



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

Processo nº 18471.001076/2005-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-000.983 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente ELETROBRAS TERMON SA ELETRONUCLEAR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

LUCRO REAL. ENCARGOS DE DESCOMISSIONAMENTO.
PROVISÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Por serem incertos e indeterminados os encargos de descomissionamento das usinas nucleares no momento em que o compromisso de adotar tal procedimento é assumido pela sua proprietária, os respectivos valores, fixados por estimativa, constituem provisões, as quais não podem reduzir nem o lucro real nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, por falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Pires, Orlando José Gonçalves Bueno e Rafael Correia Fuso.

Carlos Alberto Donassolo - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Nereida de Miranda Finamore Horta - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Marcos Antonio Pires, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Rafael Correia Fuso e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por NEREIDA DE MIRANDA FINAMORE HORTA, Assinado digitalmente

em 29/09/2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por NEREIDA DE MIRANDA FINAMORE HORTA

Impresso em 30/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

A contribuinte Eletrobrás Termo Nuclear S/A – Eletronuclear (CNPJ 30.099.147/0001-41), teve contra si lavrado Auto de infração de IRPJ- Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (fls. 478/485) e CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 486/493), em 25 de julho de 2005, relativos a glosas de despesas realizadas nos anos-calendários de 2000 a 2004.

O lançamento se deu, em resumo, nos seguintes termos:

a) IRPJ – exigência do valor de R\$ 3.530.311,34, já acrescidos de multa de 75% e juros com base na taxa SELIC, bem como redução do prejuízo fiscal nos montantes de R\$ 21.684.579,95; R\$ 49.730.013,32; R\$ 60.152.007,40; R\$ 55.735.883,46 e R\$ 53.124.273,31, tendo como fundamento a não adição, na determinação do lucro real ou prejuízo fiscal, das estimativas de gastos futuros a serem realizados por ocasião do encerramento das atividades das usinas nucleares Angra I e Angra II, denominadas descomissionamento. Fundamento Legal: artigo 249 do RIR/99.

b) CSLL – exigência dos mesmos montantes referentes por acréscimo indevido da base de cálculo negativa da CSLL. Fundamento legal: artigos 2º e §§ da Lei nº 7689/88; artigo 19 da Lei nº 9249/95; artigo 28 da Lei nº 9430/96; artigo 273 do RIR/99; artigo 6º da Medida Provisória nº 1858/99 e reedições.

Cumpra informar as conclusões do termo de constatação (fls. 471/474), adequadamente sintetizadas pelo relatório do Acórdão recorrido, que aqui transcrevo:

“ 3.1. que a interessada computou na conta "Outras Despesas Operacionais", no ano-calendário de 2000, R\$ 11.900.498,29 a título de quota de descomissionamento;

3.2. que, intimada, ela lhe apresentou a nota gerencial GCT.A nº 01/2005 (fls. 273) na qual explicou:

a) que o descomissionamento é um conjunto de ações para retirar de serviço, com segurança, uma instalação nuclear, de modo a reduzir a radioatividade residual a níveis que permitam liberar o local para uso irrestrito (desmantelamento da usina), atividade cujo financiamento é da responsabilidade da proprietária da usina nuclear;

b) que, no Brasil, é adotada a prática de acumular os recursos necessários para o descomissionamento da usina desde o início das suas operações comerciais;

c) que os recursos necessários para o descomissionamento são cobrados dos usuários a partir da data em que a usina entra em operação, momento a partir do qual surge a obrigação de descomissioná-la;

d) que, em 2001, os valores estimados para o descomissionamento das usinas Angra I e Angra II foram de US\$ 198 milhões e US\$ 240 milhões, respectivamente;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por NEREIDA DE MIRANDA FINAMORE HORTA, Assinado digitalmente

em 29/09/2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por NEREIDA DE MIRANDA FINAMORE HORTA

Impresso em 30/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

e) que os custos de descomissionamento, previstos nas tarifas cobradas dos usuários, representam receita e, como tal, é computada no seu resultado, sujeitando-se, portanto, à tributação;

f) que o princípio do emparelhamento de receitas e despesas e o regime de competência determinam que os custos e despesas, mesmo como provisões, devem ser escriturados no exercício em que forem escrituradas as correspondentes receitas; que, assim, a consignação da despesa é necessária para fazer face ao passivo de descomissionamento das usinas nucleares;

g) que as despesas de descomissionamento não competem somente ao exercício em que surge a respectiva obrigação nem tampouco àquele em que é verificado o correspondente desembolso, pois, por definição, em tal exercício não se auferem receitas; e

h) que, assim, explica-se a dedutibilidade de tal despesa para fins tributários, pois ela é considerada incorrida à medida que a correspondente receita é reconhecida, e é necessária ao negócio explorado; atende, portanto, aos requisitos impostos pelo art. 299 do RIR/1999;

3.3. que, a despeito dos razoáveis argumentos — do ponto de vista econômico — apresentados, ele entende que as referidas despesas não podem ser apropriadas em períodos anteriores àqueles em que as atividades de descomissionamento forem iniciadas, em virtude de esse procedimento afrontar o princípio da competência dos exercícios;

3.4. que, ademais, não é razoável a admissão da dedução de despesas futuras cujos valores são levantados com base em estimativa;

3.5. que ao argumento da cessação das atividades das usinas contrapõe o de que as atividades da interessada não se encerram simultaneamente às das usinas; até porque as usinas não encerrarão suas atividades ao mesmo tempo. E, além disso, a interessada operará outras usinas que porventura venham a ser homologadas;

3.6. que, assim, mesmo sendo dedutíveis as referidas despesas, a sua provisão tinha que ser adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real; e

3.7. que, por fim, a Divisão de Tributação da Superintendência da Secretaria da Receita Federal na 7ª Região Fiscal, ratificou, por intermédio do Parecer DISIT nº 48/05 (fls. 467), o seu entendimento, ao concluir que "... a despesa de descomissionamento representa efetivamente uma provisão que deve ser contabilizada para efeito de apuração do resultado da entidade, mas por força do art. 335 do RIR/99, a mesma, por não estar no rol daquelas consideradas dedutíveis, deve ser adicionada ao Lucro Líquido para efeito da determinação do Lucro Real e da CSLL (Art 2º da Lei nº 8.034/90)".

Em sua Impugnação (fls. 507 a 514), a contribuinte inicia sua argumentação explicando que constituiu um fundo voltado ao descomissionamento, para abranger os custos com a desativação técnico-operacional do empreendimento. Pela metodologia que aplicou, informa que as despesas futuras com o descomissionamento seriam computadas na determinação da tarifa de energia elétrica, sendo que parte do faturamento corresponde diretamente ao custo da aludida despesa operacional. Esclarece que a Portaria do Ministério de Minas e Energia nº 320/04 determina a inclusão do descomissionamento no custo da energia e, também, que a Resolução do Conselho Nacional de Política Energética nº 8, artigo 5º, I, disciplina a destinação dos custos. Neles, tem-se a determinação de que no cálculo da receita auferida pela tarifa, o descomissionamento é parte integrante do custo, portanto, compõe o faturamento ou receitas de tarifa de energia, submetendo-se, assim, à incidência de IRPJ e CSLL.

Ainda, em suas palavras: “As despesas de descomissionamento não competem somente ao exercício em que surge a obrigação efetiva a ela correspondente, nem tampouco ao mês em que é verificado o correspondente desembolso, pois, por definição, neste exercício não se auferem receitas. Desta forma, justifica-se a dedutibilidade desta despesa para fins tributários, contábeis e societários, pois é considerada incorrida à medida em que a receita a ela correspondente for reconhecida.”

Como fundamento legal de sua posição de qualificar os encargos de descomissionamento como despesa operacional, invoca o artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000/1999 - RIR/99. Cita o doutrinador Gilberto Ulhôa Canto:

"As provisões não devem ser confundidas com obrigações a pagar. O que as distingue é a existência ou não da obrigação. Na provisão há registro contábil de obrigação que, embora ainda não existente, provavelmente ou possivelmente virá a existir. Na obrigação a pagar há o registro de exigibilidade já existente, embora seu vencimento venha a ocorrer no futuro: se a empresa determina o seu lucro de acordo com o regime econômico, deve registrar em cada período todas as obrigações nascidas de modo incondicional e cujo montante é determinado, ou determinável, com aproximação razoável.

A distinção é importante na prática porque se a empresa mantém escrituração segundo as normas do regime econômico tem direito - e mesmo o dever - de registrar em cada período de determinação, como obrigações a pagar, todas as obrigações já nascidas ao fim do exercício embora ainda não pagas. Mas em relação às provisões, as condições legais de dedutibilidade são taxativamente previstas na lei, quer quanto à enumeração das espécies de provisões admitidas, quer quanto à importância dedutível em cada período de determinação.

A jurisprudência anterior já se orientava neste sentido, embora por vezes se encontrem decisões que revelam imprecisão de conceitos, confundindo obrigação a pagar com provisão."

Explica que o ilustre tributarista também foi citado no Acórdão nº 107-04.627, no D.O.U. de 28/4/89, o qual também trata da diferença entre provisão e obrigação a pagar.

Informa que, no mesmo sentido, tem-se doutrina de Bulhões Pedreira, in "Imposto de Renda — Editora Apec, Ed. APEC, 1969, pág. 28, *in verbis*:

“Cabe ressaltar que o registro contábil da despesa já realizada, embora ainda não paga, não se confunde com a provisão. Na despesa a pagar a obrigação de pagamento já nasceu de modo incondicional e em quantia determinada, ou quantificável com aproximação razoável.

Na provisão há o registro contábil de reserva de recursos para atender a obrigação que ainda não existe, mas cuja existência futura é possível ou provável. Na determinação do lucro operacional a lei somente admite as provisões que especifica. Mas as despesas incorridas, embora ainda não pagas, podem e devem ser deduzidas, se necessárias, normais e correntes...”

Informa que provisões é representação de obrigações futuras, incertas e estimáveis, e despesas, por sua vez, dizem respeito a obrigações existentes em quantia determinada ou quantificável com aproximação razoável. Para a contribuinte, o encargo do descomissionamento tem claras características de despesas, eis que correspondentes à obrigação certa surgida com o início da operação das usinas nucleares e, conforme metodologia de aferição da ANEEL (Agência reguladora do seu setor), são quantificáveis com aproximação razoável. E, sendo despesa, aplicável é a regra do citado artigo 299 do RIR/99. Conclui, assim, que, para haver dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os aludidos encargos de descomissionamento devem ser considerados como “*necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora*”, o que entende ser a situação fática sob análise porque:

- são inerentes à exploração da atividade nuclear, já que decorrentes das medidas de proteção da população à exposição de radioatividade residual das instalações das usinas e;

- são usuais ou normais porque o descomissionamento é praticado por empresas que exploram a atividade nuclear no mundo inteiro.

Justifica esta posição citando o Decreto nº 2648/98 - Protocolo da Convenção de Segurança Nuclear – Viena, que em seu artigo 11 garante a destinação de recursos financeiros para a segurança das instalações nucleares.

“Artigo 11 — Cada parte contratante tomará as medidas apropriadas pra assegurar que recursos financeiros adequados estejam disponíveis para apoiar a segurança de cada instalação nuclear ao longo da sua vida.”

Cita também a Resolução nº 8, de 17 de setembro de 2002, do CNPE, que dispõe sobre as condições para a retomada do empreendimento Angra III pela recorrente, em seu artigo 5º, afirma que, *in verbis*:

“Art. 5º - O Grupo de Acompanhamento das Ações da ELETRONUCLEAR, constituído nos termos do art. 50 da Resolução CNPE n.º 5, de 5 de dezembro de 2001, deverá apresentar ao CNPE, em maio de 2003, relatório sobre o andamento das medidas relativas à retomada do

empreendimento de Angra III, com vistas a decisão de continuidade do empreendimento, verificando o cumprimento dos artigos supramencionados, bem como das condicionantes abaixo relacionadas:

I- que a ELETRONUCLEAR transfira recursos, provenientes da venda de energia elétrica gerada pelas usinas Angra I e Angra II, para a ELETROBRÁS visando à formação de reservas para a cobertura dos gastos decorrentes do descomissionamento dessas usinas, devendo a ELETROBRÁS aplicar esses recursos no financiamento parcial do empreendimento;

II - que a ELETRONUCLEAR adote, até maio de 2003, as providências programadas relativas aos serviços preparatórios de engenharia, elaboração de editais, negociações de contratos, negociações com bancos e agências de crédito e aos licenciamentos ambiental e nuclear;

III - que a ELETROBRÁS financie a implantação de Angra III, sem prejuízo da concessão de financiamento aos demais empreendimentos prioritários da expansão do sistema elétrico nacional;

IV - que a ELETRONUCLEAR dê prosseguimento a implementação das diretrizes e ações contidas no Termo de Mútua Cooperação celebrado com a Comissão Nacional de Energia Nuclear - CNEN, visando à construção do depósito definitivo dos rejeitos radioativos;

V- que a proposta de descomissionamento do complexo nuclear de Angra dos Reis, a ser apresentada pela ELETRONUCLEAR, seja previamente avaliada pela CNEN quanto aos aspectos de segurança nuclear, de proteção radiológica e de destinação de rejeitos radioativos.”

A CNEN, no item 8.10 de sua norma NE-1.04 — Licenciamento de Instalações Nucleares, estabelece que:

“8.10 CANCELAMENTO DE AUTORIZAÇÃO

8.10.1 Uma AOI (Autorização para Operação Inicial) ou AOP (Autorização para Operação Permanente) pode ser cancelada, a pedido da organização operadora, antes de seu término.

8.10.2 O requerimento para cancelamento deve prever a desmontagem da instalação, a disposição de suas partes e incluir, se for o caso, informações relativas aos procedimentos e técnicas propostas para alienação do material radioativo e descontaminação do local.

8.10.3 O requerimento deve demonstrar que a desmontagem da instalação e a disposição de suas partes serão realizadas de maneira segura, de acordo com normas da CNEN, e que não acarretará nenhum prejuízo à saúde e à segurança da população como um todo.”

Nesse passo, aduz que afastar a garantia da dedução das bases de cálculo das despesas de descomissionamento, para que esta seja realizada em período que não há faturamento, inviabiliza a dedução, além de contrariar os termos do aludido protocolo, ao

inviabilizar a contingência dos recursos. Destaca ainda ser inexistente a disposição legal que expressamente determine a indedutibilidade dessas despesas, e que isto também seria reflexo de que só recentemente houve um regulamento efetivo de proteção ambiental no Brasil. Assim, em seu entender, “... o descomissionamento é a única forma de viabilizar o aproveitamento de área ocupada por unidade produtiva que de alguma forma, modifique profundamente a região que ocupa ou, pela natureza da atividade exercida, possa inutilizar a região, por alguma espécie de contaminação. Como exemplos de atividades que devem prever e cotar o descomissionamento, pode-se citar, além da atividade desenvolvida pela Impugnante, tem-se as hidrelétricas, as unidades de pesquisa, exploração ou transformação com petróleo ou gás, entre outras.”

Cita o Acórdão nº7-04.627, do antigo Conselho de Contribuintes, que ampara sua pretensão, motivo pelo qual não há hipótese de se considerar os encargos de descomissionamento como provisão, ainda que inscritos como tal. Prossegue, dando seu fundamento para a requisitada dedutibilidade do descomissionamento, destacando que, sem esta, haveria falsa avaliação da renda tributável da empresa, pois se não for possível abater da base de cálculo uma despesa que é operacional e dedutível, o resultado tributável resultaria diverso da realidade.

Esse descomissionamento deve ser reconhecido no início das operações da usina nuclear, que é o momento em que já é possível gerar os resíduos nucleares, devendo, então, afetar o exercício desde o início das atividades diretamente.

Cita o artigo 187, §1º, da Lei das Sociedades Anônimas, onde há a previsão do Princípio do Emparelhamento das Receitas e Custos para apuração de resultado, indicando que tal princípio é também aplicável também na apuração do lucro real, o qual tem como base o lucro líquido do exercício. Aqui traz novamente a doutrina de Bulhões Pedreira que entende amparar suas pretensões, in "Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia", ed. Forense, 1989 (fls 512 e seguintes):

"A) Objetivo — O objetivo do regime de competência, distribuir o resultado da sociedade empresária entre os exercícios sociais, segundo critério que atribua a cada período o resultado que lhe compete, ou cabe, em termos de lucro ganho no período ou prejuízo originário de fato nele ocorrido.

Esse objetivo é peculiar ao regime de competência: no de caixa, as receitas e despesas não são classificadas segundo períodos de tempo, mas registradas exclusivamente em função do recebimento ou pagamento.

Por isso, o resultado de prestação ou fornecimento de serviços em cada exercício é a diferença entre as receitas nele recebidas (ainda que decorram de negócios completados no passado ou constituam

remuneração de serviços a serem prestados no futuro) e as despesas nele pagas (ainda que não correspondam a receitas reconhecidas no período).

(...)

D) Emparelhamento de Receitas e Custos — O segundo princípio do regime de competência - do emparelhamento de receitas e custos - prescreve que no mesmo exercício em que forem reconhecidas as receitas ou rendimentos devem ser registrados os custos pagos ou incorridos para ganhá-las.

Lucro, diferença entre receitas e custos, e sua determinação correta pressupõe que as receitas sejam diminuídas dos respectivos custos. O princípio de emparelhamento prevalece seja qual for o critério adotado, quanto ao momento do registro das receitas nas contas de resultados, porque sua inobservância torna as demonstrações do resultado imprestáveis como fontes de informações sobre a rentabilidade da sociedade empresária.

O princípio do emparelhamento somente se aplica, entretanto, aos custos diretos dos produtos ou estocados, e não aos custos do período ou não estocados.

Os custos são registrados desde que incorridos - ainda que não tenham sido pagos em moeda. Incorrer significa ficar comprometido ou sujeito a. A sociedade empresária incorre em custo, despesa ou perda no momento em que ocorre o fato de que nasce (ou provavelmente nascerá no futuro) a obrigação de pagar, ou de que provavelmente decorrerá a perda ou diminuição do valor do bem, ou o aumento de valor de obrigação."

Informa que, no caso, a partir da geração da energia elétrica nuclear, assumiu-se a obrigação de descomissionar toda área utilizada para essa finalidade, entendendo que a despesa de descomissionamento diz respeito "... a todos os exercícios em que as unidades geradoras de energia elétrica estiverem em atividade e auferiram receita com a venda de energia."

Em acréscimo, informa que tiveram dois Autos de Infração cancelados pelo 1º Conselho de Contribuintes (processos n.º 18471.001095/2002-78 e 18471.001157/2002-41) que, por unanimidade de votos, deram provimento aos recursos interpostos. Nesse ponto, destaca que "a matéria em discussão refere-se justamente ao IRPJ e à CSL e a fiscalização entendeu que: "porque não sendo de competência do período-base de escrituração, a despesa regularizada não deve afetar o lucro líquido do período." Informa, porém, que, mesmo que a despesa de que tratam esses Acórdãos sejam distinta da natureza jurídica da despesa do descomissionamento, nos mencionados processos e no presente feito, tem-se a identidade de efetivação da despesa e momento de dedutibilidade. Por fim, resume suas alegações, ao dizer que o descomissionamento é uma despesa necessária e cuja dedutibilidade deve seguir as regras previstas no artigo 299 do RIR/99 e, ainda, que o fato dessa despesa operacional estar consignada em conta denominada "provisão" não acarreta sua indedutibilidade segundo o artigo 13 da Lei nº 9.249/95.

Assim, pede pelo reconhecimento da Impugnação e o consequente cancelamento dos Autos de Infração.

A 6ª Turma da DRJ/RJO I, ao julgar o feito no Acórdão nº 12-19.821 (fls. 441/560), houve por bem indeferir a impugnação, mantendo o lançamento procedente. Informa que a imputação é a de que, quando da determinação do lucro real/prejuízo fiscal e da base de cálculo da CSLL nos períodos examinados, não foram adicionados ao lucro líquido os valores de despesas relativos a outros períodos-base. Em seu entender, diferentemente do que prega a contribuinte, a essência da discussão não é a apreciação do aspecto operacional de valores

computados como despesa ou do regime de competência dos exercícios analisados, mas se os valores atribuídos a descomissionamento constituem despesa ou provisão.

Indica que a contribuinte trouxe doutrina do tributarista Gilberto Ulhôa Canto, cujo entendimento compartilha, conforme o excerto: “ *o que distingue provisões de obrigações a pagar é a existência ou não da obrigação. Na provisão, registra-se contabilmente uma expectativa. A provisão é, nas palavras do tributarista, a "obrigação que, embora não existente, provavelmente ou possivelmente virá a existir."*”

Ainda, prossegue o julgador, ensinando: “As despesas, por seu turno, são determinadas e correspondem a obrigações incondicionais cujo montante é também determinado, pode se concretizar. A despesa, a obrigação, por seu turno, por não ser condicional, como a provisão, consome definitivamente um pedaço da receita.”

Informa que, segundo a interessada, a necessidade do descomissionamento surgiu com o início das operações das usinas nucleares, mas que, na verdade, o que surgiu foi uma expectativa de despesa que não continha determinação de credor, de data de pagamento e tampouco valor. Resumidamente, entende que o compromisso do descomissionamento foi assumido no momento da operação, mas que as despesas consequentes, sequer foram incorridas e, somente o serão quando se contratar uma pessoa jurídica responsável por proceder ao descomissionamento e na aquisição do material necessário para esse comissionamento.

Sob o ponto de vista da contabilidade, entende que foi correta a postura da contribuinte no provisionamento de recursos para o descomissionamento, fazendo seu registro contábil desde o início das atividades dessas, sendo tal procedimento correto uma vez que respeita o Princípio de “Emparelhamento de Despesas e Receitas”. Porém, ainda que corretos os registros contábeis, para fins de determinação do lucro real/prejuízo fiscal e da base de cálculo da CSLL, esses mesmos recursos devem ser adicionados consoante os artigos 249 e 335 do RIR/1999 e artigo 2º da Lei nº 8.034, de 1990. Assim foi a determinação do lançamento de ofício, que está correto, no entender do julgador, motivo pelo qual mantém o lançamento do IRPJ e a redução dos prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da CSLL.

A contribuinte foi intimada do Acórdão em 21 de julho de 2008 e apresentou seu Recurso Voluntário em 18 de agosto do mesmo ano.

Em seu Recurso Voluntário, a contribuinte repisa os argumentos apresentados.

Novamente explica que:

“ Descomissionamento significa o conjunto de práticas adotadas no final da vida útil de uma instalação, para inativá-la de forma segura para a saúde do trabalhador, do público em geral e do meio ambiente. Simples fechamento de uma instalação com remoção mínima de materiais radioativos, a uma completa remoção da instalação, que inclui a descontaminação, desmontagem de equipamentos, desmantelamento de componentes, remoção de edificações, pavimentos e solos. Características extremamente variáveis em volume e atividade.

Essa é uma determinação da comunidade internacional, que exige que as operadoras de centrais nucleares estimem o custo

de desativação do material radioativo, após o prazo de vida útil dessas usinas. Para estimar o custo do descomissionamento das únicas usinas nucleares do País, a Eletronuclear tomou como referência estudos específicos para um conjunto de 17 usinas americanas e 10 européias, canadenses e japonesas, que se encontram em diversos estágios de descomissionamento.

Em virtude das obrigações assumidas, seguindo os parâmetros traçados pela comunidade internacional, a ELETRONUCLEAR constituiu um fundo para descomissionamento, visando fazer face aos custos com a desativação técnico-operacional das unidades que compõem a CNAEA, após a expiração de sua vida útil econômica, cuja estimativa deve ser ajustada ao longo do período de constituição, considerando as, evoluções tecnológicas relativas ao descomissionamento.”

Traz legislação utilizada quando da instalação da Usina Angra 3, onde fora firmado pelo CNPE – Conselho Nacional de Política Energética, os requisitos a serem utilizados e atendidos pela recorrente, na Resolução nº 5, de 5 de dezembro de 2001. Menciona ainda a Resolução nº 8, de 17 de setembro de 2002, e a Moção CONAMA nº31. Estes dispositivos estão transcritos no Recurso Voluntário e trazem informações sobre o descomissionamento e a constituição do fundo respectivo.

Informa sobre o modelo de precificação contido na Portaria MME nº 320/2004, os custos de descomissionamento passaram a ser parte integrante da tarifa de equilíbrio, com a utilização da metodologia do Fluxo de Caixa Descontado, eis que “...esta pode-se avaliar tanto a saúde financeira da Empresa ao longo da sua vida útil residual, assim como qualquer necessidade extraordinária de um caixa num determinado período, a qual pode ser compensada em momentos distintos.

Tal metodologia consiste na elaboração de um Demonstrativo do Resultado do Exercício - DRE e um Demonstrativo de Fluxo de Caixa - FC. No DRE, avalia-se o desempenho da empresa ao longo de um dado período, apresentando partes relativas às operações, tais como as receitas, despesas e custos em sua atividade principal, e partes não operacionais, que incluem todos os custos de financiamento (despesas com juros), tributos e taxas específicas setoriais. O resultado é o lucro líquido da empresa. Já no FC, quantificam-se as variações ocorridas nas contas de disponibilidades e a liquidez da empresa.”

Destaca que “Neste modelo não é feita, uma fotografia anual da empresa, como num balanço, mas sim toda a dinâmica dos custos, despesas e receitas, e obtém-se, como resultado do modelo, uma tarifa capaz de absorver quaisquer variações anuais.”

Informa que, ante tais informações, os recursos do descomissionamento foram considerados como desembolso de cada ano que ocorreram, e para viabilizar o aludido descomissionamento, foi elaborado contabilmente um passivo constituído por quotas mensais.

Traz orientações do Ministério Público Federal sobre a necessidade do descomissionamento, trazendo também as orientações governamentais para instituição de fundo com este propósito (citando inclusive em quais contas bancárias se devem registrar as provisões).

Por todo o exposto, entende que os encargos de descomissionamento devem ser considerados como despesa operacional, utilizando-se as disposições do artigo 299 do RIR/99, reiterando, mais uma vez, todo o alegado em sua impugnação.

Com o recurso, vieram os autos a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta

Por atender aos pressupostos legais, inclusive o temporal, o recurso voluntário é conhecido.

Trata-se de Auto de Infração exigindo IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendários de 2000 a 2004, tendo em vista a não adição na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL referente às despesas com descomissionamento, tendo como fundamento o artigo 249 do RIR/99 e artigos 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; artigo 19 da Lei nº 9.249/95; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; artigo 273 do RIR/99; artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições.

A recorrente alega a dedutibilidade dessas despesas, com base no artigo 299, §2º, do RIR/99, por serem despesas operacionais e usuais ou normais para o tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Explica, também, extensamente o motivo pelos quais esses montantes são controlados e quantificados que, resumidamente, tem a finalidade de delimitar o montante a ser gasto na desconstrução de uma instalação nuclear, motivo esse que está intrinsecamente vinculado à atividade econômica da empresa.

Continuando sua explicação à necessidade de se ter essa despesa, esclarece ainda sobre o descomissionamento e a constituição do Fundo vinculado, os quais constam das Resoluções da Eletrobrás nº 5/2001 e de nº 8/2002, bem como na Moção CONAMA nº31 e norma do CNEN, NE – 1.04, 8.10, responsável pelo Licenciamento das instalações nucleares. Continuando, diz que, de acordo com as disposições contidas nessa norma do CNEN, é de responsabilidade da contribuinte o encaminhamento à CNEN de documento que indique a forma de desmontagem da usina, que este será realizado de forma segura, sem prejuízo à população, e atendendo aos parâmetros pré-estabelecidos, o que, em seu entender, assinala para as atividades do descomissionamento e as obrigações deste existem previamente à instalação da usina, logo, imprescindível para a atividade vinculada à engenharia nuclear. Tanto é imprescindível que o valor dos encargos desse descomissionamento é parte integrante da tarifa de energia elétrica da unidade produtora, no caso, da Central Nuclear Almirante Alvaro Alberto, resultando assim que a energia elétrica vendida e sujeita a tributação possui, como um de seus componentes, a aludida cota de descomissionamento e isso consta da Portaria do Ministério de Minas e Energia nº 320/2004.

Acresce que “o Ministério Público Federal, instaurou o Procedimento de Inquérito Civil n.º 06/2006, e enviou recomendação à CNEN, ELETROBRÁS e ELETRONUCLEAR, para que tomem medidas visando ao descomissionamento das usinas nucleares Angra I e II, para reduzir impactos humanos e ambientais de longo prazo.”

Com histórico da legislação aplicável, temos o Decreto nº 2648, de 1º de julho de 1998, promulgou o “Protocolo da Convenção de Segurança Nuclear, assinada em

Viena, em 20 de setembro de 1994, o qual, em seu artigo 11, garante a destinação de recursos financeiros para a segurança das instalações nucleares, a saber:

“Artigo 11 — Cada parte contratante tomará as medidas apropriadas pra assegurar que recursos financeiros adequados estejam disponíveis para apoiar a segurança de cada instalação nuclear ao longo da sua vida.”

Também, a Lei nº 10.308, de 20 de novembro de 2001, dispôs sobre a seleção de locais, a construção, o licenciamento, a operação, a fiscalização, os custos, a indenização, a responsabilidade civil e as garantias referentes aos depósitos de rejeitos radioativos.

Em 19 de outubro de 2006, o Governo Brasileiro assinou a Convenção Conjunta para o Gerenciamento Seguro de Combustível Nuclear Usado e dos Rejeitos Radioativos, promulgado pelo Decreto nº 5.935, com a importante intenção, dentre outras, de “promover a nível mundial uma efetiva cultura de segurança nuclear;” e reafirmar “a responsabilidade máxima de assegurar a segurança do gerenciamento.”

Essa Convenção definiu o “descomissionamento” como “todas as etapas destinadas à liberação de uma instalação nuclear, exceto uma instalação de depósito, do controle regulatório. Essas etapas incluem os processos de descontaminação e desmantelamento.”

O licenciado – quem obteve a concessão para desenvolver atividades de usina nuclear, tem a responsabilidade primeira diante do gerenciamento seguro dos rejeitos radioativos. Para tanto, é responsável por garantir que haja pessoal qualificado para as atividades relacionadas com a segurança e recursos financeiros adequados para apoiar a segurança das instalações para o gerenciamento de combustível nuclear usado e rejeitos radioativos. Pontuamos aqui que não somente pessoal qualificado deve estar desenvolvendo as atividades, mas também os recursos financeiros devem estar correta e adequadamente indicados. Ainda, no item iii do artigo 22, temos que:

“iii) seja feita provisão financeira de modo a permitir que os controles institucionais apropriados e arranjos de monitoramento sejam continuados no período considerado necessário após o fechamento de uma instalação de depósito”

Ainda, reforçando essa obrigatoriedade de indicar os recursos a serem utilizados, trazemos a Resolução CNEN – Comissão Nacional de Energia Nuclear nº 133, de 8 de novembro de 2012, que diz o seguinte:

“Art. 8º A concessão, pela CNEN, da Autorização para Descomissionamento da usina estará condicionada à aprovação do Plano Final de Descomissionamento, definido no art. 12, mediante solicitação da organização operadora.

§1º Para fins de licenciamento, a usina será considerada como em operação até a concessão da Autorização para Descomissionamento da usina.

§2º A Autorização para Descomissionamento da usina somente será concedida após comprovação de que todo o material nuclear existente na usina foi armazenado de forma segura ou transferido para outra instalação licenciada.

Art. 9º Como parte do processo de licenciamento, a organização operadora deve apresentar à CNEN os Planos Preliminar e Final de Descomissionamento da usina, definidos no capítulo V, os quais devem ser baseados na estratégia de descomissionamento selecionada.

Parágrafo único. São definidas três estratégias de descomissionamento:

I - Desmantelamento imediato: nesta estratégia, equipamentos, estruturas e partes da usina contendo contaminantes radioativos são removidos ou descontaminados até níveis que permitam que o local seja liberado para uso irrestrito ou restrito, conforme critérios definidos ou aceitos pela CNEN. Esta estratégia implica em concluir o descomissionamento em um curto espaço de tempo e envolve a transferência do material e do rejeito radioativo para uma instalação licenciada, para seu processamento ou armazenamento ou deposição final, conforme aplicável;

II - Desmantelamento protelado: nesta estratégia, a usina é monitorada e mantida intacta por um período tal que permita o decaimento radioativo de itens contaminados ou tivos. Os materiais radioativos inicialmente presentes são processados ou colocados em condição tal que possam ser armazenados e mantidos em segurança durante esse período. Findo este, a usina será submetida a um desmantelamento, da mesma forma que na estratégia de desmantelamento imediato; e

III – Confinamento: nesta estratégia, os contaminantes radioativos são contidos em uma estrutura de material suficientemente resistente até que a radioatividade decaia para níveis que permitam que o local seja liberado para uso irrestrito ou restrito.”

Claro está que a concessão de licença para operar usina nuclear não será dada se não houver pré-estabelecido e aprovado um plano de desativação ou descomissionamento. É inerente ao processo de licenciamento, em consonância com a Convenção promulgada pelo Decreto nº 5935/2006.

No âmbito contábil, do COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – a INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 12, sob o título de “Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRIC 1”.

Esse fato foi inserido no CONTEXTO dessa interpretação o seguinte:

“Muitas entidades têm obrigações para desmontar, retirar e restaurar itens do imobilizado. Nesta Interpretação, essas obrigações são referidas como “passivos por desativação, restauração e outros passivos similares”. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, o custo de um item do imobilizado inclui a estimativa inicial dos custos de desmontagem e retirada do item e restauração do local em que está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre/ quando o item é adquirido ou como consequência de ter usado

o item durante um período específico para fins que não sejam o de produzir estoques durante esse período. O Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes contém requisitos sobre como mensurar passivos por desativação, restauração e outros passivos similares. Esta Interpretação fornece orientação sobre como contabilizar o efeito das mudanças na mensuração dos passivos por desativação, restauração e outros passivos similares.”
(grifamos)

Em “FATOS COMUNS” dessa mesma Interpretação, temos o relato da desativação de uma usina de energia nuclear e o registro do respectivo passivo por desativação.

Reforçando o que descrevemos acima, temos no site <http://www.eletronuclear.gov.br/Saibamais/Perguntasfrequentes/Temasgeraisfundodedescomisesegdasusinas.aspx>, a definição de descomissionamento:

“O descomissionamento de uma usina nuclear é uma fase pós-operacional normal e necessária, que pode ser entendido como um conjunto de medidas tomadas para retirar de serviço, com segurança, uma instalação nuclear – incluindo dependências, terreno, edifícios e equipamento –, reduzindo a radioatividade residual a níveis que permitam liberar o local para uso restrito ou irrestrito.

O proprietário/operador da instalação nuclear é o responsável por todos os aspectos do descomissionamento. .”

Por fim, podemos resumir que descomissionamento é uma determinação que advém da comunidade internacional, consoante a Convenção acima, e exige que seja previsto, calculado desde o momento da construção da usina. Já deve estar lá planejado.

Comissionamento, assim, significa o conjunto de práticas adotadas para inativar uma usina nuclear de forma segura tanto para o pessoal que está nos trabalhos de inativação como do público em geral e do meio ambiente. O encerramento dessas atividades nucleares pressupõe não somente o simples fechamento, mas também a remoção de materiais radioativos, completa remoção da instalação, descontaminação, desmontagem das máquinas e equipamentos, desmantelamento dos componentes, remoção, inclusive, do solo.

Ademais, importante exemplificar para demonstrar a importância, consoante a Portaria do Ministério de Minas e Energia nº 320/04, o descomissionamento deve compor o custo da energia. Da mesma forma, a Resolução do Conselho Nacional de Política Energética nº 8, artigo 5º, I, disciplina a destinação desses custos. Com isso, temos que a metodologia aplicada para precificar a tarifa de energia é composta das despesas futuras com o descomissionamento, isto é, os recursos para futuros gastos no descomissionamento estão sendo formados com a própria receita de tarifa de energia.

Nas “NOTAS EXPLICATIVAS DA ADMINISTRAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2007 E DE 2006” da recorrente, encontramos a seguinte explicação referente ao descomissionamento:

“NOTA 11 - DESCOMISSIONAMENTO DAS USINAS NUCLEARES

Descomissionamento de usinas nucleares refere-se a obrigação para desmobilização dos ativos – usinas nucleares, para fazer

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por NEREIDA DE MIRANDA FINAMORE HORTA, Assinado digitalmente

em 29/09/2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por NEREIDA DE MIRANDA FINAMORE HORTA

DA FINAMORE HORTA

Impresso em 30/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

face aos custos a serem incorridos ao final da vida útil econômica das mesmas. A formação dessa obrigação é constituída de um passivo formado em quotas mensais, fixadas com base em estudos técnicos elaborados pela Companhia.

O descomissionamento pode ser entendido como um conjunto de medidas tomadas para retirar de serviço, com segurança, uma instalação nuclear, reduzindo a radioatividade residual a níveis que permitam liberar o local para uso restrito ou irrestrito.

É premissa fundamental para a formação desse passivo para o descomissionamento, que o valor estimado para a sua realização deva ser atualizado ao longo da vida útil econômica das usinas e considerando os avanços tecnológicos, com o objetivo de alocar ao respectivo período de competência da operação os custos a serem incorridos com a desativação técnico-operacional das usinas.

O estudo técnico elaborado em 2001 apontava que o custo estimado inicialmente (1985) para usina Angra 1, equivalente a US\$ 111 milhões, era insuficiente e foi ajustado naquele exercício para US\$ 197,8 milhões, mantendo o término de sua vida útil estimado para dezembro de 2014, enquanto que para a usina Angra 2 manteve-se o valor inicial estimado que era de US\$ 240 milhões, com o término de vida útil previsto para agosto de 2030.

Em 05 de dezembro de 2007, foi concluído um novo relatório sobre o tema Descomissionamento, elaborado por um Grupo de Trabalho especialmente designado pela diretoria da ELETRONUCLEAR, que dentre outras atribuições, objetivava a atualização dos valores para ajuste do passivo para o descomissionamento das usinas Angra 1 e Angra 2.

Nesse contexto, o relatório aprovado pela Resolução de Diretoria Executiva – RDE nº 856.002/07, de 11/12/07, demandou as seguintes providências implementadas nesse exercício:

- Alteração do valor estimado para o descomissionamento a ser incorrido ao final da vida útil econômica da usina Angra 1, para US\$ 307 milhões, e da usina Angra 2, para US\$ 426 milhões;

- Alteração do prazo de constituição das quotas do passivo para o descomissionamento das usinas Angra 1 e Angra 2, para 40 anos, prazo este devidamente compatível com o prazo estabelecido pela ANEEL para a depreciação das usinas, considerando as adições implementadas a essas instalações;

- Ajuste contábil no resultado, de modo que o novo passivo passe a representar a proporcionalidade dos novos valores e prazos estabelecidos, correspondente à quantidade de quotas de competências já incorridas desde a data de entrada em operação de cada usina. O saldo do passivo para descomissionamento, em 31 de dezembro de 2007, é de R\$ 451.017 mil (31/12/06 – R\$ 356.604 mil).

O quadro abaixo resume a posição atual dos valores correspondentes ao passivo para o descomissionamento, classificados no passivo não circulante:

....” (grifamos)

Ou seja, de fato, são valores estimados e de forma não muito aproximada tanto que houve complemento de mais de US\$100 milhões.

Ainda, no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, disponível na internet no link http://www.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Manual_15_3_2010_res396_2010_com_correcoes.pdf, temos que:

- Página 62:

“6.3.21 Provisão para Descomissionamento

Para as unidades operativas de usinas termoeletricas, será constituída provisão, em quotas mensais, durante o tempo de vida útil econômica da usina, com o objetivo de alocar ao respectivo período de competência da operação os custos a serem incorridos com a sua desativação técnico-operacional. A provisão será apropriada à subconta 615.01.1.9 - Geração - Usinas - Outras Despesas, na Natureza de Gastos 56 - Descomissionamento, em contrapartida à subconta 221.82 - Provisão para Descomissionamento.

A provisão deverá ser constituída de maneira individualizada para cada Unidade Operativa - UO, devendo ser consubstanciada em estudo técnico específico.

A estimativa para a provisão e suas quotas serão atualizadas ao longo da vida econômica da usina, considerando os avanços tecnológicos, de forma que a esta possa refletir o valor dos gastos efetivos a ser dispendido com o descomissionamento.”

- Página 72:

“13. Em Outras Despesas, serão contabilizados:

....

g. as quotas de descomissionamento das usinas termoeletricas, na subconta 615.01.1.9

- Outras Despesas, respectivamente com as Naturezas de Gastos 56 -

Descomissionamento; e

...”

- Página 398:

“7.2.103 Provisão para Descomissionamento

Sistema: I - Patrimonial

Subsistema: 2 - Passivo

Grupo: 22 - Passivo Exigível a Longo Prazo

Subgrupo: 221- Obrigações

Conta - Código: 221.82

Título: Provisão para Descomissionamento

Função

Destina-se à contabilização dos recursos para formação da provisão destinada a suportar os gastos com a execução das futuras atividades necessárias ao descomissionamento de usinas termonucleares, por ocasião do término de sua vida útil econômica.

Terá saldo acumulado sempre credor, o qual indicará o total dos recursos supracitados.

Técnica de Funcionamento

Credita-se:

. mensalmente pela quota de descomissionamento das usinas termonucleares, em contrapartida a débito da subconta 615.01.1.1.56 - Geração - Usina – Custo de Operação - Descomissionamento;

. pela atualização monetária do saldo acumulado da provisão, lançando-se em contrapartida a débito da subconta 635.01.1.3 - Geração - Usinas - Variações Monetárias.

Debita-se:

. pela atualização monetária do saldo acumulado no fundo, lançando-se em contrapartida a crédito da subconta 631.01.1.3 - Geração - Usinas - Variações Monetárias, por transferência, a crédito da conta 211.8.2 – Provisão para Descomissionamento, quando essa obrigação se torna vencível a curto prazo;

. por transferência, a crédito da conta 211.82 – Provisão para descomissionamento, quando essa obrigação se tornar vencível a curto prazo;

. por determinação do Órgão Regulador.

Nota

1 O descomissionamento de uma usina termonuclear consiste de uma série de medidas especiais a serem implementadas quando o limite de sua vida útil econômica é atingido ou por determinação do Órgão Regulador, com o objetivo de dar o fim adequado à instalação.

2 Cálculo das quotas mensais do descomissionamento:

$$TM = 1/12 \times 1/VE$$

$$QM = VEFD \times TM \times TCM$$

Onde:

VEFD = Valor Estimado para a Provisão para Descomissionamento

VE = Vida Útil Econômica da usina, compatível com o prazo da depreciação

TM = Taxa Mensal para cálculo das quotas na moeda de constituição da Provisão

TCM = Taxa de cotação da moeda de constituição da Provisão no último dia do mês

QM = Quota Mensal

3 Sempre que ocorrerem alterações no Valor Estimado da Provisão para Descomissionamento (VEFD), decorrentes de novos estudos, em função de avanços tecnológicos, deverão ser alteradas as Quotas Mensais (QM) de forma que a provisão seja ajustada à nova realidade.”

Durante toda a pesquisa feita, em nenhum momento foi encontrado outra denominação contábil que, não, provisão. Apesar de ser imprescindível para a atividade da empresa, desde o seu início e também, apesar de sua obrigatoriedade imposta pelo órgão regulador e fiscalizador, não há outra denominação que, não, provisão, logo, não há como discordar que a denominação mais apropriada seja de provisão.

É de fato uma provisão técnica e, não, uma obrigação, contas a pagar. Provisão técnica porque é condição disposta pelos órgãos que regulam as atividades nuclear ou termonuclear. Como pudemos discernir das Notas Explicativas acima transcritas, são valores estimados de forma determinada pela regulamentação aplicável e devem ser reconhecidos na medida em que as receitas são realizadas e registradas contabilmente, a fim de bem quantificar o lucro líquido do exercício ou prejuízo contábil. Esses fatos não lhes conferem obrigatoriedade ou certeza para considerá-la encargos ou despesas. Continua sendo uma provisão, o valor quantificável é razoável, mas pode ser alterado a qualquer momento em virtude de questões tecnológicas e não tem destinatário.

Ricardo Mariz de Oliveira, in “Fundamentos do Imposto de Renda”¹, a regra de outro para dedutibilidade das despesas é que sejam necessárias:

“Trata-se de regra que se aplica a todas as despesas para as quais não haja uma norma específica sobre a sua dedutibilidade, as quais representam a enorme maioria delas.

Entretanto, para determinados tipos ou espécies de despesas há normas especiais que, como já aludido, podem (a) proibir a dedutibilidade de uma determinada despesas, ou (b) limitar o valor da sua dedutibilidade, ou (c) condicionar a sua dedutibilidade ao cumprimento de algum requisito, o qual pode ser uma determinada forma de comprovação, ou (d) determinar a dedução em período-base diferente daquele no qual tenha sido contabilizada, ou ainda (e) atribuir-lhe algum tratamento fiscal

específico (como certas deduções em dobro, a título de incentivo fiscal)."

O conceito de necessidade foi introduzido pelo artigo 47 da Lei nº 4506/1964, in verbis:

"Art. 47 – São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normas no tipo de transações, operações ou atividades da empresa."

O conceito de despesa operacional de que trata o artigo 47 acima tem implícita a tributação da renda de que trata o artigo 153, III, da Constituição Federal e artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Assim, para a averiguação da dedutibilidade das despesas na determinação do imposto de renda da pessoa jurídica, devem primeiramente atestar que estão relacionadas às atividades da empresa ou à sua fonte produtora. A dedutibilidade está condicionada à necessidade, usualidade ou normalidade dessas despesas para manutenção das atividades empresariais. Necessárias são as despesas são visivelmente comuns para a realização de determinada atividade, que são necessário naquele determinado setor da economia ou mercado para se manter a receita almejada no empreendimento. A usualidade ou a normalidade se verifica numa gama maior de circunstâncias, abrangendo todos os atos praticados pela empresa, suas transações, operações ou atividades. Havendo relação clara entre as despesas e a atividade empresarial, a princípio, a despesa é dedutível.

Como regra geral, quando não há a expressa obrigação de adicionar a despesa incorrida pela empresa, vemos que a conclusão pela indedutibilidade, tanto na jurisprudência administrativa que temos como nos vários pronunciamentos técnicos tributários, tem se pautado por se tratar de mera liberalidade, ao interpretar o artigo 47 citado. A conclusão é que não há vínculo da despesa analisada com a atividade empresarial.

No caso em comento, não há dúvida sobre a necessidade, não se trata de liberalidade, de forma alguma, aliás, trata-se de obrigatoriedade. Tanto é obrigatório que não se pode conceder a licença se não houver comprometimento expresso e registrado nas demonstrações financeiras, resguardado o recurso, para que se cumpra as determinações e convenções internacionais de segurança da desativação da atividade nuclear. Logo, há um interesse maior, que foge até aos limites da própria atividade, que é a preservação do meio ambiente e dos habitantes. É um cuidado que somente traz benefícios no futuro, não são atos de simples liberalidade. É um gasto essencial para a exploração das atividades empresariais e, sim, vinculadas à fonte produtora.

Ocorre que, para serem consideradas despesas necessárias, é importante que tenham sido observadas as prescrições legais quanto à regular escrituração e à comprovação dos mesmos. Para o caso, a comprovação dos gastos ainda não ocorreu, foram apenas

estimados e ocorrem somente ao final da atividade empresarial. Assim, apesar de mandatória, obrigatória, não é possível cumprir com pressuposto primeiro da dedutibilidade de uma despesa operacional, que é a comprovação. Passamos, então, a verificar se pode ser considerada passivo ou obrigação.

Poder-se-ia alegar que tendo em vista a correspondência das receitas e despesas, uma vez que na tarifa de energia é computada essa despesa, seguindo o regime de competência, tal despesa poderia ser deduzida. Ocorre que a comprovação é fator crucial para a qualificação das despesas como dedutível. O reconhecimento das receitas ou rendimentos no mesmo período que os custos pagos ou incorridos para ganhá-las é uma regra para o registro contábil que não tem respaldo tributário, não prevalece aqui.

Em 2005, a Divisão de Tributação da Superintendência da Secretaria da Receita Federal na 7ª Região Fiscal, ratificou por intermédio do Parecer DISIT nº 48/05, o seu entendimento, ao concluir que *"... a despesa de descomissionamento representa efetivamente uma provisão que deve ser contabilizada para efeito de apuração do resultado da entidade, mas por força do art. 335 do RIR/99, a mesma, por não estar no rol daquelas consideradas dedutíveis, deve ser adicionada ao Lucro Líquido para efeito da determinação do Lucro Real e da CSLL (Art 2º da Lei nº 8.034/90)"*.

Nos termos do Pronunciamento Técnico (PT) CPC 25:

"Provisão é um passivo de prazo ou de valores incertos.

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

Evento que cria obrigação é um evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

(a) Contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);

(b) Legislação, ou

(c) Outra ação da lei.

Obrigação não formalizada é uma obrigação que decorre das ações da entidade em que:

(a) Por via de padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

(b) Em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Passivo contingente é:

(a) Uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não

de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou

(b) Uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecido porque:

i. Não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou

ii. o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.”

Segundo o item 14 do mesmo PT CPC 25, uma provisão deve ser reconhecida quando:

(a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;

(b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e

(c) Possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.”

A diferença entre uma provisão e outros passivos, quando reconhecidos nas demonstrações financeiras, é a incerteza quanto ao prazo ou ao valor a ser desembolsado no futuro. Será uma Obrigação quando derivada de lei, que não tenha incerteza quanto ao prazo ou valor a ser desembolsado no futuro. Uma obrigação, considerada Contas a Pagar, pode haver incertezas, como por exemplo, férias dos empregados ou serviços não formalmente acordados com o fornecedor ou não pagos/faturados, mas é uma incerteza muito menor que a contida numa provisão.

O PT CPC 25 define Obrigação Presente:

“15. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço.

16. Em quase todos os casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros – como em um processo judicial por exemplo-, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade deve determinar se a obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço. Com base em tal evidência:

(a) quando for mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade deve reconhecer a provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e

(b) quando for mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos (ver item 86).”

Novamente, não há dúvidas que é obrigatório, nos termos da legislação acima, que uma empresa que desenvolva atividades nucleares tenha o plano do descomissionamento executado consoante ditames dos órgãos fiscalizadores (Minas e Energia e Meio Ambiente), bem como ditames das Convenções Internacionais. Assim, a própria constituição da empresa cria obrigação presente, uma vez que a concessão da licença, sua autorização para funcionar, prescinde do comprometimento da sua desativação. Tem-se assim toda a evidência disponível que existe uma obrigação presente na data do balanço.

Em sendo uma Obrigação Presente derivada da sua própria existência e autorização dos órgãos reguladores, estamos, sim, diante de um Passivo. Ocorre que essa obrigação não foi formalizada com os fornecedores de produtos e serviços. Com isso, apesar de haver um plano para a desativação, com os recursos financeiros calculados consoantes metodologia acordada ou mesmo emanada do próprio órgão regulador, o prazo ou os valores são incertos.

O “Manual de Contabilidade Societária², ao definir Provisão, chega à seguinte conclusão:

“Uma provisão é um obrigação legal ou uma obrigação não formalizada presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, de prazo ou valores incertos, cuja liquidação resultará em entrega de recursos.”

Ao tratar da “Provisão para reestruturação (inclusive a relativa à descontinuidade de operações)”³ diz que:

*“ O CPC 25 trata das condições e características da provisão para reestruturação decorrente de **obrigações não formalizadas**. Enquadram-se na definição de reestruturação os eventos oriundos da venda ou extinção de uma linha de negócios; fechamento de fábricas ou de uma linha de negócios; fechamento de fábricas ou locais de negócios de um país ou região ou sua realocação; mudanças na estrutura da administração, como por exemplo: a eliminação de níveis gerenciais; e reorganizações com efeito relevante na natureza e foco das operações da entidade.*

Com relação às condições para que o processo de reestruturação dê origem ao reconhecimento de uma provisão, deve existir: (a) um plano formal detalhando a operação de

² “Manual de Contabilidade Societária”, Sérgio Iudicibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP, São Paulo, Atlas. 2010. Página 339.

³ Obra citada página 337.

reestruturação; (b) uma expectativa válida naqueles que serão afetados pelo processo de reestruturação, seja iniciando a implementação do plano ou pelo anúncio das principais características e impactos do referido plano.

Uma provisão para reestruturação deve incluir somente os desembolsos diretos decorrentes da operação de reestruturação, que são: (a) necessariamente ocasionadas pela reestruturação; e (b) não associadas às atividades em andamento da entidade. Com isso, a provisão não deve incluir custos relacionados a: (a) novo treinamento ou remanejamento da equipe permanente; (b) propaganda e marketing; ou (c) investimentos em novos sistemas e redes de distribuição.”

Descrevemos os excertos por bem definir e concluir que a despesa que aqui estamos diante é uma obrigação ainda não formalizada, apesar de obrigatória por conta do regulamento dos órgãos reguladores, com prazos incertos (data da desativação, que não é certa, mas estimada) e valores também incertos (também foram estimadas consoantes determinadas metodologias). Dessa forma, a conclusão do Parecer DISIT acima transcrito, parece-nos correta, uma vez que se trata de provisão e, não, obrigação ou contas a pagar, por não ter valor e data certos.

O entendimento não é somente embasado nos pronunciamentos técnicos contábeis, mas também no Direito. In “Tratado de Direito Privado”⁴, Pontes de Miranda, Tomo XXII, páginas 32 a 36, e 40 temos que:

“direito corresponde a dever, de que o devido é objeto a prestar-se, e a pretensão corresponde obrigação, sem que se possa negar que há pretensões e obrigações fora do direito de obrigações.

...

O negócio jurídico de direito das obrigações irradiam pretensões pessoais, isto é, pretensões a que alguém possa exigir de outrem, devedor, que dê, faça, ou não faça, em virtude de relação jurídica só entre eles.

.....

Em sentido estrito, “obrigação” é a relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao devedor, ou a algumas, pode ser exigida, pela outra, creditor, ou outras, prestação. Do lado do credor, há a pretensão, do lado do devedor, a obrigação. Logo se percebem as ambiguidades que advêm de se chamar obrigação à dívida e de se deixar de distinguir do crédito exigível o não-exigível.”

...É indiferente ver-se a relação jurídica do pólo positivo, ou desse para aquele. Não há credor sem alguém que deva: nem devedor sem alguém a que se deva.”

⁴ Tratado de Direito Privado”⁴ Pontes de Miranda, Tomo XXII, páginas 32 a 36, e 40. Campinas, Bookseller, 2003

Enquanto provisão, o valor sendo incerto ou o prazo do pagamento incerto, não foi aperfeiçoado para ser uma obrigação. Há o devedor, mas não se definiu o credor, nem prazo ou valor.

Assim, não foi incorreta a denominação introduzida pelo Manual de Contabilidade do Setor Elétrico já acima transcrito.

O Auto de Infração sob comento tem como fundamento legal:

- o artigo 249 do RIR/99, o qual dispõe sobre as provisões indedutíveis a serem adicionada à apuração do lucro real/prejuízo fiscal; e,

- os artigos 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; artigo 19 da Lei nº 9.249/95; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; artigo 273 do RIR/99; artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições, que dispõe que as provisões consideradas indedutíveis na apuração do lucro real/prejuízo fiscal devem ser também adicionadas na apuração da base de cálculo da CSLL.

As provisões que podem ser consideradas dedutíveis na determinação do lucro real ou base de cálculo da CSLL estão expressamente elencadas em lei. A provisão de comissionamento não está dentre as elencadas. Como exemplo de provisão técnica que foi considerada dedutível, temos o artigo 336 do RIR/99, a saber:

“Art. 336. São dedutíveis as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).”

Assim, essas provisões não são somente obrigatórias, por determinação do órgão fiscalizador, são também dedutíveis, pois há permissão expressa para sua dedutibilidade. Além dessas provisões técnicas admitidas como dedutíveis na determinação do lucro real, temos também as provisões de férias e décimo terceiro salário, que foram elencadas nos artigos 337 e 338 do RIR/99. Vimos que dentre as provisões elencadas, não consta a “Provisão para Descomissionamento”, determinada pelos órgãos reguladores de rejeitos nucleares. Portanto, ao caso sob análise, aplica-se a indedutibilidade das provisões disposta no artigo 249, I, do RIR/99, e artigo 2º, “c”, item 3, da Lei nº 7689/88, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com isso, meu voto é no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Nereida de Miranda Finamore Horta, relatora.

(assinado digitalmente)

Processo nº 18471.001076/2005-94
Acórdão n.º **1202-000.983**

S1-C2T2
Fl. 14

CÓPIA