESCRITURAÇÃO LASTREADA EM DOCUMENTOS HÁBEIS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE. ÔNUS DA PROVA. ART. 9º, §§1º E 2º DO DECRETO-LEI Nº 1.598/1977.

A escrituração regular, lastreada em documentos hábeis e idôneos, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, cabendo à autoridade administrativa demonstrar a inveracidade dos registros, nos termos do art. 9º, §§1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Notas fiscais formalmente regulares, com descrição específica dos serviços, vinculação expressa aos contratos, referência ao período de prestação, e cuja idoneidade não foi questionada pela fiscalização, constituem documentação hábil para fins de comprovação das despesas operacionais. A glosa fundada em alegação genérica de ausência de comprovação, sem identificação de indícios de inidoneidade, vícios formais ou fraude nos documentos fiscais, não se sustenta.

EXIGÊNCIA DE RELATÓRIO ANUAL CONTRATUAL COMO CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE. REQUISITO NÃO PREVISTO EM LEI. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação tributária não condiciona a dedutibilidade de despesas operacionais à apresentação de relatórios contratuais de gestão, acompanhamento ou medição de qualidade. O Relatório Anual previsto nos contratos de Operação e Manutenção (O&M) constitui instrumento de governança contratual entre as partes, de natureza e finalidade distintas dos requisitos de comprovação fiscal previstos nos arts. 299 e 300 do RIR/99. Exigir tal documento como condição de dedutibilidade equivale a criar, por via administrativa, requisito não previsto na legislação.

REGIME DE COMPETÊNCIA. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DESCABIDA. ART. 299, §1º DO RIR/99.

No regime de competência, a dedutibilidade das despesas operacionais se configura tanto pelo pagamento quanto pela simples incorrência da despesa, conforme a conjunção alternativa "ou" do art. 299, §1º do RIR/99. Basta que o fato econômico gerador da obrigação tenha se aperfeiçoado, isto é, que o serviço tenha sido prestado e a obrigação de pagar tenha nascido, para que a despesa seja reconhecida e dedutível. Exigir a comprovação do efetivo pagamento como condição de dedutibilidade é confundir o plano da ocorrência da despesa com o da quitação financeira.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento principal de IRPJ aplica-se, por consequência lógica, à CSLL, em face da identidade de fundamento factual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 422/427 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo-se o Auto de Infração em seu inteiro teor.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

1. O litígio que se aprecia foi inaugurado por interposição de impugnação, em 19/04/2012 (e-fl. 135/139), contra Auto de Infração, o qual determinou o ajustamento das bases de cálculo negativas do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário de 2008.

1.1. Segundo o Auto de Infração, o ajuste a ser realizado consiste em redução, em valor absoluto, de R\$ 3.286.179,38, tanto na base de cálculo do IRPJ, quando da CSLL, conforme quadro a seguir.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - DIPJ 2009

EM R\$

TRIBUTOS	BC DIPJ	GLOSA EM AI	BC AJUST.
IRPJ	-92.375.248,16	3.286.179,38	-89.089.068,78
CSLL	-92.375.248,16	3.286.179,38	-89.089.068,78

RELATÓRIO FISCAL

2. Em conciso Termo de Constatação Fiscal, o agente autuante assim esclarece a razão para a glosa das despesas operacionais (e-fl 95):

Devidamente intimada a apresentar documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores (contratos, relatórios dos serviços contratados, documentos de serviços concluídos, documentos quitações de pagamentos) que comprovasse a efetividade dos serviços prestados pelas empresas Telvent Operadora de Sistema Elétricos – TOLE S/A CNPJ n 09.457.012/0001-14 e Cotesa Engenharia Ltda., CNPJ nº 01.620.498/0001-58, através das notas fiscais abaixo relacionadas, deduzidas como despesas operacionais no ano-calendário de 2008, e, também, se os mesmos serviços contribuíram para a fonte de receitas, decorridos os prazos concedidos, a empresa não apresentou qualquer documentação probatória.

IMPUGNAÇÃO

3. Inconformado com a autuação, o Contribuinte apresentou, em 26/10/2017, sua inconformidade com o Auto de Infração advogando sua improcedência total, conforme relata-se a seguir.

Necessidade das Despesas Deduzidas

3.1. De início, o Contribuinte argumenta que, pela análise contratual – e considerando a natureza das atividades de O&M – não poderiam restar dúvidas quanto à imprescindibilidade dos serviços de O&M para a consecução das atividades de seu objeto social. Em suas palavras (e-fl. 136/137):

O conceito básico da O&M é o de garantir o suprimento de energia (Geração e Transmissão) de acordo com os acordos firmados entre o empreendedor e o comprador da Energia, atendendo também aos requisitos de qualidade exigidos pelos órgãos reguladores (em especial, a ANEEL), além de efetuar a gestão dos ativos para garantir a sua vida útil esperada e a continuidade da 'produção do empreendimento. Em síntese, a atividade de "O&M" consiste em operações locais e remotas, e manutenções preventivas, preditivas e/ou baseadas na confiabilidade, adequadas e proporcionais"- ao nível de produção dos

empreendimentos.' Como já adiantado-nos fatos, a Impugnante, vencedora de um leilão (Leilão nº 001/2005), celebrou com a ANEEL o Contrato de Concessão de Transmissão nº 001/2006 e, em decorrência, o Contrato de Prestação de Serviços de Transmissão - CPST nº 001/2006 com ONS - Operador Nacional do Sistema Elétrico (doc. 04, anexo). Da análise dos referidos contratos, esta C. Câmara de Julgamento se certificará de que a atividade de "O&M" é imperativa, imprescindível não apenas para a consecução das atividades do objeto social da Impugnante, como, também, condição sine qua non para a manutenção da concessão outorgada pela União Federal.

Para exemplificar a imprescindibilidade do serviço de "O&M", destacamos algumas cláusulas constantes nos mencionados contratos da Impugnante com a ONS e com a ANEEL, vejamos:

[reproduz cláusulas contratuais]

Portanto, Srs. Julgadores, não se chega à outra conclusão que não a de que o serviço de "O&M" é imprescindível para a atividade da Impugnante, inclusive, para a manutenção de sua concessão. Dessa forma, a Impugnante, visando uma política de menor custo (inclusive para atender a finalidade de modicidade tarifária exigida pela ANEEL), considerando que sua "sede se localiza na cidade do Rio de Janeiro, contratou com a Cotesa e com a TOLE a prestação, desse serviço de "O&M" na localidade das instalações dos seus equipamentos.

Comprovação da Prestação de Serviços

4. No que diz respeito à comprovação da efetiva prestação dos serviços, o Impugnante alega que os documentos apresentados no decorrer do procedimento fiscal já se mostrariam, nos termos da legislação fiscal, suficientes para a comprovação da despesas. Ipsi litteris (e-fl. 138/139, destaques no original):

*Como já narrado no capítulo "Dos Fatos", em 31/08/2011, a Impugnante foi intimada, pela primeira vez, para em 20 dias, apresentar a documentação referente aos "Gastos com O&M" conta nº 61502112100125 no valor de R\$ 3.324.675,44 (doc. 05, anexo). Ao contrário do que relatou o Ilmo. Sr. Auditor Fiscal, a Impugnante não se manteve inerte, apresentou, tempestivamente, cópia de **todas as notas fiscais** referentes à prestação do serviço inerente à atividade de "O&M", conforme protocolo de atendimento (doc. 06, anexo).*

Em que pese a própria Receita Federal esclareça em seu site que "As despesas, cujos pagamentos sejam efetuados à pessoa jurídica, deverão ser comprovadas por Nota Fiscal ou Cupom emitidos por equipamentos ECF (Emissor de Cupom Fiscal), observados os seguintes requisitos, em relação à pessoa jurídica compradora: sua identificação, mediante indicação de seu CNPJ; descrição dos bens. ou serviços, objeto da operação; a data e o valor da operação (Lei nº 9.532, de 1997, art. 61, § 1º e 81, II)", após o referido protocolo de todas as notas fiscais, p. l. Agente Autuante, ao contrário da recomendação do próprio órgão, não se deu por satisfeito. Em 20/10/2011, a Impugnante recebeu o "Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal", (doc. 07, anexo) sem qualquer nova solicitação, pelo Auditor Fiscal da Receita Federal.

Em sequência, em 03/11/2011 a Impugnante foi intimada (doc. 08, anexo) para em 10 (dez) dias, apresentar comprovante de pagamento e quitação das notas fiscais da "TOLE" e da "COTESA". Devido às dificuldades em recuperar, os comprovantes daquela época, foi apresentado relatório gerencial com as informações de data e valor, uma vez que todos os extratos bancários já haviam sido disponibilizados anteriormente ao Fisco (doc. 09, anexo).

A via-crucis não parou por aí!

Não obstante a prestação do serviço de "O&M" tenha ficado mais do que comprovado (pelas notas fiscais emitidas, pelos relatórios gerenciais e extratos bancários), em 02/03/2011, a Impugnante recebeu novo "Termo de Ciência- e de

Continuação de Procedimento Fiscal" (doc. 10, anexo) sem qualquer nova solicitação pelo Auditor Fiscal da Receita Federal.

Em 13/03/2012, a Impugnante foi intimada (doc. 11, anexo) para em 5 dias. apresentar documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores que comprovem a efetividade dos serviços prestados pelas empresas "TOLE" e "COTESA", e que comprovem, também, se os mesmos serviços contribuíram para a fonte de receitas. Que documentação seria esta. Srs. Julgadores, se todos os documentos anteriores já eram mais do que suficientes para comprovar a prestação do serviço indispensável à atividade da empresa e o seu pagamento?

5. Por fim, apresenta os seguintes requerimentos. *In verbis* (e-fl. 139):

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a Impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, seja cancelado o auto combatido.

3.A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

Para a comprovação da efetiva prestação de serviços, ademais de comprovar ter sofrido o ônus financeiro relativo ao pagamento, deve-se comprovar que o desembolso corresponde à contrapartida de algo realizado em seu favor ou a favor de terceiro, sob sua ordem.

No caso em tela, a apresentação Relatório Anual previsto nos contratos pode servir, juntamente com os demais elementos probatórios, para certificar a efetiva prestação dos serviços.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESA/CUSTO. COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE.

Pagamentos realizados em virtude de contratos que claramente identificam os serviços contratados com o objeto social do contratante devem ser consideradas como necessários para fins de dedutibilidade na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação da CSLL solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito. Portanto, o decidido para o Auto de Infração de IRPJ estende-se às consequências que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados

4.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, com base nos argumentos assim resumidos:

- **Das Operações da Recorrente:** A ATE III é concessionária de transmissão de energia elétrica, obrigada contratualmente (Contrato de Concessão ANEEL nº 001/2006 e CPST/ONS nº 001/2006) a operar e manter suas linhas de transmissão. Para cumprir essas obrigações, contratou a Cotesa (manutenção e operação das linhas) e a Tole (operação de sistemas integrados), com notas fiscais emitidas após a prestação dos serviços, conforme cláusulas contratuais de faturamento.

- **Efetiva prestação de serviço pela Cotesa e pela Tole:** Sustenta que os documentos apresentados (notas fiscais, Livro Razão, contratos e relatórios gerenciais) são suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços, com base nos seguintes fundamentos:
 - Não há obrigação legal de guarda de documentos bancários (extratos, comprovantes de depósito), sendo a exigência de tais documentos contrária ao sigilo bancário constitucional (art. 5º, X e XII, CF). A obrigação legal de guarda restringe-se a documentos fiscais e contábeis (arts. 37 e 38, Lei nº 9.430/96).
 - As notas fiscais, emitidas conforme o art. 1º da Lei nº 8.846, de 1994, atendem a todos os requisitos do art. 61, §1º, da Lei nº 9.532, de 1997 (identificação das partes, descrição dos serviços, data e valor), e os valores correspondem exatamente às despesas glosadas.
 - Caberia ao Fisco demonstrar a inveracidade dos fatos registrados na escrituração regular da Recorrente, nos termos do art. 9º, §§1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 e dos arts. 923 e 924 do RIR/99, o que não foi feito.
 - Como argumento complementar, destaca que a disponibilidade das linhas de transmissão atingiu 99,97% em 2008, demonstrando que os serviços de O&M foram efetivamente prestados.

5.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

7.Trata-se de autos de infração lavrados em decorrência da glosa de despesas operacionais no valor de R\$ 3.286.179,38, referentes ao ano-calendário de 2008, que resultaram no ajustamento (redução, em valor absoluto) das bases de cálculo negativas do IRPJ e da CSLL declaradas pela Recorrente, sem constituição de crédito tributário.

8.A Recorrente é concessionária de transmissão de energia elétrica, vencedora do Leilão nº 001/2005, tendo celebrado com a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) o Contrato de Concessão de Transmissão nº 001/2006 e com o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) o Contrato de Prestação de Serviços de Transmissão (CPST) também numerado como nº 001/2006. Para o cumprimento das obrigações regulatórias de operar e manter suas instalações de transmissão, a Recorrente firmou dois contratos de prestação de serviços de

Operação e Manutenção (O&M): o Contrato SPC 05/2007, com a Cotesa Engenharia Ltda., relativo à manutenção e operação das linhas de transmissão, com fornecimento de mão de obra, materiais e utilização de equipamentos mecânicos; e o Contrato SPC 016/2007, com a Telvent Operadora de Sistemas Elétricos S/A (Tole), relativo à operação das instalações do centro de controle vinculado à concessão.

9.A autoridade fiscal, após intimar a Recorrente a apresentar documentação comprobatória das despesas registradas na conta contábil nº 61502112100125 ("Gastos com O&M"), glosou a integralidade dos valores faturados pelas duas prestadoras no período, sob o fundamento de que a empresa não teria apresentado documentação hábil e idônea que comprovasse a efetividade dos serviços prestados e sua contribuição para a geração de receitas.

10.A Recorrente apresentou impugnação sustentando que, no curso do procedimento fiscal, havia fornecido as notas fiscais referentes aos serviços, extratos bancários e relatórios gerenciais. Na fase impugnatória, juntou aos autos os contratos firmados com as prestadoras. Argumentou que essa documentação seria legalmente suficiente para a comprovação das despesas. A DRJ, ao apreciar a impugnação, reconheceu expressamente a necessidade e a imprescindibilidade das despesas para a consecução do objeto social da Recorrente, porém manteve integralmente o lançamento, por considerar que o conjunto probatório não se encontrava aperfeiçoado, indicando que a apresentação do Relatório Anual previsto contratualmente com ambas as prestadoras, ou documento equivalente, bem como a comprovação do efetivo pagamento, seriam elementos necessários para que se pudesse reconhecer a dedutibilidade das despesas operacionais.

11.No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta a suficiência das notas fiscais como prova da efetiva prestação dos serviços, invocando o regime probatório do art. 9º, §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que atribui força probante à escrituração regular lastreada em documentos hábeis e impõe ao Fisco o ônus de demonstrar a inveracidade dos fatos registrados. Sustenta que as notas fiscais, analisadas em conjunto com o Livro Razão e os contratos, constituem documentação legalmente suficiente para a comprovação das despesas, e que não haveria justificativa para a exigência de documentação adicional. Quanto à questão do pagamento, argumenta que não possui obrigação legal de guarda de documentos bancários, invocando o direito ao sigilo bancário previsto no art. 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal. Aponta, ainda, como elemento corroborante, os índices de disponibilidade das linhas de transmissão como prova indireta da efetiva prestação dos serviços de O&M.

12.Pois bem, a controvérsia se encontra, desde a primeira instância, bem delimitada. A decisão *a quo* reconheceu expressamente a necessidade e a imprescindibilidade das despesas operacionais para a consecução do objeto social da Recorrente, superando, portanto, o requisito do art. 299 do RIR/99 no que tange à vinculação dos gastos com a atividade empresarial e a manutenção da fonte produtora. Manteve, contudo, integralmente o lançamento, por considerar que o conjunto probatório apresentado pela Recorrente não se encontrava aperfeiçoado, indicando que a apresentação do Relatório Anual previsto contratualmente com as

duas prestadoras de serviços, ou documento equivalente, bem como a comprovação do efetivo pagamento, seriam elementos necessários para que se pudesse reconhecer a dedutibilidade das despesas.

13.O art. 299 do RIR/99, vigente à época dos fatos, estabelece que “*São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*”, reproduzindo o comando do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964. O §1º do mesmo dispositivo define como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. O §2º, por sua vez, qualifica como admissíveis as despesas que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

14.A dedutibilidade de despesas operacionais pressupõe, portanto, a conjugação de três requisitos: (i) necessidade, aferida pela vinculação do dispêndio com a atividade empresarial e a manutenção da fonte produtora de receitas; (ii) normalidade e usualidade, verificadas pela compatibilidade do gasto com o tipo de operações desenvolvidas pela empresa; e (iii) comprovação, mediante documentação hábil e idônea que ateste a ocorrência do fato econômico subjacente ao registro contábil.

15.Quanto ao primeiro requisito, há nos autos farta demonstração de que os serviços de O&M são não apenas necessários, mas absolutamente imprescindíveis à atividade da Recorrente. Trata-se de concessionária de transmissão de energia elétrica, vencedora do Leilão nº 001/2005, que celebrou com a ANEEL o Contrato de Concessão de Transmissão nº 001/2006 e com o ONS o Contrato de Prestação de Serviços de Transmissão nº 001/2006. Ambos os instrumentos regulatórios impõem à concessionária a obrigação de operar e manter as instalações de transmissão em padrões de qualidade, segurança e disponibilidade definidos pelos órgãos reguladores. O descumprimento dessas obrigações poderia acarretar, em última análise, a perda da própria concessão. A DRJ reconheceu esse fato de forma expressa, consignando que “*os contratos apresentados demonstram a imprescindibilidade/necessidade das despesas operacionais que estejam neles lastreados*”. Essa conclusão, portanto, é incontroversa e não constitui objeto de reexame nesta instância.

16.Quanto ao segundo requisito, igualmente não há controvérsia. A contratação de serviços de O&M por concessionárias de transmissão de energia elétrica constitui prática absolutamente usual e normal no setor, decorrente da própria estrutura regulatória que rege a atividade.

17.Resta, portanto, examinar o terceiro requisito: a comprovação da ocorrência das despesas. Nesse passo, impõe-se primeiramente examinar as premissas relativas à distribuição do ônus da prova no processo administrativo fiscal, particularmente nos casos em que a fiscalização glosa despesas operacionais por suposta ausência de comprovação da efetiva prestação de serviços.

18.O art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, estabelece, em seu §1º, que “A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”. O §2º do mesmo dispositivo complementa esse regime ao dispor que “Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º”.

19.Essa regra, reproduzida nos arts. 923 e 924 do RIR/99, estabelece um regime probatório claro: a escrituração regular, lastreada em documentos hábeis e idôneos, gera presunção de veracidade dos fatos nela registrados. Essa presunção, por sua natureza, é relativa, podendo ser afastada pela autoridade fiscal, mas o ônus de demonstrar a inveracidade dos registros recai sobre o Fisco, e não sobre o contribuinte.

20.A nota fiscal, emitida na forma do art. 1º da Lei nº 8.846, de 1994, que determina a emissão de documento fiscal no momento da efetivação da operação, constitui o documento hábil por excelência para a comprovação de operações de prestação de serviços, gozando de presunção de regularidade e veracidade. A emissão de nota fiscal, quando não ocorrida a operação correspondente, constitui crime contra a ordem tributária, tipificado no art. 1º, incisos II e III da Lei nº 8.137, de 1990. Da mesma forma, a não emissão de nota fiscal quando a operação efetivamente se concretiza tipifica a conduta do inciso V do mesmo dispositivo. Para que se desconsidere o conteúdo de uma nota fiscal regularmente emitida, cuja idoneidade não tenha sido questionada, seria necessário que a autoridade fiscal identificasse, ao menos, indícios de inidoneidade, vícios formais ou fraude, hipóteses em que se legitimaria a exigência de provas adicionais. Fora dessas situações, a nota fiscal, enquanto documento emitido sob as penas da lei, faz prova dos fatos nela retratados.

21.No caso dos autos, a autoridade fiscal não impugnou a idoneidade das notas fiscais emitidas pela Cotesa e pela Tole, conforme indica o Termo de Constatação Fiscal de fls. 94/96. Não identificou vícios formais nos documentos, não apontou indícios de simulação, não questionou a existência das empresas prestadoras, não verificou inconsistências entre os valores faturados e os montantes registrados na escrituração contábil da Recorrente. Limitou-se a afirmar, de forma genérica, que a empresa não apresentou documentação comprobatória da efetividade dos serviços, sem especificar quais elementos adicionais seriam necessários, além das notas fiscais, para que os serviços pudessem ser considerados comprovados.

22.A título de exemplo, verifica-se que às fls. 77 a seguinte descrição dos serviços prestados pela empresa Cotesa na Nota Fiscal nº 1260, de 01.08.2008:

QUANTIDADE	DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS	VALOR R\$	
		UNITÁRIO	TOTAL
1,00	Mão de Obra	11.874,67	11.874,67
1,00	Material	13.373,76	13.373,76
1,00	Utilização de Equip. Mecânicos	9.452,55	9.452,55
	Prestação de serviços em operação e manutenção das instalações de transmissão de propriedade da Ate III, com fornecimento de mão de obra, materiais e utilização de equip. mecânicos, cfe contrato SPC 05/2007 Ate III-Cotesa. Referente reajuste de contrato dos meses de maio e junho/2008.		

23. Essa descrição contém os seguintes elementos: (i) a natureza do serviço, operação e manutenção de instalações de transmissão; (ii) o escopo material, mão de obra, materiais e equipamentos mecânicos; (iii) a vinculação contratual, mediante referência expressa ao instrumento firmado entre as partes; e (iv) o período de referência, com indicação das datas inicial e final da prestação.

24. Também explicativamente, a Nota Fiscal nº 16, emitida em 06.10.2008 pela Tole, descreve os serviços como prestação de serviços referente a determinado mês, conforme o contrato de operação de instalações do centro de controle celebrado para o cumprimento do contrato de concessão ANEEL nº 001/2006. Essa descrição contém: (i) a natureza do serviço, operação de instalações do centro de controle; (ii) a vinculação contratual, mediante referência expressa ao instrumento firmado entre as partes; (iii) a vinculação à concessão, com menção ao contrato ANEEL nº 001/2006; e (iv) o período de referência:

Unid.	Quant	DISCRIMINAÇÃO	TOTAL R\$
U	1	NF. DE SERVIÇO REF. AO MÊS DE SET/08, CF. CONTRATO Nº SPC 05/2007 CONTRATO DE OPERAÇÃO DAS INSTALAÇÕES DO CENTRO DE CONTROLE P/ O CONTRATO DE CONCESSÃO ANEEL Nº 001/2006.	31.419,70
		REAJUSTE ANUAL CALCULADO PELA ÍNDICE DO SPCA CF. CLAUSULA 7.3. REF. AO SERVIÇO DESCRITIVO ACIMA.	2.268,60
		RETENÇÃO P/ SEGURIDADE SOCIAL 15% R\$ - 3.705,71	

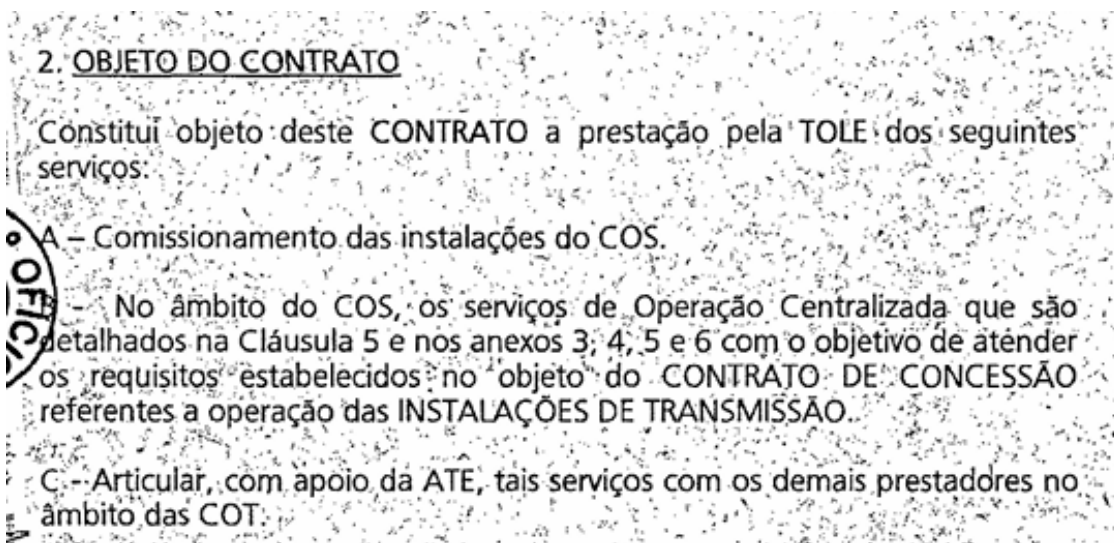
25. Em todos os casos, as notas fiscais contêm a identificação das partes, a descrição dos serviços, a data e o valor da operação. Mais do que isso, trazem elementos que permitem ao examinador identificar com precisão o objeto da prestação, o instrumento contratual que lhe dá suporte e o período a que se refere o faturamento. Não se trata, portanto, de notas fiscais com descrições genéricas ou lacônicas como, por exemplo, prestação de serviços de consultoria ou assessoria técnica, hipóteses em que a insuficiência descritiva poderia justificar a exigência de documentação complementar.

26.A vinculação expressa ao instrumento contratual é um elemento de especial relevância. Ela permite o cotejo direto entre o documento fiscal e o contrato que define o objeto, as condições, a remuneração e as obrigações das partes, possibilitando a verificação da coerência e da correspondência entre o serviço descrito na nota e o serviço contratado. Esse cotejo, no caso presente, revela plena consistência: os serviços descritos nas notas da Cotesa correspondem ao objeto do respectivo contrato de operação e manutenção das instalações de transmissão (fls. 221/261), e os serviços descritos nas notas da Tole correspondem ao objeto do contrato de operação das instalações do centro de controle (fls. 282/309):

Cláusula 2ª – Objeto do Contrato

2.1 Constitui objeto deste contrato a prestação, pela **Cotesa**, dos serviços, para a operação e manutenção das instalações de transmissão de propriedade da **ATE III**, objeto do Contrato de Concessão, mediante remuneração a ser paga pela **ATE III** na forma da cláusula 11.

[...]



27.Diante desse quadro, em que as notas fiscais são formalmente regulares, com descrição específica dos serviços, vinculação expressa aos contratos, referência ao período de prestação, e cuja idoneidade em nenhum momento foi questionada pela fiscalização, é forçoso concluir que a escrituração contábil da Recorrente se encontra lastreada em documentos hábeis e idôneos, nos termos do art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, fazendo prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados. A desconsideração desses documentos, nas circunstâncias dos autos, exigiria prova, pela autoridade administrativa, da sua inveracidade, nos termos do §2º do mesmo dispositivo, o que não se verificou.

28.A decisão recorrida indicou que o conjunto probatório somente se aperfeiçoaria com a apresentação do Relatório Anual previsto nas cláusulas contratuais firmadas entre a Recorrente e as prestadoras, ou de documento equivalente. Essa exigência, com a devida vênia, não encontra amparo na legislação tributária, que não estabelece, como condição de dedutibilidade de despesas operacionais, a apresentação de relatórios contratuais de gestão, acompanhamento ou medição de qualidade. Os requisitos legais se encontram nos arts. 299 e 300 do RIR/99, conjugados com as regras de comprovação documental do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. A exigência de um documento de natureza contratual, cuja função é de gestão da relação entre as partes e de controle de qualidade dos serviços, como condição de dedutibilidade fiscal, constitui a imposição de requisito não previsto em lei.

29.É necessário distinguir, com clareza, a função que o Relatório Anual exerce na dinâmica dos contratos firmados pela Recorrente. A cláusula contratual concernente à Cotesa, reproduzida pela DRJ no anexo de fls. 428, bem como a cláusula 6.5.1 do contrato da Tole (fls. 287/288), revelam que esse relatório constitui instrumento de planejamento e prestação de contas entre as partes contratantes, contendo elementos como o planejamento anual de serviços rotineiros para o próximo período, o planejamento anual das inspeções de garantias, o plano de atendimento às emergências, a necessidade de reposição do estoque de sobressalentes, a relação de serviços rotineiros e emergenciais executados no período anterior, a relação das inspeções de garantias executadas, a relação das pendências de comissionamento solucionadas e não solucionadas, a relação de equipamentos e peças sobressalentes utilizadas, e a análise do desempenho conforme os procedimentos de rede. Trata-se, em essência, de documento de governança contratual, de periodicidade anual, destinado a permitir que a contratante avalie a qualidade e a adequação dos serviços prestados ao longo do exercício.

30.As notas fiscais constantes dos autos, por sua vez, foram emitidas com periodicidade mensal, referindo-se a períodos mensais específicos de prestação de serviços. A periodicidade anual do relatório e a periodicidade mensal do faturamento são, por si sós, indicativas de que o faturamento mensal dos serviços não está condicionado à apresentação do relatório anual. Não se está, portanto, diante de situação em que a medição ou a demonstração da evolução dos serviços constitua pressuposto de faturamento, como ocorreria, por exemplo, em contratos de empreitada por preço unitário ou em contratos de representação comercial remunerados por comissão sobre vendas efetivamente realizadas.

31.Admitir o contrário, isto é, condicionar a dedutibilidade de despesas com serviços continuados de remuneração fixa à apresentação de relatórios gerenciais cuja elaboração é prevista no contrato, mas cuja função é de governança privada entre as partes, equivaleria a criar, por via administrativa, um requisito de dedutibilidade não previsto na legislação. Mais do que isso, significaria transferir ao contribuinte um ônus probatório que a lei expressamente atribui ao Fisco, transformando a presunção de veracidade dos documentos fiscais regulares em presunção de falsidade, a ser afastada pelo contribuinte mediante a exibição de documentos adicionais cuja natureza e extensão ficariam ao arbítrio da autoridade fiscal.

32.O Acórdão recorrido indicou, ainda, que a comprovação do efetivo pagamento seria elemento necessário ao aperfeiçoamento do conjunto probatório. Essa exigência tampouco se sustenta, em razão do regime jurídico a que está submetida a Recorrente para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

33.De fato, a Recorrente, como empresa tributada pelo lucro real, está sujeita ao regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas, conforme determina o art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), e os arts. 273 e 299 do RIR/99. No regime de competência, as despesas devem ser reconhecidas e deduzidas no período em que são incorridas, independentemente do momento em que ocorre o efetivo desembolso financeiro.

34.O art. 299, §1º do RIR/99 é expresso ao definir como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. A conjunção alternativa ou é inequívoca: a dedutibilidade se configura tanto pelo pagamento quanto pela simples incorrência da despesa. No regime de competência, basta que o fato econômico gerador da obrigação tenha se aperfeiçoado, isto é, que o serviço tenha sido prestado e a obrigação de pagar tenha nascido, para que a despesa seja reconhecida e dedutível, ainda que o pagamento não tenha sido realizado ou venha a ocorrer em período subsequente. Uma despesa pode, em tese, nunca vir a ser paga, por exemplo, se o credor renunciar ao crédito, se houver compensação com obrigações recíprocas, se a dívida prescrever ou se sobrevier qualquer outra causa extintiva da obrigação. Ainda assim, se a despesa foi efetivamente incorrida no período de competência, ela é dedutível nesse período, e a eventual quitação em momento posterior ou a não quitação não retroage para alterar o tratamento fiscal do exercício em que a obrigação se constituiu.

35.Exigir a comprovação do efetivo pagamento como condição de dedutibilidade é confundir dois planos distintos: o da ocorrência da despesa, que se satisfaz com a demonstração de que o serviço foi prestado e a obrigação de pagar nasceu, e o da quitação financeira, que é relevante para o fluxo de caixa e para o regime de caixa, mas não constitui pressuposto de dedutibilidade no regime de competência. A decisão recorrida, ao indicar esse elemento como necessário ao aperfeiçoamento da prova, incorreu em equívoco jurídico ao condicionar a dedutibilidade a elemento que não integra a hipótese normativa do art. 299 do RIR/99 para empresas tributadas pelo lucro real sob o regime de competência.

36.Embora os fundamentos até expostos sejam suficientes para a reforma da decisão recorrida, cumpre registrar a existência de elementos adicionais que corroboram a conclusão de que os serviços de O&M foram efetivamente prestados. A Recorrente é concessionária de transmissão de energia elétrica, obrigada contratualmente, tanto perante a ANEEL quanto perante o ONS, a operar e manter as suas instalações de transmissão em padrões de qualidade e disponibilidade definidos pelos órgãos reguladores. A própria DRJ reconheceu que os serviços de O&M são imprescindíveis à consecução do objeto social da Recorrente e condição para a manutenção da concessão. Se tais serviços são, por reconhecimento da própria decisão recorrida, imprescindíveis ao funcionamento das instalações de transmissão, e se as instalações

efetivamente operaram ao longo do ano-calendário de 2008, conforme se depreende da emissão regular de notas fiscais de serviço e da ausência de qualquer indicação nos autos de que as instalações tenham sido paralisadas, é razoável supor que os serviços contratados foram efetivamente prestados.

CONCLUSÃO

37.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, dou provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca