



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

**Processo n°** 19515.722282/2012-70  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.558 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de março de 2016  
**Matéria** IRPJ. Glosa de provisão para pesquisa e desenvolvimento.  
**Recorrente** AES TIETE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

SETOR ELÉTRICO. INVESTIMENTOS. PESQUISA E DESENVOLVIMENTO.

Os investimentos para a pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico previsto no artigo 4º, II, da Lei nº 9.991/00, somente podem ser considerados despesas dedutíveis quando incorridos os correspondentes dispêndios e, ainda assim, não se caracterizarem como bens mensuráveis na forma de ativos (tangíveis ou intangíveis).

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido, em primeira rodada de votação, o Conselheiros Ricardo Marozzi Gregorio (Relator) que votou para, de ofício, baixar o processo em diligência. Em segunda rodada, em que todos participaram, a proposta de negar provimento ao recurso, onde todos participaram, foi unânime. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor apenas em relação a negativa de proposta de converter o julgamento em diligência.

*Documento assinado digitalmente.*

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

## Relatório

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração digital do sistema e-Processo.

Trata-se de recurso voluntário interposto por AES TIETE S/A contra acórdão proferido pela DRJ/São Paulo I que concluiu pela procedência total dos lançamentos efetuados.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da Defis/São Paulo, referentes ao IRPJ e CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes ao ano-calendário de 2008, totalizaram o valor de R\$ 6.061.121,03. A autuação promoveu a glosa de provisão para pesquisa e desenvolvimento.

Em seu Termo de Constatação, a autoridade fiscal assim descreveu o caso:

### 1 - ASPECTOS PRELIMINARES

O contribuinte é pessoa jurídica concessionária de serviço público de geração de energia elétrica registrada junto ao CNPJ com sede inicialmente na cidade de São Paulo - SP, transferida para a cidade de Barueri / SP no curso da ação fiscal.

O contribuinte apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIPJ para o ano-calendário 2008 optando pela apuração de seu resultado pelo Lucro Real Anual.

O presente Termo de Constatação trata os efeitos tributários decorrentes de falta de adição ao Lucro Real de despesas não dedutíveis. As demais questões objeto da ação fiscal foram tratadas em outros Termos.

No curso desta ação fiscal, foi lavrado, anteriormente, auto de infração contra o contribuinte referente a IRPJ do ano-calendário 2008 (além de outros períodos). Em razão disso, o Lucro Real antes de compensações, e antes de imputadas as infrações aqui tratadas, considerado neste auto de infração, é a soma do Lucro Real antes de compensações declarado em DIPJ e o resultado de infrações apuradas em autos de infrações anteriores.

### 2 - ANDAMENTO DA AÇÃO FISCAL

A presente ação fiscal teve início com objetivo de análise de fatos relativos ao IRPJ do ano-calendário 2008, mediante ciência ao contribuinte, por via postal, em 04/05/2011, de Termo de Início de Ação Fiscal. Foi solicitado ao contribuinte, nesse

ato, documentação societária, e comprovantes de entrega de arquivos SPED, demonstrativos e comprovantes de despesas operacionais do contribuinte, bem como esclarecimentos relativos a incorporações de empresas realizadas pelo contribuinte.

Em 20/05/2011, o contribuinte apresentou pedido de prorrogação de prazo para atendimento a intimação até o dia 13/06/2011, tendo também apresentado documentação societária atualizada juntamente com o citado pedido de prorrogação de prazo.

Em 13/06/2011, o contribuinte apresentou as respostas à primeira intimação, tendo juntado cópias de procuração (Doc 1) e de documentação societária completa (Doc 2), cópias de recibos de entrega do SPED Contábil do ano-calendário 2008 (Doc 3), cópias de balancetes mensais de 2008 (Doc 4), detalhamento da linha "Outras despesas operacionais" da DIPJ do ano-calendário 2008 (Doc 5), além de outros documentos.

Em 16/06/2011 o contribuinte foi cientificado por via postal de Termo de Ciência e Constatação notificando-o de que a Receita Federal procederia ao acesso à contabilidade do contribuinte do ano-calendário 2008 apresentada ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

Em 04/07/2011, o escopo da presente ação fiscal foi estendido para incluir a análise de fatos relativos à apuração de PIS/PASEP e COFINS dos anos-base 2007 a 2010, análise esta já concluída e documentada em Termo de Constatação próprio. Em razão disso, o contribuinte foi cientificado em 20/07/2011 de novo Termo de Intimação requerendo novas informações.

Em 03/08/2011, compareceu a Fiscalização ao estabelecimento do contribuinte onde foram prestados esclarecimentos, por diretores e gerentes indicados pelo contribuinte, quanto às operações de incorporação das empresas AES Tietê Participações SA e AES Gás Empreendimentos Ltda. Todas as informações prestadas nessa ocasião foram posteriormente ratificadas pelo contribuinte em respostas a intimações no curso da presente ação fiscal.

Em sequência, o contribuinte apresentou em 09/08/2011 pedido de prorrogação de prazo para atendimento à intimação até dia 29/08/2011, tendo sido então lavrados e cientificados ao contribuinte em 18/08/2011 e em 22/08/2011, respectivamente, o Termo de Intimação lavrado em 15/08/2011 e o Termo de Intimação - Complementar lavrado em 18/08/2011.

Em 29/08/2011, o contribuinte apresentou novos elementos e esclarecimentos, respondendo às questões elencadas no Termo de Intimação de 20/07/2011, e apresentando os seguintes elementos: procuração e documentação societária, comprovantes de entrega de arquivos SPED dos anos-calendário 2009 e 2010 (Doc 1), balancetes mensais de 2009 e 2010 (Doc 2), e outros documentos.

Em 05/09/2011, o contribuinte apresentou dois pedidos de prorrogação de prazo para atendimento às intimações dos dias 18/08/2011 e 22/08/2011. Em 15/09/2011, o contribuinte apresentou as respostas às duas intimações.

Em 30/09/2011, o contribuinte foi novamente intimado a apresentar novos esclarecimentos e documentos, tendo atendido à intimação em 31/10/2011.

Foi então lavrado auto de infração relativo a efeitos fiscais de operações de incorporação realizadas pelo contribuinte, sendo encerrada parcialmente a ação

fiscal em relação a esse assunto, permanecendo a mesma em aberto em relação aos demais fatos analisados.

Em 16/01/2012, foi lavrada nova intimação requerendo do contribuinte esclarecimentos e apresentação de documentos comprobatórios de despesas operacionais do ano-calendário 2008, especialmente as componentes da linha da DIPJ "Outras despesas operacionais", tendo sido os elementos apresentados pelo contribuinte.

Em 05/03/2012 foi lavrada nova intimação solicitando do contribuinte apresentação de Balanço Patrimonial atualizado (ref. 2011). O Balanço atualizado foi apresentado pelo contribuinte.

Por fim, foi lavrada intimação em 05/04/2012 e re-intimação em 09/05/2012, solicitando maiores esclarecimentos sobre despesas operacionais que não haviam sido suficientemente detalhadas, dentre elas as despesas operacionais registradas pelo contribuinte na conta contábil 61599005 - Outros - P&D. O elementos foram apresentados pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado, em 24/07/2012, a apresentar extrato da conta contábil de provisão passiva 21181803 - Provisão para P&D - Investimento, bem como descrição de projetos e extratos de dispêndios efetivamente realizados. O contribuinte apresentou os documentos solicitados, dentre eles os extratos da conta contábil 21181803 - Provisão para P&D - Investimento compreendendo o período entre 2006 e 2011, e ainda incluiu extrato de período compreendido entre 2010 e 2011 da conta contábil 22191830, que tem a mesma natureza da conta 21181803, mas representa provisões de longo prazo.

Foram ainda lavrados outros Termos, regularmente cientificados ao contribuinte, no curso da ação fiscal.

### 3 - DESPESAS DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO - P&D

O contribuinte foi intimado a esclarecer a origem, e comprovar com documentos, as despesas operacionais registradas na conta contábil 61599005 - Outros - P&D durante o ano-calendário 2008. Em informação prestada, esclareceu:

*"Ressalte-se que a legislação de P&D determina que a empresa efetue pesquisa e desenvolvimento de projetos referentes à sua área de atuação, e em razão dessa obrigatoriedade, tais despesas tornam-se dedutíveis."*

As informações prestadas pelo contribuinte, e os documentos e legislação por ele apresentados, foram juntados aos autos.

Os investimentos em pesquisa e desenvolvimento determinados pela ANEEL são calculados, mês-a-mês, como um percentual da receita operacional, tendo sido calculado pelo contribuinte conforme planilha juntada aos autos.

Os investimentos dividem-se em três partes distintas:

- a) Contribuição ao FNDC/FINEP, que deve ser provisionado pelo contribuinte mensalmente durante 2008 e recolhido em parcela única em 2009;
- b) Contribuição para o MME (Ministério das Minas e Energia), também provisionado pelo contribuinte mensalmente durante 2008 e recolhido em parcela única em 2009;

- c) Investimento direto: essa parcela deve ser investida diretamente pelo contribuinte em programas de pesquisa e desenvolvimento.

Sendo assim, as parcelas 'a' e 'b' podem ser consideradas despesas efetivas, pois trata-se de desembolsos compulsórios referentes a 2008, cujo pagamento efetivo se deu em 2009. O contribuinte comprovou o recolhimentos dessas duas parcelas, tornando-se as mesmas dedutíveis ainda em 2008 em razão do regime de competência. O contribuinte também apresentou comprovantes de recolhimentos de parcelas mensais de contribuições à FINEP e ao Ministério de Minas e Energia recolhidas durante os meses de 2008.

Já quanto à parcela de Investimento ('c'), não se trata de contribuição compulsória, mas de mera provisão (ainda que compulsória), que deveria ter sido efetivamente empregada pelo contribuinte em pesquisa, mas não o foi em 2008, como será a seguir esclarecido.

Como se observa pelos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, bem como das normas da ANEEL citadas, o contribuinte constituiu provisão passiva compulsória durante o ano-calendário 2008, nos termos determinados em Nota ANEEL, para fins de pesquisa e desenvolvimento, registrada contabilmente na conta contábil de provisão passiva 21181803 - Provisão para P&D - Investimento, cujo valor no final de 2008 era R\$ 23.157.975,40, com saldo inicial em 2008 de R\$ 13.402.260,06.

O provisionamento realizado em 2008 teve como contra-partida a conta de despesa 6199005 - Outros - P&D, com saldo de despesa acumulada incorrida do início até o final de 2008 no valor de R\$ 15.958.914,64, sendo que nesse montante estão incluídas as parcelas 'a', 'b' e 'c' acima descritas. A parcela de despesa registrada na conta 6199005 - Outros - P&D que corresponde à contra-partida das provisões para investimento (parcela 'c' acima descrita), conforme planilha de apuração apresentada pelo contribuinte, totaliza, em 2008, R\$ 6.387.412,65.

A provisão passiva para investimento (conta contábil 21181803 - Provisão para P&D - Investimento) sofreu também incidência de variação monetária passiva, contabilizada na conta da provisão, tendo como contra-partida a conta contábil de despesa financeira 63503007 - Variações Monetárias Diversas.

(...)

O montante de variações monetárias passivas geradas a partir da provisão para investimento, em 2008, é de R\$ 2.088.636,55.

De acordo com as normas da ANEEL, o contribuinte teria a obrigação de investir esse valor provisionado em projetos de pesquisa e desenvolvimento. Nos termos da legislação tributária, apenas após efetivamente investidos esses valores, os comprovantes das despesas poderiam ser deduzidos como despesas operacionais.

Contudo, a análise sumária dos saldos da conta de provisão 21181803 - Provisão para P&D - Investimento, entre 2008 e 2011, demonstra que o saldo dessa conta aumentou constantemente durante o ano-calendário 2008 (e continuou aumentando até o final de 2011, conforme demonstra extrato consolidado da conta contábil apresentado pelo contribuinte), demonstrando que o contribuinte não aplicou os recursos provisionados em projetos de pesquisa e desenvolvimento conforme determinado pela ANEEL.

Cabe esclarecer que o contribuinte fez transferências contábeis entre as contas contábeis 21181803 e 22191830. Todavia, essas são transferências de saldos parciais entre duas contas contábeis de provisão passiva, diferindo apenas no aspecto de curto ou longo prazo, não representando emprego efetivo dos recursos provisionados.

As meras provisões efetuadas pelo contribuinte, apesar de terem sido feitas em atendimento a normas da ANEEL, não são consideradas provisões dedutíveis, por absoluta falta de previsão legal para dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores provisionados a esse título, especialmente considerando o fato de que esses valores não foram efetivamente empregados em pesquisas durante 2008.

O Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto 3.000/99) determina:

*Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).*

Nos artigos seguintes, o RIR/99 prevê a possibilidade de dedução, como despesa, das 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, das provisões para férias e 13º. Salário, e da provisão para Imposto de Renda.

Como se verifica, as possibilidades de dedução de provisões da base de cálculo do IRPJ, e por conseguinte da CSLL, são exaustivas e expressamente determinadas no Regulamento do Imposto de Renda, não estando contemplada na legislação do Imposto a provisão constituída pelo contribuinte.

Sendo assim, apesar da alegação do contribuinte de que o mesmo seguiu norma da ANEEL, não há previsão legal, na legislação do IRPJ e da CSLL, de dedutibilidade da provisão para P&D constituída pelo contribuinte, sendo essa despesa indedutível por absoluta falta de previsão legal para sua dedutibilidade.

Além disso, cabe destacar que a provisão foi constituída para que fosse efetivamente empregada em Pesquisa & Desenvolvimento (P&D), requisito que não foi cumprido pelo contribuinte.

Em atendimento a intimação, o contribuinte apresentou relação de projetos e supostos extratos de dispêndios realizados. Contudo, esses supostos dispêndios não se encontram registrados contabilmente contra a provisão passiva, fazendo com que o saldo das contas de provisão cresçam indefinidamente. Dessa forma, não estando contabilizados dispêndios que fossem comprovadamente decorrentes da utilização das provisões constituídas, não há como considerar os investimentos efetivamente realizados.

Não foi localizada adição, no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, desses valores.

Pelos elementos aqui expostos, não há como prosperar a dedução de despesa não incorrida efetivamente e não registrada de forma devida.

Considerando que a provisão para investimento efetuada pelo contribuinte não encontra amparo legal para dedutibilidade do Lucro Real, as variações monetárias apuradas pelo contribuinte sobre esse valor são, também, indedutíveis, visto tratar-se de variações monetárias também indevidas.

Dessa forma, pelas razões de fato e de direito elencadas, as despesas com provisão para P&D, parcela relativa a investimento próprio, registradas pelo contribuinte na conta contábil 6199005 - Outros - P&D, bem como as variações monetárias passivas dela decorrentes registradas na conta contábil 63503007 - Variações Monetárias Diversas, devem ser adicionadas ao Lucro Real mediante lançamento de ofício do IRPJ e CSLL devidos em razão da indedutibilidade dessas provisões.

Segundo o relatório da decisão recorrida, a impugnante alegou que: (a) dirigiu, em bases anuais, investimento equivalente a, no mínimo, 1% de sua receita operacional líquida para a pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, dos quais, 40% (e esse é o ponto questionado pela fiscalização), teriam sido alocados para projetos de pesquisa e desenvolvimento conforme regulamentos da ANEEL; (b) essa obrigação subsistiria mesmo que o projeto fosse reprovado pela ANEEL ou, se aprovado, tivesse seus respectivos custos de execução não reconhecidos, sendo assim, a própria ANEEL determinaria estornos na conta de P&D com o consequente aumento do saldo da conta (tal como ocorreu no caso em tela); (c) o valor lançado sob o aludido fundamento seria irreversível, nesse sentido, a rubrica da provisão não teria, propriamente, tal natureza; (d) considerando que esse investimento era uma obrigação, trata-se de despesa operacional; (e) seu direito à dedução respeita apenas o correspondente período de apuração em que incorrida tal despesa, independentemente da realização dos gastos; e (f) solicita a conversão do julgamento em diligência para provar que efetivamente realizou investimentos no ano de 2008.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 2ª Turma da já mencionada DRJ/São Paulo I proferiu o Acórdão nº 16-49.692, de 21 de agosto de 2013, por meio do qual decidiu pela procedência total do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2008

INTIMAÇÃO DO ACÓRDÃO. ADVOGADO DO CONTRIBUINTE.

Compete à autoridade preparadora do feito e não à julgadora praticar o ato de intimação do Acórdão resultante de julgamento. Demais disso, dita intimação é feita ao sujeito passivo e assim direcionada ao domicílio tributário por ele eleito junto à RFB, segundo disposições do Decreto nº 70.235, de 1972.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. Não cabe conversão do julgamento em diligência quando o ponto de discórdia versa matéria de direito ou, ainda, mesmo que toque matéria de fato, esta já se encontra suficientemente esclarecida nos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

SETOR DE ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIO COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO. OBRIGAÇÃO LEGAL. NECESSIDADE DE SUA CONCRETUDE PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

O pleno cumprimento da obrigatoriedade de investimento em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, isso por parte dos prestadores de serviço correlato, se dá com a prova da aplicação dos recursos reservados para esse justo propósito. O só inaugural registro de conta serviente a guardar dita segregação de recursos (no caso particular, porção equivalente a 40% de 1% da receita operacional líquida do prestador de serviço art. 2º, c/c art. 4º, inciso II, da Lei nº 9.991, de 2000), não pode ser visto como suficiente a formar item despesa/custo a ser levado contra as bases de cálculo de IRPJ/CSLL. Até aí o que se tem é mera potência d'um dispêndio (despesa/custo). Para que dita potência se torne ato (isto é, vingue em dispêndio incorrido, e, a partir daí, aberta que ficaria só agora então, a discussão de sua possível dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ/CSLL), há de se ter a contabilização e o respectivo documentário de suporte dos específicos dispêndios verdadeiramente incorridos. Por outra, o que se exige é a realização do termo “*aplicar*”, efetivamente aplicar, que se encontra no *caput* do mencionado art. 2º da Lei nº 9.991, de 2000.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (Pis), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

Inconformada, a empresa autuada apresentou recurso voluntário no qual, além do que foi deduzido na impugnação, alega que: (i) ao contrário do que disse a decisão recorrida, havia apresentado as notas fiscais e comprovantes de pagamento correspondentes a cerca de 88% do valor contabilizado em 2008, evidenciando o efetivo desembolso das despesas incorridas; (ii) os investimentos anuais são irreversíveis (nunca são devolvidos), por isso, resta claro que são despesas e não provisões, ainda que os efetivos desembolsos venham a ocorrer no futuro, tal como ocorrido no caso em tela (tal ponto não foi analisado pelas autoridade julgadoras); (iii) os ativos da empresa foram consumidos quando do registro contábil do investimento; e (iv) não se trata de cumprimento abstrato da lei, mas de uma despesa efetivamente incorrida.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A discussão cinge-se à possibilidade de considerar dedutíveis, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores alocados para futuros projetos de pesquisa e desenvolvimento, os quais serão diretamente promovidos pela empresa, conforme a normatização contida na Lei nº 9.991/00, *verbis*:

*Art. 2º As concessionárias de geração e empresas autorizadas à produção independente de energia elétrica ficam obrigadas a aplicar, anualmente, o montante de, no mínimo, 1% (um por cento) de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, excluindo-se, por isenção, as empresas que gerem energia exclusivamente a partir de instalações eólica, solar, biomassa, pequenas centrais hidrelétricas e cogeração qualificada, observado o seguinte: (Redação dada pela Lei nº 10.438, de 26.4.2002)*

(...)

*Art. 4º Os recursos para pesquisa e desenvolvimento, previstos nos arts. 1º a 3º, exceto aquele previsto no parágrafo único do art. 1º, deverão ser distribuídos da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.111, de 2009)*

*I – 40% (quarenta por cento) para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, criado pelo Decreto-Lei nº 719, de 31 de julho de 1969, e restabelecido pela Lei nº 8.172, de 18 de janeiro de 1991; (Redação dada pela Lei nº 10.848, de 2004)*

*II – 40% (quarenta por cento) para projetos de pesquisa e desenvolvimento, segundo regulamentos estabelecidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL; (Redação dada pela Lei nº 10.848, de 2004)*

*III – 20% (vinte por cento) para o MME, a fim de custear os estudos e pesquisas de planejamento da expansão do sistema energético, bem como os de inventário e de viabilidade necessários ao aproveitamento dos potenciais hidrelétricos. (Incluído pela Lei nº 10.848, de 2004)*

Os valores glosados pela fiscalização coadunam-se com os recursos mencionados no inciso II do artigo 4º da Lei acima transcrita.

Segundo a recorrente, de acordo com o entendimento que se extrai do Manual do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica do ano de 2008, tais recursos constituem uma obrigação que subsistiria mesmo que o projeto fosse

reprovado pela ANEEL ou, se aprovado, tivesse seus respectivos custos de execução não reconhecidos. Confira-se o trecho reproduzido no recurso voluntário:

*O presente Manual de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica estabelece as diretrizes e orientações para a elaboração de projetos de P&D regulados pela ANEEL. Os projetos de P&D deverão estar pautados pela busca de inovações para fazer frente aos desafios tecnológicos e de mercado das empresas de energia elétrica. A pesquisa empresarial no setor de energia elétrica deverá ter metas e resultados previstos bem definidos, porque é diferente da pesquisa acadêmica pura, que se caracteriza pela liberdade de investigação.*

*Dessa maneira, para cumprir a obrigação de investir em P&D, as Empresas deverão enviar à ANEEL seus projetos, contendo, principalmente, informações sobre os resultados esperados e sua aplicabilidade, custos previstos para execução e expectativa de retorno financeiro, pertinência do estudo a temas de interesse do setor elétrico, grau de inovação ou avanço tecnológico pretendido. Após a execução do projeto, a ANEEL fará uma avaliação criteriosa dos resultados alcançados e dos gastos incorridos, para fins de aprovação do projeto e reconhecimento dos investimentos realizados. Os gastos não reconhecidos num dado projeto aprovado deverão ser estornados à Conta de P&D (Conta Contábil 211.91.7.3, ou equivalente, para os produtores independentes e autorizados) e remunerados pela SELIC a partir de suas datas de registro contábil. O mesmo procedimento se aplica para os gastos incorridos em projetos reprovados.*

Acrescenta que apenas a partir da data de início da execução do projeto é que a empresa poderá realizar despesas vinculadas a sua execução, fazendo uso dos recursos disponíveis na conta de P&D da empresa (item 6.4 do mesmo Manual). Entretanto, como não há previsão de restituição de quaisquer valores à empresa, entende que o investimento ocorre no momento da disponibilização dos recursos e não, da execução do projeto.

A DRJ, contudo, concordou com a autoridade fiscal no sentido de que a contabilização do investimento em P&D tem natureza apenas potencial de se transformar em uma efetiva despesa. Esta última só se concretiza quando efetivamente incorrida e deve ser comprovada com a documentação que lhe dê suporte.

A autoridade fiscal chegou a perquirir acerca dos dispêndios relacionados aos investimentos alocados no ano-calendário fiscalizado. Mas, verificou que os dispêndios apresentados pela empresa, em atendimento às intimações, não se encontram registrados contabilmente contra as contas passivas representativas dos investimentos alocados. Notou, inclusive, que havia uma tendência de crescimento indefinido dessas contas. Conclui, assim, que não havia como considerar os investimentos efetivamente realizados.

A recorrente, no entanto, insiste que apresentou notas fiscais e comprovantes de pagamento correspondentes a cerca de 88% do valor contabilizado em 2008. Para ela, isso evidenciaria o efetivo desembolso das despesas incorridas. Em caso de dúvidas, propugna pela conversão do julgamento em diligência.

De fato, de fls. 1023 a 1288 e de fls. 1359 a 1591, constato a existência de alguns documentos indicativos de projetos, notas fiscais e pagamentos. Esses documentos, todavia, salvo algum engano, na sua totalidade, foram emitidos em datas posteriores ao ano de 2008. Ademais, não existe qualquer peça explanatória que permita fazer sua associação com os investimentos alocados em 2008.

Como assinalado pela instância *a quo*, o fato de a empresa ter dado cumprimento as normas prescritas na Lei nº 9.991/00 não permite concluir que incorreu em despesas dedutíveis para fins da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. O voto condutor da decisão recorrida chega a constatar que o já referido Manual do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica faz referência ao Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica (MCSEPE). Este último determina a contabilização dos investimentos de maneira tal que os valores alocados sejam creditados em conta passiva (acima mencionadas) e debitados em uma conta de resultado de natureza meramente retificadora, ou seja, os valores ali lançados devem ser transferidos no encerramento do exercício.

Adicione-se a isso, que é possível também constatar (conforme expresso no item 8.1 do Manual do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica) que, quando da conclusão dos projetos, os gastos efetuados que resultarem em bens (tangíveis e intangíveis) devem ser transferidos para o ativo imobilizado da empresa. Portanto, não necessariamente consubstanciarão despesas, mas, poderão originar ativos que integrarão o próprio patrimônio da empresa.

Destarte, não assiste razão à recorrente ao tentar associar a obrigação de fazer o investimento com o nascimento de uma imediata despesa operacional. Pode até ser que o recurso alocado como investimento venha a se revestir de uma despesa, mas isso não é totalmente garantido. Ademais, essa despesa não necessariamente será incorrida no mesmo período de apuração em que se deu a alocação do investimento.

Se é verdade que os documentos apresentados à fiscalização representam cerca de 88% do valor contabilizado em 2008, aparentemente sua totalidade refere-se a despesas incorridas em anos posteriores. Isso se não chegarem a originar os bens tangíveis ou intangíveis acima referidos.

Diante disso, desde já afasto a proposta de conversão em diligência para atestar a realização dos investimentos.

E não se diga que a antecipação da apropriação das despesas representou mera postergação do pagamento dos tributos envolvidos. Para que se pudesse chegar a essa conclusão haveria que se ter uma inequívoca associação entre os valores das despesas antecipadas e das despesas posteriormente incorridas. Isso, como já ressaltado, não foi demonstrado. Ainda assim, a simples reversão, em períodos posteriores, das despesas antecipadas não garante a espontânea postergação do pagamento. Nesse sentido, veja-se o que dispõem os itens 6 a 9 do Parecer Normativo Cosit nº 2/96:

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexistência de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º. Por isso, após efetuados os procedimentos referidos no subitem 5.3, somente será passível de inclusão no lançamento a diferença negativa de imposto e contribuição social que resultar após a compensação de todo o valor pago a maior, no período-base de término da postergação, com base no lucro real mensal ou na forma dos arts. 27 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com o valor pago a menor no período-base de início da postergação.

8. Nos casos em que, no período-base de competência no qual deveria ter sido reconhecida a receita, o rendimento ou o lucro ou para o qual houverem sido antecipados o custo e a despesa, as importâncias adicionadas não excedam o valor do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da contribuição social, apurado pela pessoa jurídica, os procedimentos mencionados devem prosseguir até o período-base de término do prazo de postergação, tendo em vista que a redução dos prejuízos e da base de cálculo negativa pode configurar pagamento a menor de imposto ou contribuição social em período-base subsequente,

*cabendo a exigência da diferença de imposto ou contribuição não paga, com os correspondentes acréscimos legais.*

*9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.*

Portanto, não se trata de discutir a natureza provisional ou não das contas em que foram alocados os investimentos. Muito menos de invocar a irreversibilidade desses investimentos. O que importa é o fato de que esses investimentos, apesar de obrigatórios por determinação legal, serão revertidos para a empresa, sejam eles mensuráveis na forma de ativos (tangíveis ou intangíveis) ou não (quando poderão então ser apropriados como despesas). Esse é o sentido que se extrai do texto legal quando este restringe os investimentos para a pesquisa e desenvolvimento do “setor elétrico”, ou seja, justamente para o setor em que atua a empresa. É lógico que há também o interesse do País nisso, mas, não se pode excluir o interesse da empresa, mesmo que involuntário.

E é por isso que, quando os dispêndios associados a esses investimentos caracterizam-se como despesas, estas podem ser consideradas necessárias, porque implicam na manutenção da fonte produtora da empresa, portanto, dedutíveis para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Mas, novamente, isso só se concretiza quando há o efetivo dispêndio e este pode ser inequivocamente comprovado.

A bem da verdade, não se identifica nos autos qualquer prova de que as reclamadas despesas não foram deduzidas nos anos posteriores. Se por acaso houve essa dedução, o cancelamento da autuação significaria um duplo aproveitamento das mesmas despesas.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Processo nº 19515.722282/2012-70  
Acórdão n.º **1401-001.558**

**S1-C4T1**  
Fl. 1.858

---

CÓPIA