



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722282/2012-70
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.952 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 7 de fevereiro de 2022
Recorrente AES TIETÊ S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

POSTERGAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente aos critérios de cálculo do tributo na hipótese de inobservância do regime de escrituração, e não para critérios fáticos de caracterização da inobservância do regime de escrituração.

SETOR ELÉTRICO. INVESTIMENTOS. PESQUISA E DESENVOLVIMENTO. A constituição de passivo relativo a gastos com a pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico determinada por lei configura contas a pagar, não se caracterizando como provisão, uma vez que os valores a serem despendidos são líquidos e certos, calculados com base na receita. Assim, a contrapartida da constituição do passivo como despesa no resultado é dedutível para fins de IRPJ e CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “plena e imediata dedutibilidade de despesas incorridas com o pagamento de encargos setoriais estabelecidos pela ANEEL”. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por AES TIETÊ S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-001.558, na sessão de 01 de março de 2016, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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 n.º 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

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro no ano-calendário 2008 a partir da constatação de *despesas com provisão para P&D, parcela relativa a investimento próprio*, bem como de *variações monetárias diversas* não adicionadas ao lucro real (e-fls. 1592/16111). A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 1722/1756). O Colegiado *a quo*, por sua vez, assim decidiu para negar provimento ao recurso voluntário (e-fls. 1848/1861):

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.

O Conselheiro Relator opôs embargos nominados (e-fls. 1874/1875) que foram admitidos e apreciados, sem efeitos infringentes, no Acórdão n.º 1401-001.626 (e-fl. 1886/1889), do qual se extrai:

[...]

Nada obstante, em meu voto, não houve a proposta de baixar o processo em diligência. Essa proposta partiu do Conselheiro Marcos de Aguiar Villas Boas, tendo sido acompanhado apenas pela Conselheira Aurora Tomazini de Carvalho. A proposta foi, portanto, vencida, de modo que não houve designação de conselheiro redator.

Constatado o lapso manifesto, propus que a correção fosse feita mediante embargos inominados, na forma que dispõe o artigo 66, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, *verbis*:

[...]

Nesse sentido, a decisão contida no Acórdão n.º 1401-001.558, julgado na sessão de 01 de março de 2016, deve ser substituída pelo seguinte texto:

Por unanimidade de votos, NEGARAM provimento ao recurso. Contra essa tese, em uma primeira rodada, foram vencidos os Conselheiros Marcos e Aurora que votaram pela proposta de diligência levantada de ofício. Em uma segunda rodada a proposta de negar provimento ao recurso, onde todos participaram, foi unânime.

Cientificada de ambos acórdãos em 18/05/2016 (e-fls. 1896), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 23/05/2016 (e-fls. 1898/1908), seguindo-se sua rejeição conforme e-fls. 1920/1926, da qual a Contribuinte foi notificada em 06/10/2016 (e-fl. 1934).

A Contribuinte, então, interpôs recurso especial em 29/10/2016 (e-fls. 1935) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2055/2062, do qual se extrai:

Entendo que a recorrente logrou demonstrar de forma suficiente a similitude fática processual entre os casos, assim como a divergência de decisões entre eles, com relação aos **dois pontos de divergência arguidos**.

No que toca à **dedutibilidade dos investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D) do setor elétrico**, previstos no artigo 4º, II, da Lei n.º 9.991/00, há nítida divergência entre os acórdãos.

Enquanto o acórdão recorrido afastou a dedutibilidade imediata (*i.e.*, no próprio ano em que constituídas as provisões) dos valores provisionados para o pagamento de encargos setoriais previstos no mencionado dispositivo legal, especificamente aqueles relativos a investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D), entendendo que os mesmos somente seriam dedutíveis *se e quando* houvesse o efetivo dispêndio, o acórdão paradigma reconheceu a dedutibilidade imediata desses mesmos encargos, por entender que os mesmos não teriam a natureza de *provisão*, mas, sim, de passivo constituído para honrar obrigação legal líquida e certa, de sorte que, pelo regime de competência, a dedutibilidade das referidas despesas se daria com a própria constituição do passivo.

Da mesma forma, no que toca à **necessidade de observação dos efeitos da postergação**, tratada no art. 273 do RIR/99 e Parecer Normativo CST n.º 02/96, também há divergência de entendimentos entre os acórdãos.

Enquanto o acórdão recorrido entende que a simples reversão, em períodos posteriores, das despesas antecipadas não garante a espontânea postergação do pagamento, e que caberia à recorrente a demonstração da *“inequívoca associação entre os valores das despesas antecipadas e das despesas posteriormente incorridas”*, o acórdão paradigma deixa claramente assente o entendimento de que incumbe ao fisco adotar as medidas necessárias para a correta tributação no caso de despesas reconhecidas contabilmente em período anterior ao de sua competência, nos termos do mencionado Parecer Normativo. Nesta ordem de idéias, enquanto o acórdão recorrido manteve o lançamento, não reconhecendo os efeitos da postergação, o acórdão paradigma cancelou a respectiva atuação fiscal, por considerar *“incabível o lançamento de ofício correspondente a glosa dos dispêndios por desobediência à norma legal conforme previsto no PN CST - n.º 02/96”*.

Em síntese e conclusão, por todo o exposto, opino no sentido de que se deva **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do Anexo II do RICARF).

Aduz a contribuinte que o entendimento expresso no acórdão recorrido divergiria dos paradigmas n.º 1402-001.550 e CSRF/01-95.212. Observando que as **despesas incorridas pela Recorrente com investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) do setor elétrico são de realização obrigatória, nos termos da legislação de regência**, discorda da objeção fiscal no sentido de que a dedutibilidade somente seria possível **quando do efetivo emprego do numerário, o que não teria sido comprovado**, ressaltando que foi promovida a **glosa integral das despesas, sem que houvesse sequer sido realizado o lançamento por postergação de imposto**. Destaca, também, que no acórdão recorrido foi consignado **que a contribuinte teria apresentado documentos relativos aos projetos executados, com comprovantes de efetivo pagamento e notas fiscais, mas que seriam referentes a anos-calendários posteriores e que não haveria a correlação entre tais gastos e os investimentos alocados em 2008**.

Na sequência, relata as ocorrências referentes aos embargos admitidos e rejeitados, afirma a nulidade da rejeição dos embargos por ela opostos, mas observa que tendo sido eles *apresentados por cautela, buscando aperfeiçoar o acórdão*, a CSRF poderia *tomar conhecimento das matérias omitidas e na qual houve contradição pelo v. acórdão por estarem devidamente questionadas*, restando a nulidade suscitada apenas na hipótese *de se entender que tais questões deveriam, obrigatoriamente, ser analisadas pela Turma Recorrida e não monocraticamente pelo relator originário*.

Estende-se em demonstrar os vícios do acórdão recorrido que, não sanados em razão dos embargos opostos, evidenciariam a nulidade da decisão que os inadmitiu. Passando ao cabimento do recurso especial, afirma o dissídio jurisprudencial nos seguintes pontos:

25. Dessa forma, o presente Recurso Especial é interposto em virtude da existência de interpretação divergente entre o v. acórdão recorrido (**Acórdão n.º 1401- 001.558**) e os acórdãos paradigmas relativamente a 2 (duas) matérias distintas, quais sejam:

1) plena e imediata dedutibilidade de despesas incorridas com o pagamento de encargos setoriais estabelecidos pela ANEEL, notadamente os investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) em virtude de exigência legal contida na Lei n.º 9.991/00;

2) sucessivamente, caso não reconhecido o item acima, **que se reconheça situação de mera postergação do imposto**, por ser inequívoca a legitimidade e a dedutibilidade destas despesas que decorrem, como visto, de obrigação legal, determinando-se o cancelamento da autuação ou, pelo menos, a necessidade de seu ajuste por se tratar de mera postergação do imposto, haja vista que os investimentos deduzidos no ano-calendário de 2008 não foram posteriormente deduzidos pela Recorrente, impondo-se a cobrança apenas da diferença devidamente atualizada e sujeita à multa de mora (e não de ofício), impondo-se o afastamento da glosa promovida pela fiscalização, na linha da legislação de regência.

26. Em cumprimento ao disposto no artigo 67, § 1º do RI/CARF (Portaria/MF n.º 343, de 09 de junho de 2015) a Recorrente aponta que a divergência interpretativa se verifica com relação à seguinte legislação e respectivas matérias:

i) artigo 2º c/c artigo 4º, inciso II da Lei n.º 9.991/00; e ii) artigo 229 do RIR/99 (artigo 47 da Lei n.º 4.506/64; que permitem a **plena e imediata dedutibilidade** dos encargos setoriais repassados pelas empresas que atuam no ramo de energia elétrica à ANEEL por determinação legal;

ii) artigo 273 do RIR/99 (artigo 6º, § 5º e Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977) e Parecer Normativo Cosit n.º 02/96 que em situações de mera postergação do imposto determina que seja realizado o lançamento apenas da diferença do imposto, devidamente corrigido e acrescido da multa de mora (e não de ofício). (*destaques do original*)

Remete a demonstração do prequestionamento à comprovação da divergência, e prossegue:

V.1. - Dedutibilidade plena e imediata dos investimentos em P&D - Paradigma Acórdão n.º 1402-001.550

28. Conforme já mencionado anteriormente, o v. acórdão recorrido concluiu pela manutenção da glosa das despesas incorridas pela Recorrente com investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) do setor elétrico para apuração do lucro real e consequente cálculo do IRPJ e CSLL devido no ano-calendário de 2008, **de realização obrigatória, nos termos da Lei n.º 9.991/00**⁵.

[...]

30. Além disso, o entendimento consagrado pelo v. acórdão recorrido também é verificável pelo seguinte excerto do voto condutor, *verbis*:

"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 n.º 9.991/00

Como assinalado pela instância a quo, **o fato de a empresa ter dado cumprimento as normas prescritas na Lei n.º 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.** (...)

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." (grifou-se)

31. Por outro lado, o v. acórdão paradigma, **analisando a mesma situação fática dos presentes autos, concluiu em sentido oposto**, como se verifica já pela análise da ementa do referido julgado. Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

[...]

GLOSA DE DESPESAS. PROVISÕES. ENCARGOS SETORIAIS. ANEEL. RESERVA GLOBAL DE REVERSÃO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO. PESQUISA E DESENVOLVIMENTO. PASSIVO. OBRIGAÇÃO LEGAL

Os encargos setoriais estabelecidos pela ANEEL de RGR e P&D possuem características de Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico - CIDE, ao passo que a TSFEE possui natureza de taxa. Dessa forma, não possuem natureza de provisão, mas, sim, de passivo constituído para honrar obrigação legal líquida e certa que deve ser paga pela Contribuinte no curso do ano-calendário.

Uma vez demonstrado que a despesa é normal, usual e necessária à atividade da empresa, nos moldes do que determina o art. 299 do RIR/99, e que foi constituída no valor correto, respeitando o princípio da competência contábil, **não há que se afastar o reconhecimento do passivo e sua dedutibilidade.**

Recurso voluntário provido parcialmente.

32. O seguinte trecho extraído do voto condutor do acórdão paradigma confirma a identidade das situações confrontadas, *verbis*:

"O deslinde da presente controvérsia está relacionado à natureza dos valores provisionados pela Recorrente, razão pela qual, passo a analisa-los.

[...]

Os Encargos Setoriais, abaixo descritos, fazem parte das políticas de Governo para o Setor Elétrico e são todos definidos em Lei. Seus valores são estabelecidos por Resoluções ou Despachos da ANEEL, para efeito de recolhimento pelas concessionárias dos montantes cobrados dos consumidores por meio das tarifas de fornecimento de energia elétrica.

[...]

P&D

A obrigatoriedade da realização de investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento por parte das empresas concessionárias de distribuição de energia elétrica, quanto já prevista na maioria dos contratos de concessão, foi instituída de forma geral pela Lei n.º. 9.991/00. Essa lei estabelece que as concessionárias e permissionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica ficam obrigadas a aplicar, anualmente, o montante de, no mínimo, 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico e, no mínimo, 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) em programas de eficiência energética no uso final.

Os recursos são destinados ao Ministério da Ciência e Tecnologia, Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT, ao Ministério de Minas e Energia e aos agentes, a serem aplicados em projetos aprovados pela ANEEL. Estão envolvidos com a sua gestão os Ministérios de Ciência e Tecnologia e de Minas e Energia, como também a ANEEL, a ELETROBRÁS e os próprios agentes."

33. Nota-se, portanto, que é exatamente a situação fática verificada nos presentes autos, em que a Recorrente é empresa atuante no ramo de energia elétrica e se submete aos encargos setoriais fixados em Lei no importe de 1% (um por cento) da receita operacional líquida de cada ano-calendário, destinados a investimento direto em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D).

[...]

35. A divergência no presente caso é, portanto, clara.

36. Isso porque, **de um lado**, entendeu o v. acórdão recorrido que as provisões constituídas pela Recorrente no ano-calendário de 2008 para investimento em P&D não poderiam ser deduzidas na apuração do lucro real do mesmo período, **concluindo ao final que** "o fato de a empresa ter dado cumprimento as normas prescritas na Lei n.º 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

37. **Em sentido diametralmente oposto**, o v. acórdão paradigma afirma expressamente que os encargos setoriais de P&D "*não possuem natureza de provisão, mas, sim, de passivo constituído para honrar obrigação líquida e certa que deve ser paga pela Recorrente no curso do ano-calendário, além de se mostrar uma obrigação legal, nos moldes do quanto aduziu a Recorrente*"

(...)

V.2. - Postergação do Imposto - Paradigma Acórdão n.º 01-95.212

40. Caso não seja provido o Especial relativamente à primeira matéria (plena e imediata dedutibilidade dos investimentos em P&D), impõe-se, no mínimo, que seja reconhecida a necessidade de **ajuste do lançamento por se tratar de mera postergação do imposto**, haja vista que os investimentos deduzidos no ano-calendário de 2008 não foram posteriormente deduzidos pela Recorrente, impondo-se a cobrança apenas da diferença devidamente atualizada e sujeita à multa de mora (e não de ofício), impondo-se o afastamento da glosa promovida pela fiscalização.

41. Sobre este ponto, em específico, assim se pronunciou o v. acórdão recorrido, *verbis*:

"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 n.º 2/96"

42. O trecho acima, como apontado na preliminar de nulidade do despacho de admissibilidade dos Aclaratórios opostos pela ora Recorrente, evidencia que mesmo se considerando a indedutibilidade das despesas no ano-calendário de 2008, o processo deveria ter sido convertido em diligência, pois é inequívoco que as despesas, em si, são dedutíveis e que nessa hipótese haveria, quando muito, mera postergação do imposto.

[...]

44. Em situações como a presente, em que há, no máximo, uma inobservância quanto ao período de apuração, o artigo 273 do RIR/99 (artigo 6º, §5º e Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977⁷) prevê que o lançamento somente se dará relativamente à diferença do imposto não recolhido oportunamente (em face da postergação), devidamente atualizado e com multa de mora (e não de ofício).

45. Analisando a aplicação da referida norma, o acórdão paradigma (**Acórdão n.º 01-95.212**) decidiu em sentido oposto ao quanto decidido pelo v. acórdão recorrido, como se observa pelo seguinte trecho da ementa do julgado em questão:

“(…)

IRPJ - ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS - POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO - A inexatidão contábil consistente no reconhecimento de despesas em exercício anterior ao de competência, dá lugar ao tratamento de postergação do imposto. Assim, incabível o lançamento de ofício correspondente a glosa dos dispêndios por desobediência à norma legal conforme previsto no PN CST - n.º 02/96.

(…)”

46. Extrai-se o seguinte trecho do voto condutor que demonstra se tratarem de situações idênticas, de mera postergação do imposto. Veja-se:

Afirma que esse não foi o procedimento adotado pelo fisco, que se limitou a glosar ditas despesas consideradas "antecipadas", merecendo destaque o fato de que, na maior parte das vezes, a fiscalização nem mesmo identificou os períodos a que tais despesas competiriam, para fins de cálculo do IRPJ que, afinal, teria sido apenas postergado. Portanto, a glosa da despesa que foi supostamente antecipada não passa de equívoco de interpretação que não pode ser mantido, sob pena de imputar à recorrente pagamento do tributo em duplicidade.

Com efeito, para o caso, se faz presente a figura da postergação do Imposto de Renda, no termos do artigo 219 do RIR/94, que prevê: [...]

Quando da ocorrência da postergação do imposto de renda, o oferecimento à tributação das parcelas postergadas, de forma espontânea, por parte do contribuinte, ou mesmo em procedimento de ofício, deve obedecer aos ditames dos parágrafos 1º e 2º do citado artigo 219 do mesmo regulamento:

[...]

47. O trecho acima demonstra que as situações confrontadas são iguais, pois versam sobre autuações em que a fiscalização simplesmente glosou as despesas por considerá-las em desacordo com o período de competência que deveriam ser deduzidas (no entendimento do fiscal autuante), quando deveria ter procedido em conformidade com o previsto no Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 6º, § 6º (artigo 273 do RIR/99 e artigo 219 do RIR/94).

(...)

49. Também nessa matéria a divergência é nítida.

50. De fato, **o v. acórdão recorrido** afirmou "*E não se diga que a antecipação da apropriação das despesas representou mera postergação do pagamento dos tributos envolvidos*", pois "*haveria que se ter uma inequívoca associação entre os valores das despesas antecipadas e das despesas posteriormente incorridas*" e, ainda, concluiu pela negativa da diligência (...).

51. Em sentido oposto, concluiu o segundo acórdão paradigma (**Acórdão n.º 01-95.212**) que "*tendo a recorrente antecipado o reconhecimento de custos e despesas, reduziu o lucro tributável do período-base em questão, porém, por outro lado, tal procedimento fez com que o lucro tributável fosse aumentado no período em que os citados custos e despesas efetivamente incorreram de acordo com o regime de competência*" dando provimento ao Recurso Voluntário, neste ponto.

[...] (*destaques do original*)

No mérito, aduz que os investimentos em P&D *se tratam de despesas, e não de provisões, devido à impossibilidade de reversão dos referidos valores*. Ressalta ter apresentado comprovação do efetivo desembolso de cerca de 88% do valor total, relata o procedimento determinado pela ANEEL pra realização desses investimentos e observa que mesmo se decisão da ANEEL estornar esses gastos eles serão mantidos em conta P&D para utilização em projetos futuros. Argumenta que a contabilização destes investimentos se dá segundo o regime de competência, como expresso no art. 5º da Resolução Normativa ANEEL n.º 316, 13 de maio de 2008. Pede, assim, a reforma do acórdão recorrido para que *prevaleça o entendimento consagrado no v. acórdão paradigma*.

E, quanto à alegação de *postergação do imposto*, assevera que a inadmissibilidade de uma despesa legítima no período a que competir evidencia *enriquecimento ilícito do Estado*, além de *violação direta e frontal à norma de regência*, segundo a qual o lançamento deve se limitar à *diferença do imposto não recolhido oportunamente (em face da postergação), devidamente atualizado e com multa de mora (e não de ofício)*. Invoca os fundamentos o paradigma, cita outro precedente, e defende o cancelamento da exigência, *ou, ao menos, o seu ajuste para que sejam exigidas apenas a diferença devidamente atualizada e sujeita a multa de mora*, com o conseqüente afastamento da glosa promovida.

Conclui com a arguição de nulidade da decisão que rejeitou os embargos de declaração, de modo a resguardar seu direito *no caso de se entender que tais questões deveriam, obrigatoriamente, ser analisadas pela Turma Recorrida e não monocraticamente pelo relator originário* e, afirmando demonstrados os dissídios jurisprudenciais, requer o conhecimento e provimento do recurso especial *para que seja reformado o v. acórdão recorrido e cancelada a exigência fiscal combatida ou, a anulação da decisão que rejeitou liminarmente os Embargos de Declaração da ora Recorrente sem promover a devida integração e o saneamento dos vícios então apontados, determinando-se o retorno dos autos à Turma de origem para julgamento dos Aclaratórios opostos pela ora Recorrente*.

Os autos foram remetidos à PGFN em 09/01/2017 (e-fls. 2063), e retornaram em 10/01/2017 com contrarrazões (e-fls. 2064/2072) nas quais a PGFN expõe os requisitos legais e doutrina acerca da dedutibilidade de despesas e aduz:

A fiscalização considerou como não autorizadas as provisões com Pesquisa & Desenvolvimento e Projeto, considerado o gênero totalizante *pesquisa e desenvolvimento* – que, na ótica do recorrente, estaria a guardar em si e por si o traço de dispêndio de logo dedutível das bases de cálculo de IRPJ/CSLL, por não possuir natureza de provisão, mas, sim, de passivo constituído para honrar obrigação líquida e

certa que deve ser paga pela empresa no curso do ano-calendário (ele chega a afirmar que o encargo teria características de CIDE), – não há nos autos (equivale dizer, o Contribuinte não demonstrou) prova da contabilização de quaisquer e/ou possíveis espécies de despesas/custos que, estas(es) sim, todas(os) juntas(os), dariam àquela (a rubrica *pesquisa e desenvolvimento*) o efeito de sua concretização.

Tal como concluiu a DRJ de origem e a acusação fiscal, 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.

Não é porque o Contribuinte dá cumprimento abstrato à Lei nº 9.991, de 2000, diga-se, cumprimento abstrato em face da legislação do IRPJ e da CSLL – pois que não faz mais que registrar uma rubrica de sua obrigação legal de investimento (em pesquisa e desenvolvimento), sem dizer/provar das concretas despesas que a alimentam –, que, ato contínuo, se terá daí base a justificar algum efeito de dedução sobre as bases de cálculos daqueles tipos tributários.

Pergunta-se: já e agora, pelo simples registro contábil acima estudado, surge, aí, algum tipo de dispêndio (despesa e/ou custo)? Se sim, deseja-se saber qual foi o ativo da sociedade empresária que, em contrapartida, foi consumido. O que aparece, até o momento, isto sim, foi a simples segregação de parcela do faturamento do Contribuinte que, então, passa a ser vista no seu passivo como uma sua obrigação de, enfim, conduzir investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

Foi por isso que se disse acima que o simples, imediato e particular cumprimento da legislação setorial de regência (Lei nº 9.991, de 2000) seria a só potência de um dispêndio. Para que dita potência se tornasse ato (isto é, o dispêndio incorrido, e, daí, aberta, só agora então, a discussão de sua possível dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ/CSLL), como anotou a Fiscalização, haver-se-ia de se ter a contabilização e o respectivo documentário de suporte dos específicos dispêndios verdadeiramente havidos.

E foi exatamente isso que anotou a Fiscalização, isto é, não há prova de contabilização de elementos tais que atualizam (concretizam) a potência albergada, abstratamente albergada sob o título *pesquisa e desenvolvimento*, prejudicado, pois e mesmo, qualquer possível debate já avançado sobre critérios de dedutibilidade.

Em suma, 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 (nos termos do art. 2º, c/c art. 4º, 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 de 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.

É exatamente nesses termos a manifestação do acórdão recorrido, os quais pede-se vênia para adotar como fundamentos para a manutenção do r. julgado.

Estabelecida essa premissa, há ainda outras colocações a serem analisadas, conforme a acusação fiscal, no sentido exato dessa falta de comprovação dos projetos em que tais recursos provisionados como P&D foram aplicados.

No que se refere a esta glosa, o relator do acórdão recorrido destaca que:

“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.”

Em que pese tais considerações, de modo análogo aos tópicos anteriores, as provisões efetuadas não se encontram entre aquelas permitidas pelos artigos 336 a 339 do RIR/1999, devendo a glosa ser mantida.

Pede, assim, que *seja negado provimento ao recurso especial manejado pelo contribuinte, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma Ordinária a quo, nos quesitos objeto da presente insurgência.*

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte – Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999, mas apenas no que diz respeito à primeira divergência, acerca da **“plena e imediata dedutibilidade de despesas incorridas com o pagamento de encargos setoriais estabelecidos pela ANEEL”**.

Nesta primeira matéria, cabem aqui, ainda, os fundamentos expressos para concordar com o conhecimento do recurso especial interposto pela PGFN contra o paradigma aqui apresentado pela Contribuinte para caracterização do dissídio jurisprudencial. Esta Conselheira assim declarou seu voto no Acórdão nº 9101-005.466¹:

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em suas conclusões quanto ao conhecimento do recurso especial, por já ter constatado, na relatoria do recurso especial interposto contra o paradigma nº 1401-001.558, a sua similitude com o acórdão recorrido, lá apresentado como paradigma para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Nestes autos, a PGFN pretende que o acórdão recorrido seja reformado, para reverter a dedutibilidade nele reconhecida *aos 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 (arts. 2º e 4º)*. E, como demonstrado em seu recurso especial:

Como visto, o acórdão recorrido entendeu que o encargo setorial P&D possui características de Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE. Afirmou que a rubrica não possui natureza de provisão, mas, sim, de passivo constituído para honrar obrigação líquida e certa que deve ser paga pela empresa, ora recorrida, no curso do ano-calendário, além de se mostrar uma obrigação legal,

Concluiu, nesses moldes, que, considerando-se que os valores provisionados foram contabilizados conforme valores estabelecidos nos Despachos da ANEEL, e constituída no valor correto, respeitando o princípio da competência contábil, não haveria como se afastar o reconhecimento do passivo.

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício) e divergiram no conhecimento os Conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella.

Portanto, a decisão recorrida afastou a glosa das despesas tidas como provisões consideradas indedutíveis pela fiscalização, dentre elas, a P&D.

De forma diversa decidiu o acórdão paradigma. O aresto indicado como parâmetro de divergência entendeu que 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. Asseverou 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. Isso porque, na ótica do julgador, quando da conclusão dos projetos, os gastos efetuados que resultarem em bens (tangíveis e intangíveis) devem ser transferidos para o ativo imobilizado da empresa. Logo, não necessariamente consubstanciarão despesas, mas, poderão originar ativos que integrarão o próprio patrimônio da empresa.

Desse modo, concluiu o paradigma que não prospera a tese de associação direta e automática entre a obrigação de fazer o investimento com o nascimento de uma imediata despesa operacional. Nesse tocante, ressalta o paradigma que 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.

Em suma, para o paradigma, os investimentos (P&D), apesar de obrigatórios por determinação legal, poderão caracterizar-se como despesas dedutíveis para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas isso só se concretiza quando há o efetivo dispêndio e este pode ser inequivocamente comprovado. O paradigma chega a destacar que não se trata de discutir a natureza provisional ou não das contas em que foram alocados os investimentos, haja vista que esses investimentos serão revertidos para a empresa. De modo contrário, entendeu o acórdão recorrido ao concluir que se a rubrica P&D é decorrente de uma obrigação legal estabelecida para todas as concessionárias de energia elétrica, que não possui natureza de provisão, mas, sim, de passivo constituído para honrar obrigação líquida e certa, e como tal deverá ser considerada dedutível, por se mostrar normal, usual e necessária à atividade operacional da Recorrente, nos moldes do que determina o art. 299 do RIR/99.

Note-se que a PGFN pleiteia a reforma do acórdão recorrido, e menciona a necessidade de que o lançamento seja *restabelecido em sua totalidade*, mas isto em relação às glosas por ela assim descritas:

1) Valores provisionados na conta Pesquisa & Desenvolvimento:

Em 2004 - R\$ 99.475,51, doc. de fls. 219;

Em 2005 - R\$ 179.812,99, doc. de fls. 219;

2) Valores provisionados na conta Pesquisa & Desenvolvimento - Projeto

Em 2005 - R\$ 16.668,54, doc. de fls. 223;

Em 2006 - R\$ 189.462,38, doc. de fls. 224.

Compreende-se, nestes termos, que o recurso especial ataca, apenas, a indedutibilidade dos valores glosados no Termo de Verificação Fiscal sob o título 2.3 - *Conta 211.91.9.0.00.01.002 - Pesquisa & Desenvolvimento e Conta 211.91.2.0.00.01*, não alcançando as demais provisões que, tratadas nos itens 2.1 e 2.2 do Termo de Verificação Fiscal, e também vinculadas ao Contrato de Concessão nº 86/02 (Reserva Global de Reversão e Taxas de Fiscalização), também foram admitidas como dedutíveis no acórdão recorrido. E, quanto aos encargos de P&D, o voto condutor de acórdão recorrido traz consignado que:

P&D

A obrigatoriedade da realização de investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento por parte das empresas concessionárias de distribuição de energia elétrica, conquanto já prevista na maioria dos contratos de concessão, **foi instituída de forma geral pela Lei n.º. 9.991/00**. Essa lei estabelece que as concessionárias e permissionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica ficam obrigadas a aplicar, anualmente, o montante de, **no mínimo, 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico e, no mínimo, 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) em programas de eficiência energética no uso final**.

Os recursos são destinados ao Ministério da Ciência e Tecnologia, Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, ao Ministério de Minas e Energia e aos agentes, a serem aplicados em projetos aprovados pela ANEEL. Estão envolvidos com a sua gestão os Ministérios de Ciência e Tecnologia e de Minas e Energia, como também a ANEEL, a ELETROBRÁS e os próprios agentes.

[...]

Com efeito, a partir dos esclarecimentos acima extraídos do site da ANEEL na internet, é possível concluir que os encargos setoriais de RGR e **P&D possuem características de Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE** (conclusão compartilhada inclusive pela própria ANEEL na Nota Técnica n.º. 554/06), ao passo que a TSFEE possui natureza de taxa.

Dessa forma, **não possuem natureza de provisão, mas, sim, de passivo constituído para honrar obrigação líquida e certa** que deve ser paga pela Recorrente no curso do ano-calendário, além de se mostrar uma obrigação legal, nos moldes do quanto aduziu a Recorrente.

Nesse passo, vale acrescentar que, conforme restou comprovado pelos documentos acostados pela Recorrente aos autos (Despachos ANEEL), com exceção do valor de R\$ 1.685,15, que a Recorrente reconheceu ter provisionado a maior no ano de 2005, os valores provisionados foram todos contabilizados conforme valores estabelecidos nos Despachos da ANEEL.

Portanto, uma vez demonstrado que a despesa foi constituída no valor correto, respeitando o princípio da competência contábil, **não há que se afastar o reconhecimento do passivo**.

Além disso, **se o passivo é decorrente de uma obrigação legal estabelecida para todas as concessionárias de energia elétrica, resta claro que a despesa deverá ser considerada dedutível**, por se mostrar normal, usual e necessária à atividade operacional da Recorrente, nos moldes do que determina o art. 299 do RIR/99. (*negrejou-se*)

A Contribuinte não contestou a admissibilidade do recurso especial aqui interposto, assim como a PGFN também não contestou a admissibilidade do recurso especial interposto contra o paradigma n.º 1401-001.558. Naqueles autos, a divergência jurisprudencial restou reconhecida nos seguintes termos:

Entendo que a recorrente logrou demonstrar de forma suficiente a similitude fática processual entre os casos, assim como a divergência de decisões entre eles, com relação aos **dois pontos de divergência arguidos**.

No que toca à **dedutibilidade dos investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D) do setor elétrico**, previstos no artigo 4º, II, da Lei n.º 9.991/00, há nítida divergência entre os acórdãos.

Enquanto o acórdão recorrido afastou a dedutibilidade imediata (*i.e.*, no próprio ano em que constituídas as provisões) dos valores provisionados para o pagamento de encargos setoriais previstos no mencionado dispositivo legal, especificamente aqueles relativos a investimentos em pesquisa e

desenvolvimento (P&D), entendendo que os mesmos somente seriam dedutíveis *se e quando* houvesse o efetivo dispêndio, o acórdão paradigma reconheceu a dedutibilidade imediata desses mesmos encargos, por entender que os mesmos não teriam a natureza de *provisão*, mas, sim, de passivo constituído para honrar obrigação legal líquida e certa, de sorte que, pelo regime de competência, a dedutibilidade das referidas despesas se daria com a própria constituição do passivo.

Da mesma forma, no que toca à **necessidade de observação dos efeitos da postergação**, tratada no art. 273 do RIR/99 e Parecer Normativo CST nº 02/96, também há divergência de entendimentos entre os acórdãos.

[...]

Em síntese e conclusão, por todo o exposto, opino no sentido de que se deva **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do Anexo II do RICARF).

No paradigma nº 1401-001.558, dada a divergência quanto à premissa adotada no recorrido, acerca da possibilidade de dedução dos encargos destinados a P&D no momento da constituição da provisão, demanda-se a prova de aplicação destes valores, para avaliar se alguma parcela seria passível de apropriação nos períodos aplicados, como despesa efetiva ou como realização de imobilizações:

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. (*negrejou-se*)

Evidente, portanto, que os acórdãos comparados analisaram glosas de despesas contabilizadas em razão da mesma disposição legal (art. 4º, inciso II da Lei nº 9.991/00) e correspondentes a 40% do provisionamento de 1% da receita operacional líquida de

concessionárias do setor elétrico, para fins de Pesquisa & Desenvolvimento – P&D, mas divergiram quanto ao momento de sua dedutibilidade para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

É certo que o paradigma traz debate acerca de vários aspectos não tratados nestes autos, mas isto porque a apreciação da defesa, naqueles autos, se estendeu em argumentação subsidiária quanto à ocorrência de postergação, vez que a indedutibilidade afirmada pela autoridade fiscal seria, apenas, transitória, dada a aplicação posterior dos recursos tidos como provisionados. Mas esta discussão adicional somente se estabeleceu porque os acórdãos comparados divergem na premissa inicial quanto à dedutibilidade dos valores no momento em que são reconhecidos contabilmente em razão das determinações do art. 4º, inciso II da Lei nº 9.991/00.

Veja-se que no presente caso também foi alegado, nos termos do relatório do acórdão recorrido, que:

[...] Os contratos firmados com as empresas para desenvolver pesquisas científicas e tecnológicas, tais como FINATEC, GÁVEA, SENSORS, LST ENGENHARIA, foram lançados contabilmente com despesas inerentes ao percentual de recursos destinados à execução de projetos de P&D regulado pela ANEEL. Com efeito, o registro contábil está completo e dentro dos limites de materialidade e custo. Desse modo, encontra-se devidamente registrada a despesa, gerando total confiança nos efeitos de sua declaração.

A Contribuinte reiterara em recurso voluntário os argumentos deduzidos em impugnação e assim refutados na decisão de 1ª instância:

De acordo com a empresa os contratos firmados com a Fundação de Empreendimentos Científicos e Tecnológicos - FINATEC (fls. 296/307), Gávea Sensors ANEEL Sistemas de Medição Ltda (fls. 308/323), Ailton Carneiro de Oliveira (fls. 324/327) e Faculdades Católicas (fls. 328/343) comprovariam seus argumentos.

Cotejando-se os documentos de fls. 219, 223 e 224, verifica-se em que nenhum deles há qualquer referência às empresas contratadas. No histórico da contabilização a empresa limita-se a indicar 'Provisão P&D ref mês/ano'. Por tal razão, o argumento da empresa revela-se improvado.

Ademais, a empresa não juntou quaisquer documentos que tenha conexão com os valores provisionados. Melhor dizendo, que fossem capazes de justificar as provisões.

Contudo, as alegações acerca da comprovação destas aplicações não foram apreciadas no acórdão recorrido em razão do acolhimento da alegação de que os encargos de P&D seriam dedutíveis no momento de sua apropriação contábil por determinação do art. 4º, inciso II da Lei nº 9.991/00. Assim, tais divergências na argumentação subsidiária dos sujeitos passivos não infirmam o dissídio demonstrado na premissa inicial adotada nos acórdãos comparados.

O recurso especial da PGFN, portanto, deve ser CONHECIDO.

Quanto à segunda divergência, “postergação do imposto”, a Contribuinte pretende que, *no mínimo, seja reconhecida a necessidade de ajuste do lançamento por se tratar de mera postergação do imposto*, ou que seja cancelada integralmente a exigência por inobservância dos procedimentos exigidos em tais circunstâncias, mas tudo isso sob a premissa de que *não há como negar a dedutibilidade dos investimentos em P&D decorrentes de expressa obrigação legal (Lei nº 9.991/00)*.

Ocorre que a glosa em debate foi promovida sob a premissa de que os valores corresponderiam a provisões destinadas à constituição de ativos, e embora houvesse prova de gastos promovidos a partir de 2008, não restou demonstrado que eles originaram bens tangíveis ou intangíveis. Veja-se o que constou do voto condutor do acórdão recorrido:

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:

[...]

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.

Por sua vez, constata-se no paradigma nº 101-95.212 que, frente a decisão de 1ª instância afastando a ocorrência de postergação por ter a contribuinte apurado prejuízo no período de apuração subsequente, o sujeito passivo alegou em recurso voluntário ter sido ignorado *o imposto que foi efetivamente recolhido nos exercícios posteriores* e, no voto condutor do julgado firmou-se que:

Como visto acima, a autoridade fiscal, quando se deparar com as situações elencadas, ou seja, ao constatar que o contribuinte deixou de observar o regime de reconhecimento das receitas e despesas, deve tomar as medidas necessárias para a devida aplicação da justiça fiscal, isto é, deve realizar a compensação de prejuízos de ofício, bem como atender ao PN 02/96.

O procedimento fiscal ora em exame deixou de atender o citado Parecer Normativo pois, tendo a recorrente antecipado o reconhecimento de custos e despesas, reduziu o lucro tributável do período-base em questão, porém, por outro lado, tal procedimento fez com que o lucro tributável fosse aumentado no período em que os citados custos e despesas efetivamente incorreram de acordo com o regime de competência.

Ainda que a recorrente tenha apurado prejuízo no período imediatamente seguinte (1999) àquele que apropriou as despesas (1998), o fato é que a ação fiscal foi realizada no ano-calendário de 2003 e **a fiscalização não atentou para o fato de que a empresa**

auferiu lucros e recolheu imposto em períodos anteriores àquele em que ocorreu a ação fiscal, conforme demonstram as cópias das declarações de rendimentos anexadas aos autos.

A ser mantida a exigência da forma como se encontra, equivale a não admitir o aproveitamento de uma despesa legítima no período a que competir, pois a glosa deve ser utilizada somente quando é incabível o seu reconhecimento, em razão da inexistência, da falta de comprovação da mesma, da utilização de documentos inidôneos ou ainda, da desnecessidade da mesma. Porém, quando a despesa é legítima, ainda que contabilizada em período-base indevido, a pessoa jurídica tem o direito de registrar a mesma no período a que competir. Por essa razão é que surgiu a figura da postergação do pagamento do imposto.

Esse é o caso dos autos, pois equivocou-se a fiscalização, ao não considerar o direito remanescente de aproveitamento das despesas, tendo em vista que, apesar do registro antecipado a débito do resultado do ano-calendário de 1998, as mesmas poderiam ter sido apropriadas em qualquer um dos períodos-base posteriores em que a empresa apurou lucro tributável, e antes do ano em que ocorreu a ação fiscal (2003).

Em outras palavras, deveria a autoridade autuante, ter aplicado o disposto no Parecer Normativo n.º 02/96, isto é, dar o tratamento de postergação no pagamento do imposto/contribuição.

Assim, sou pelo provimento do presente item. *(negrejou-se)*

O caso tratado no paradigma, inclusive, já contemplava, originalmente, imputação de inobservância do regime de escrituração, mas a Contribuinte reclamou que não foram considerados, no cálculo da exigência, recolhimentos promovidos em períodos posteriores. Daí que, sem demandar verificação quanto à antecipação de uma dedução que competiria a período subsequente, o Colegiado entendeu que a verificação da postergação deveria se estender aos demais períodos anteriores à realização da ação fiscal.

Já no presente caso, há debate anterior estabelecido quanto à prova de que os valores glosados seriam passíveis de apropriação em períodos subsequentes, e isto desde a acusação fiscal, vertida nos seguintes termos:

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.

Há, portanto, dessemelhanças significativas no plano fático de cada julgado comparado, e em aspectos que foram determinantes para concluir pela aplicabilidade do cálculo de postergação. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in *Direito Penal*, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser PARCIALMENTE CONHECIDO, apenas no que se refere à primeira divergência apresentada.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

No mérito, reafirma-se, aqui, a conclusão pela validade da glosa promovida, na linha do que expresso pela minoria deste Colegiado no Acórdão n.º 9101-005.466².

A Contribuinte suscita dissídio jurisprudencial acerca da “**plena e imediata dedutibilidade de despesas incorridas com o pagamento de encargos setoriais estabelecidos pela ANEEL**”. Neste ponto, cabe observar que a acusação fiscal assim relata a origem das glosas promovidas no presente lançamento (e-fls. 1592/1611):

3 - DESPESAS DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO - P&D

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício) e restaram vencidos na matéria esta Conselheira e os Conselheiros Andréa Duek Simantob e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

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.

[...]

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.

Como se vê, a glosa recai sobre *parcela relativa a investimento próprio*, e que a Contribuinte vinculou, em sua resposta às e-fls. 479/480, a 40% da destinação prevista na “Res. Norm. ANEEL nº 316/2008”. As outras parcelas, destinadas ao “FNDCT – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Ciência e Tecnologia” e ao “MNE – Ministério das Minas e Energias” foram expressamente admitidas, pela Fiscalização, como *despesas efetivas, pois trata-se de desembolsos compulsórios referentes a 2008, cujo pagamento efetivo se deu em 2009*. Além destas duas contribuições, houve pagamentos ao *FINEP* e ao Ministério de Minas e Energias, como também relatado pela Contribuinte às e-fls. 479/480, e que não foram objeto de questionamento fiscal.

Consta da referida resposta, ainda, com referência aos quesitos acerca do emprego dos valores provisionados, que *a documentação suporte relacionada ao Investimento é o formulário de projeto enviada a Aneel para o início da realização dos projetos, seguidas de suas respectivas notas fiscais e comprovantes de pagamento. Desta forma, considerando o grande volume de documentos, encaminhamos uma amostra de 88% do total contabilizado em 2008 (DOC. 04)*.

Diz a referida Resolução Normativa ANEEL nº 316/2008:

O DIRETOR-GERAL SUBSTITUTO DA AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA - ANEEL, conforme Portaria n.º 845, de 22 de janeiro de 2008, no uso de suas atribuições regimentais, de acordo com deliberação da Diretoria, tendo em vista o disposto na Lei n.º 9.991, de 24 de julho de 2000, com redação dada pelo art. 24 da Lei n.º 10.438, de 26 de abril de 2002, e art. 1.º da Lei n.º 11.465, de 28 de março de 2007, com base no art. 4.º, inciso XXIII, Anexo I, do Decreto n.º 2.335, de 6 de outubro de 1997, na Resolução n.º 652, de 9 de dezembro de 2003, o que consta no Processo n.º 48500.005481/2007-10, e considerando que:

a fixação de critérios e procedimentos é de vital importância para a definição da base de cálculo dos valores a serem aplicados nos aludidos projetos, bem como dos recursos a serem recolhidos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT e ao Ministério de Minas e Energia - MME, e o Manual do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica foi objeto da Audiência Pública n.º 049/2007, em caráter documental, realizada no período de 6 de dezembro de 2007 a 15 de janeiro de 2008, e em sessão ao vivo presencial, realizada no dia 17 de janeiro de 2008, o que permitiu a coleta de subsídios e contribuições para aperfeiçoamento deste ato regulamentar, resolve:

Art. 1.º Aprovar o Manual do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica, versão 2008 (ANEXO I), disponível no endereço eletrônico www.aneel.gov.br, contendo os procedimentos para elaboração, envio, avaliação inicial e final, fiscalização e encerramento dos respectivos projetos, partilha das receitas provenientes da comercialização de seus resultados, assim como a base de cálculo dos respectivos recursos e demais disposições.

Art. 2.º Em qualquer época do ano a empresa de energia elétrica poderá enviar projetos de P&D à avaliação inicial da ANEEL, que somente procederá à avaliação mediante solicitação da empresa de energia elétrica.

§ 1.º O envio deverá ocorrer por meio de arquivo eletrônico, disponibilizado no endereço eletrônico www.aneel.gov.br, para inserção no Sistema de Gestão de P&D da ANEEL.

§ 2.º Todo projeto deverá estar cadastrado no Sistema de Gestão de P&D da ANEEL antes do início de sua execução.

Art. 3.º A empresa de energia elétrica deverá enviar, na forma do § 1.º do art. 2.º, os relatórios final e de auditoria contábil e financeira do projeto de P&D para avaliação final da ANEEL, para fins de reconhecimento do investimento realizado.

§ 1.º O reconhecimento do investimento realizado dependerá da aprovação do projeto.

§ 2.º Nos casos em que o investimento reconhecido pela ANEEL for diferente do custo de execução do projeto, a empresa de energia elétrica deverá efetuar o estorno do montante relativo à diferença à Conta Contábil 211.91.7.3.

Art. 4.º A empresa de energia elétrica deverá enviar à ANEEL, num prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data de publicação desta Resolução, e na forma do § 1.º do art. 2.º, plano estratégico de investimento em P&D para um período mínimo de 5 (cinco) anos.

Parágrafo único. Para a empresa de energia elétrica que venha a assinar contrato de concessão ou autorização com a ANEEL após a publicação desta Resolução, fica estabelecido o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data de sua entrada em operação e reconhecimento contábil de receitas, para envio do plano de que trata o caput.

Art. 5.º As obrigações legais de investimento em projetos de P&D, bem como recolhimento ao FNDCT e ao MME, são constituídas a partir do reconhecimento contábil, pelas empresas de energia elétrica, dos itens que compõem a Receita Operacional, conforme disposto no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico - MCSE, instituído pela Resolução n.º 444, de 26 de outubro de 2001, ou em contas contábeis equivalentes, no caso das empresas não obrigadas a seguir o MCSE.

(Redação dada ao caput pela Resolução Normativa ANEEL n.º 408, de 03.08.2010, DOU 17.08.2010)

§ 1º A base de cálculo das obrigações legais é a Receita Operacional Líquida - ROL, apurada de acordo com o disposto no MCSE. (Redação dada ao parágrafo pela Resolução Normativa ANEEL n.º 408, de 03.08.2010, DOU 17.08.2010)

§ 2º O reconhecimento contábil das obrigações deverá ocorrer simultaneamente ao dos itens que compõem a Receita Operacional, independentemente do desembolso financeiro dos recursos, respeitando-se o princípio da competência contábil.

Art. 6º Sobre as obrigações legais de aplicação de recursos em projetos de P&D, reconhecidas contabilmente, **incidirão juros, a partir do segundo mês subsequente de seu reconhecimento, até o mês do efetivo desembolso financeiro dos recursos**, calculados mensalmente com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC.

§ 1º Os valores advindos da incidência de juros deverão ser considerados nos investimentos a realizar.

§ 2º O efetivo desembolso financeiro dos valores advindos da incidência de juros ocorre na data de emissão de notas fiscais ou outros comprovantes de pagamentos.

Art. 7º Os valores da ROL, a serem investidos em projetos de P&D e recolhidos ao FNDCT e ao MME, bem como os lançamentos relacionados à execução dos projetos e o saldo da remuneração pela SELIC desde o reconhecimento contábil das receitas, deverão ser enviados mensalmente, na forma do § 1º do art. 2º, pela empresa de energia elétrica à ANEEL, até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao reconhecimento contábil.

Parágrafo único. A empresa de energia elétrica deverá manter planilhas contemplando a apuração mensal dos montantes devidos e daqueles aplicados na execução dos projetos, para fiscalização da ANEEL em qualquer época.

Art. 8º A partir de 1º de janeiro de 2011, a empresa de energia elétrica que acumular na Conta Contábil 211.91.7.3 montante superior ao investimento obrigatório dos últimos dois anos, excluindo-se os rendimentos provenientes da remuneração pela SELIC e os lançamentos relacionados à execução dos projetos, feitos na Conta Contábil 112.95.X, ou equivalente, para os produtores independentes e autorizados, estará sujeita às penalidades previstas na Resolução Normativa n.º 63, de 12 de maio de 2004.

§ 1º Quando o montante acumulado for inferior a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), observar-se-á o montante superior ao investimento obrigatório dos últimos três anos.

§ 2º Até 31 de dezembro de 2010, a empresa de energia elétrica que não comprovar ou informar, com base na Conta Contábil 112.95.X ou equivalente, para os produtores independentes e autorizados, o investimento mínimo obrigatório, anualmente, estará sujeita às penalidades previstas na Resolução Normativa n.º 63, de 2004.

Art. 9º Os recolhimentos ao FNDCT e ao MME deverão ser efetuados até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao do reconhecimento contábil, para as receitas reconhecidas a partir de 1º de janeiro de 2009.

§ 1º Os recolhimentos referentes ao Ciclo 2007/2008 deverão ocorrer conforme previsto no Manual do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica, versão 2006, aprovado pela Resolução Normativa n.º 219, de 11 de abril de 2006.

§ 2º Para as receitas reconhecidas até 31 de dezembro de 2008, os recolhimentos ao FNDCT e ao MME deverão ser efetuados, em uma única parcela para cada órgão, até 6 de fevereiro de 2009, observados os períodos a serem considerados para o cálculo dos recolhimentos, conforme disposto no Manual aprovado por esta Resolução.

§ 3º O não-recolhimento no prazo previsto implicará incidência de juros de 1% (um por cento) ao mês, pro rata tempore, acrescido de multa de 2% (dois por cento) sobre o

valor atualizado, independentemente das penalidades previstas na legislação e nos regulamentos específicos.

§ 4º Os recursos destinados ao FNDCT, devidos pelas empresas de energia elétrica, deverão ser recolhidos mediante depósito em favor do referido Fundo, em conta específica no Banco do Brasil S.A., por intermédio de boleto bancário gerado no endereço eletrônico da Financiadora de Estudos e Projetos - FINEP (www.finep.gov.br), respeitado o disposto no Decreto nº 3.867, de 16 de julho de 2001.

§ 5º Os recursos destinados ao MME, devidos pelas empresas de energia elétrica, deverão ser recolhidos por intermédio de Guia de Recolhimento da União - GRU, no Código 10000-5, nos termos do Decreto nº 5.879, de 22 de agosto de 2006.

§ 6º Poderão ser compensados recursos destinados ao FNDCT e ao MME, desembolsados a maior, com débitos vincendos de mesma natureza, desde que previamente informados pela empresa de energia elétrica e apreciados pela ANEEL.

§ 7º A empresa de energia elétrica que entrar em operação comercial após a publicação desta Resolução deverá efetuar os recolhimentos ao FNDCT e ao MME até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao mês de reconhecimento contábil de suas receitas.

Art. 10. Os projetos aprovados e iniciados até o Ciclo 2006/2007, inclusive, com continuidade em ciclos posteriores devem obedecer ao Manual do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica, versão 2006, aprovado pela Resolução Normativa nº 219, de 2006.

Parágrafo único. Saldos remanescentes de ciclos anteriores, até o Ciclo 2006/2007 inclusive, resultantes do não-cumprimento de investimentos mínimos obrigatórios, devidamente remunerados pela taxa SELIC, passam a fazer parte das obrigações futuras e deverão ser aplicados nos termos do Manual aprovado por esta Resolução.

Art. 11. Não será revogado o ato autorizativo da empresa de energia elétrica que possuir projeto de P&D em execução, enquanto o investimento realizado no projeto não for reconhecido pela ANEEL ou enquanto a responsabilidade não for transferida para outra empresa de energia elétrica com contrato com a ANEEL.

Parágrafo único. É possível depositar o montante a investir em projetos de P&D no FNDCT, caso a empresa de energia elétrica tenha saldo na Conta Contábil 211.91.7.3 e não tenha projetos de P&D em execução, devendo ser emitida Resolução específica para tal finalidade.

Art. 12. A propriedade industrial dos resultados de projetos de P&D e as receitas provenientes da comercialização desses resultados deverão ser negociadas entre as entidades envolvidas na execução do projeto, obedecendo ao estabelecido na legislação vigente.

Parágrafo único. As receitas que forem destinadas à empresa de energia elétrica serão partilhadas com a sociedade através do processo de revisão tarifária, observados os percentuais apresentados no Manual aprovado por esta Resolução.

Art. 13. A doação/cessão dos bens contemplados nos projetos de P&D deverá ser submetida à anuência da Superintendência da ANEEL responsável pela avaliação dos respectivos projetos, mediante pedido fundamentado feito nos respectivos relatórios finais.

Art. 14. Incluir o inciso XX no art. 4º e o inciso XX no art. 6º da Resolução Normativa nº 63, de 2004, com a seguinte redação:

"Art. 4º

XX - deixar de apresentar, nos prazos previstos e conforme regulamentos estabelecidos pela ANEEL, o Programa de Eficiência Energética e/ou o Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica;

Art. 6º

XX - deixar de implementar, nos prazos previstos e conforme regulamentos estabelecidos pela ANEEL, o Programa de Eficiência Energética e/ou o Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica.

Art. 15. Revoga-se a Resolução Normativa nº 233, de 24 de outubro de 2006, e demais disposições em contrário.

Art. 16. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 17. É facultado aos concessionários, permissionários e autorizados de instalações e serviços de energia elétrica, independentemente da entrada em operação comercial do empreendimento, a antecipação de investimentos em projetos de P&D, para compensação futura.

§ 1º Os projetos de P&D deverão ser realizados nos termos dos arts. 1º, 2º e 3º desta Resolução.

§ 2º Os gastos em projetos de P&D deverão ser registrados nos termos do MCSE ou de forma equivalente, quando a empresa de energia elétrica não for obrigada a atender ao MCSE.

§ 3º Os lançamentos relacionados à execução de projetos de P&D, pelos agentes do setor elétrico citados no caput, que não estão em operação comercial, deverão ser enviados à ANEEL mensalmente, na forma do § 1º do art. 2º desta Resolução, até o quinto dia útil de cada mês.

§ 4º O concessionário, permissionário ou autorizado cujo empreendimento ainda não entrou em operação comercial deverá manter planilhas contemplando a apuração mensal dos montantes aplicados na execução dos projetos de P&D, para fiscalização da ANEEL em qualquer época.

§ 5º No caso de encerramento de projetos de P&D, a empresa deverá reconhecer um ativo na Conta Contábil 112.51.9, no valor correspondente à diferença entre o que foi gasto na ODS (Ordem de Serviço) e o saldo da Conta Contábil 211.91.7.3.

§ 6º Não se aplicam às empresas de que trata o § 4º apenas os arts. 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10 e 11 desta Resolução. (Artigo acrescentado pela Resolução Normativa ANEEL nº 408, de 03.08.2010, DOU 17.08.2010)

Art. 18. A compensação dos investimentos antecipados em projetos de P&D aprovados pela ANEEL ocorrerá após a entrada em operação comercial do empreendimento e no limite mensal das obrigações legais do concessionário, permissionário ou autorizado.

§ 1º Os investimentos eventualmente não compensados durante o período de operação comercial do empreendimento serão integralmente assumidos pelo concessionário, permissionário ou autorizado, não cabendo ressarcimento por parte do Estado.

§ 2º Os gastos antecipados serão corrigidos monetariamente pela variação do IPCA. (Artigo acrescentado pela Resolução Normativa ANEEL nº 408, de 03.08.2010, DOU 17.08.2010) (*destacou-se*)

A obrigação de investimento está expressa na Lei nº 9.991/2000, nos seguintes termos:

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)

[...]

O voto condutor do paradigma nº 1402-001.550, de lavra do ex-Conselheiro Carlos Pelá, estipula, no ponto específico dos valores destinados em observância ao art. 4º, inciso II da Lei nº 9.991/00, que:

A obrigatoriedade da realização de investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento por parte das empresas concessionárias de distribuição de energia elétrica, conquanto já prevista na maioria dos contratos de concessão, foi instituída de forma geral pela Lei nº 9.991/00. Essa lei estabelece que as concessionárias e permissionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica ficam obrigadas a aplicar, anualmente, o montante de, no mínimo, 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico e, no mínimo, 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) em programas de eficiência energética no uso final.

Os recursos são destinados ao Ministério da Ciência e Tecnologia, Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, ao Ministério de Minas e Energia e aos agentes, a serem aplicados em projetos aprovados pela ANEEL. Estão envolvidos com a sua gestão os Ministérios de Ciência e Tecnologia e de Minas e Energia, como também a ANEEL, a ELETROBRÁS e os próprios agentes.

[...]

Com efeito, a partir dos esclarecimentos acima extraídos do site da ANEEL na internet, é possível concluir que os encargos setoriais de RGR e P&D possuem características de Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE (conclusão compartilhada inclusive pela própria ANEEL na Nota Técnica nº. 554/06), ao passo que a TSFEE possui natureza de taxa.

Dessa forma, não possuem natureza de provisão, mas, sim, de passivo constituído para honrar obrigação líquida e certa que deve ser paga pela Recorrente no curso do ano-calendário, além de se mostrar uma obrigação legal, nos moldes do quanto aduziu a Recorrente.

[...]

Portanto, uma vez demonstrado que a despesa foi constituída no valor correto, respeitando o princípio da competência contábil, não há que se afastar o reconhecimento do passivo.

Além disso, se o passivo é decorrente de uma obrigação legal estabelecida para todas as concessionárias de energia elétrica, resta claro que a despesa deverá ser considerada dedutível, por se mostrar normal, usual e necessária à atividade operacional da Recorrente, nos moldes do que determina o art. 299 do RIR/99.

É certo que a **destinação** dos valores em debate decorre de determinação legal e, assim, representa, na dicção do art. 5º da Resolução Normativa ANEEL nº 316/2008, uma obrigação legal de investimento em projetos P&D. Contudo, esta obrigação legal se converte em um passivo contábil mediante **destinação** de percentual da receita operacional do sujeito passivo, e se presta ao reconhecimento contábil da obrigação **de investimento** que deve ser executado no futuro. Ou seja, por determinação legal reserva-se parte do lucro para investimentos em pesquisa e desenvolvimento. Novamente, na dicção da referida Resolução Normativa: obrigação legal de **aplicação de recursos** em projetos de P&D, inclusive sujeita a juros até o efetivo desembolso financeiro dos recursos na execução dos projetos em referência. Obrigação esta, aliás, que se não executada sujeitará o sujeito passivo a penalidades referidas no art. 8º da mesma Resolução. Daí o controle em conta específica do passivo, cuja evolução do saldo permite o controle das aplicações.

Neste contexto, há claramente uma ação dependente exclusivamente do sujeito passivo, entre a constituição do passivo e a destinação dos recursos a Projetos de P&D, suficiente para atribuir ao passivo a incerteza característica de uma provisão.

A autoridade julgadora de 1ª instância bem apreendeu estas circunstâncias, ao assim expor:

20. Não é porque o Contribuinte vem de dar cumprimento abstrato à Lei nº 9.991, de 2000, diga-se, cumprimento abstrato em face da legislação do IRPJ e da CSLL – pois que não faz mais que registrar uma rubrica de sua obrigação legal de investimento (em pesquisa e desenvolvimento), sem dizer/provar das concretas despesas que a alimentam –, que, ato contínuo, se terá daí base a justificar algum efeito de dedução sobre as bases de cálculos daqueles tipos tributários.

21. Para melhor compreensão do contexto, vá-se ao *Manual do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica – 2008* (disponível em <http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=546&idPerfil=6&idiomaAtual=0>; acessado em 19/08/2013), que, entre outras coisas, detalha, no ponto específico, o *Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica (MCSPE)*, documentos esses produzidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL.

22. Trata o Manual do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica – 2008, no seu item 8 da matéria “*CONTABILIZAÇÃO E CONTROLE DOS GASTOS REALIZADOS EM PROJETOS DE P&D*”. Veja-se (Observe-se que a referência a códigos de conta são atualizados no tempo, com o que explicado fica eventual divergência com os códigos usados pelo Contribuinte e aquel’outros referidos nos Manuais em referência. De toda forma, vale mais a cita pelos conceitos que traz):

De acordo com a Resolução ANEEL nº 444/2001, que instituiu o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica (MCSPE), no mês de competência do faturamento, a Empresa deverá registrar os valores representativos dos recursos de P&D inclusos no respectivo faturamento, efetuando o registro contábil a crédito da conta 211.91.7.3 (Recursos em Poder da Empresa) em contrapartida da conta 611.0X.7.1.35 (Pesquisa e Desenvolvimento).

[...]

Esse lançamento deverá ser feito mês a mês, respeitando o regime de competência. Para os recursos destinados ao FNDCT e ao MME, deverá ser feito o registro a crédito para o FNDCT na conta 211.91.7.1 e para o MME na conta 211.91.7.2, em contrapartida do débito na conta contábil 611.0X.7.1.35. (negrejou-se)

23. Pelo que se vê, a conta “*Pesquisa e Desenvolvimento*” (conta de resultado; mais especificamente, até, uma conta de receita, porém de natureza retificadora, conforme ver-se-á mais abaixo) recebe lançamento a débito em contrapartida de três outros lançamentos: dois são lançamentos a crédito nas contas que controlam as contribuições (obrigações a pagar) ao FNDCT e para o MME (que não é alvo da presente fiscalização); outro, também a crédito, contra a conta que controla os recursos que, **em poder da pessoa jurídica e assim permanecendo**, são reservados para investimentos diretos a serem realizados pelo próprio Contribuinte (não por outra razão vem o título “*Recursos em Poder da Empresa*”). É o segmento débito em “*Pesquisa e Desenvolvimento*” contra crédito de “*Recurso em Poder da Empresa*” que está sob a mira da Fiscalização.

24. Apenas para conferir tal interpretação, apanhe-se diretamente do citado *Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica (MCSPE)* a respectiva explicação de funcionamento das indigitadas contas (vão abaixo reproduzidos trechos tanto do Manual edição 2008, quando do Manual edição 2013; mais uma vez, atente-se aos conceitos envolvidos; textos disponíveis em http://www.aneel.gov.br/visualizar_texto.cfm?idtxt=1773 e http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/dspListaDetalhe.cfm?attAnoAud=2013&attIdeFasAud=746&id_area=&attAnoFasAud=2013; conteúdos acessados em 20/08/2013):

26. Pergunta-se: já e agora, pelo simples registro contábil acima estudado, surge, aí, algum que de dispêndio (despesa e/ou custo)? Se sim, deseja-se saber qual foi o ativo da sociedade empresária que, em contrapartida, foi consumido. O que aparece, até o momento, isto sim, foi a simples segregação de parcela do faturamento do Contribuinte que, então, passa a ser vista no seu passivo como uma sua obrigação de, enfim, conduzir investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

27. Foi por isso que se disse alhures que o simples, imediato e particular cumprimento da legislação setorial de regência (Lei nº 9.991, de 2000) seria a só potência d’um dispêndio. Para que dita potência se tornasse ato (isto é, o dispêndio incorrido, e, daí, aberta, só agora então, a discussão de sua possível dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ/CSLL), como anotou a Fiscalização, haver-se-ia de se ter a contabilização e o respectivo documentário de suporte dos específicos dispêndios verdadeiramente havidos, exatamente como exemplificados no item 5.3 do Manual do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica – 2008. Veja-se (eis os ativos que, consumidos, provocam dispêndio):

Os seguintes itens poderão ser considerados despesas na execução de um projeto de P&D:

a) Recursos Humanos: Pessoal da equipe necessário para alcançar os objetivos e resultados esperados do projeto. O custo unitário (H/h) de cada membro da equipe não deverá incluir taxas, entretanto poderá incluir as parcelas referentes aos impostos e encargos. As horas alocadas para cada membro da equipe estão limitadas ao tempo comprovadamente dedicado ao projeto;

b) Serviços de Terceiros: Serviços prestados por pessoas físicas ou jurídicas contratadas para realizar parte dos objetivos de um projeto, tais como a construção e testes de protótipos e plantas piloto, a fabricação de cabeças-de-série e de lote pioneiro e estudos de mercado. Os serviços de terceiros deverão ser detalhados quanto a sua especificação e necessidade;

c) Materiais de Consumo: Materiais de consumo para a execução do projeto, tais como material gráfico e de processamento de dados, material para fotografia, material para instalação elétrica e de telecomunicações, material químico e outros bens perecíveis. Os materiais de consumo deverão ser detalhados quanto a sua especificação e necessidade;

d) Materiais Permanentes e Equipamentos: Materiais permanentes e equipamentos para a execução do projeto, tais como computador, software,

impressora, scanner, material bibliográfico, ferramentas e utensílios de laboratório e oficinas, dispositivos e/ou equipamentos eletroeletrônicos e de informática. São de uso exclusivo, durante a execução dos projetos de P&D. Os materiais permanentes e equipamentos deverão ser detalhados quanto a sua especificação e utilização;

e) Viagens e Diárias: Viagens e diárias vinculadas às atividades do projeto, tais como passagens, taxas de embarque, locação ou uso de veículos e diárias (hospedagem e refeições). As viagens e diárias deverão ser detalhadas quanto a sua especificação e necessidade;

f) Outros: Serviços de registro de patentes, comunicação, impressão, encadernação, fretes, locação de equipamentos. Taxas de inscrição para participação de membros da equipe técnica do projeto em eventos (congressos, simpósios, conferências, etc.) e custeio de cursos de pós-graduação, relacionados ao tema do projeto. Taxas para administração do projeto, mobilização da infraestrutura existente e rateio da administração geral (RAG). (destacou-se)

28. De logo observe-se da cita acima que, além de exemplificar os atos de concretização do gênero (e só potência) totalizante *pesquisa e desenvolvimento*, já se adianta o óbvio, pelo menos para a seara tributária: documentação (prova) de aderência, a partir do que se possa estimar a necessidade do dispêndio. De toda forma, retome-se: foi exatamente isso que anotou a Fiscalização, isto é, não há prova de contabilização de elementos tais que atualizam (concretizam) a potência albergada, abstratamente albergada sob o título *pesquisa e desenvolvimento*, prejudicado, pois e mesmo, qualquer possível debate já avançado sobre critérios de dedutibilidade.

29. Em resumo, firma-se que 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.

30. Decorrencia de tudo o que foi dito acima é também o justo já afirmado pela Fiscalização, isto é, se não cabe a dedução pleiteada sobre as bases de cálculo de IRPJ/CSLL, isso sob o título de “*Provisão para P&D*”, não há que se considerar eventual conta de despesa que, tendo por base a conta “*Provisão para P&D*”, fez nascer uma alegada variação monetária passiva. Retome-se:

“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” (fl. 1.598).

[...] (*destaques do original*)

Interessante notar que o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico³ publicado pela ANEEL, atualmente em versão de 2015, determina o registro da constituição desta obrigação em contrapartida a débito de conta redutora da receita líquida, a título de “Encargos do

³ Disponível em <https://www.aneel.gov.br/gestao-de-dados-e-normatizacao-contabil>.

Consumidor” e prevê, no Ativo Circulante, a conta “Serviços em Curso”, na qual são contabilizados, dentre outros, *valores relativos aos gastos com pesquisas e desenvolvimento e eficiência energética* para, no encerramento da “Ordem de Serviço – ODS” correspondente, o resultado do investimento ser transferido para subconta dos grupos Imobilizado ou Intangíveis, ao mesmo tempo em que o passivo acumulado com a destinação obrigatória deve ser debitado para transferência do valor correspondente para sub conta do passivo não circulante destinada à *contabilização das imobilizações constituídas com recursos do Programa Pesquisa e Desenvolvimento – P&D, nos termos da legislação.*

Ou seja, uma parcela da receita auferida pelo sujeito passivo deixa de integrar o resultado do período, é acumulada em conta de passivo e, ao final, seu saldo, integrará conta de passivo não circulante. Esta conta, por sua vez, também por determinação do referido Manual, não pode ser debitada sem *prévia aprovação e/ou determinação do Órgão Regulador – indisponível aos sócios, portanto - senão pela realização daqueles ativos, cujo registro não deve sensibilizar o resultado do período.*

A sistemática adotada na regulação do Setor Elétrico, dessa forma, permite que esta obrigação legal afete o resultado apenas no momento inicial, no qual o percentual fixado em lei é deduzido da receita bruta. Em paralelo, o controle destes valores em passivo reduz a liquidez do sujeito passivo, e opera em favor da destinação futura estipulada em lei.

Apesar deste controle contábil, os contornos de provisão encontram respaldo no Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489/2005:

ANEXO I

[...]

DEFINIÇÕES

6. Os termos a seguir são utilizados nesta NPC com os seguintes significados:

[...]

ii. Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta NPC.

iii. Provisões derivadas de apropriações por competência são passivos por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à provisão para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o tempo das provisões derivadas de apropriações por competência, o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma provisão, a diferença básica está no fato de que as provisões derivadas de apropriações por competência são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.

[...]

vi. Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

[...]

Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a. uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;
- b. é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e
- c. o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros passivos e contingências passivas, conforme os itens 7, 8 e os exemplos no Anexo II a esta NPC, notadamente aqueles incluídos no item 4.

A questão em tela em muito se assemelha à estabelecida nas discussões acerca da dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, e ao seu enquadramento como provisões. Por esta razão, destaca-se este outro excerto do voto proferido por esta Conselheira no Acórdão nº 1101-000.813:

Quanto ao referido item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, não se vislumbra, ali, um reconhecimento explícito de que tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial seriam qualificados como obrigação legal e não como provisão. Veja-se:

ANEXO II

EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da NPC, não devendo ser considerado isoladamente.

[...]

4. Tributos

a. A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo, é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe uma obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de uma provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.

Em uma etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja uma tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como provável o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada praticamente certa, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de uma contingência ativa, e não de uma contingência passiva a ser revertida, pois o passivo, como dito no item anterior, é uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva.

[...]

c. Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do ganho contingente é considerado "remoto", e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

Isso significa dizer que, a partir desse momento, o ganho deixará de ser contingente e se tornará um direito da entidade. Antes do registro do ganho contingente, porém, e periodicamente após seu registro, a administração da entidade deve avaliar a capacidade de recuperação do ativo, uma vez que a parte contrária pode tornar-se incapaz de honrar esse compromisso, ou pode ser que sua utilização futura seja incerta.

No primeiro contexto, abordado no item “a”, observa-se que, embora proposta uma ação judicial, nada se fala da existência de decisão hábil a suspender a exigibilidade do crédito tributário. O mesmo ocorre na seqüência do desenvolvimento do exemplo, no qual a análise tem em conta, apenas, decisões judiciais ainda não definitivas, sem qualquer referência acerca da eficácia imediata destes atos judiciais.

Em tais condições, não há dúvida que o tributo devido representa uma obrigação legal da contribuinte, passível de exigência a partir de seu vencimento, e que pode vir a constituir um ganho futuro, caso haja certeza suficiente do sucesso da interessada na ação judicial proposta. Aqui, porém, a incerteza está presente ante a existência de decisões judiciais hábeis a suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo, por prazo indeterminado, que o Fisco receba ou possa executar o direito que decorreria do fato gerador praticado.

Oportuno transcrever, neste ponto, doutrina invocada na decisão recorrida, extraída do *Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI, ed. Atlas, 2010, cap. 19 (Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes)*, p.p. 339/341. Os autores dessa obra, manifestando-se precisamente sobre o *exemplo 4-a do Anexo II da NPC 22 do Ibracon*, consignam que:

Ao afirmar que se trata o caso de uma *obrigação legal* e não de uma provisão, foi criada, no nosso entender, uma ideia inexistente na norma: a de que uma obrigação de natureza legal não pode ser reconhecida como provisão, ou então não pode ser considerada de natureza *possível* ou *remota*, e sim tem que, obrigatoriamente, ser registrada como passivo líquido e certo, a pagar, independentemente da característica de probabilidade de desembolso futuro. E **isso contraria frontalmente o texto da própria norma, como já visto.**

Isto porque, na introdução do tema, os autores comparam o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22 com o entendimento expresso pelo IASB e assim concluem:

Em primeiro lugar, a NPC deriva da IAS 37 emitida pelo IASB, e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre “obrigação legal” e “obrigação não formalizada” (*constructive obligation*) para fins de reconhecimento de uma provisão. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do § 6º, da NPC 22:

*“(v) Um passivo é uma **obrigação** presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.*

(vi) Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

(vii) Uma obrigação não formalizada é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso assume um compromisso.”

A partir dessas três definições pode-se construir que: “Um *passivo* é uma *obrigação legal* ou uma *obrigação não formalizada* presente de uma entidade.”

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

“(ii) Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.”

Substituindo a definição de *passivo* nessa da provisão, chega-se então a:

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

Nestes termos, portanto, obrigação legal não é um conceito excludente de provisão. É possível que uma obrigação legal represente uma provisão, caso seja incerto, como no

presente caso, o prazo para seu pagamento. Logo, o fato de a doutrina mencionada afirmar que *compete à administração da companhia avaliar a situação na qual está inserida e fazer refletir da melhor forma essa avaliação em suas demonstrações é irrelevante para alterar a natureza atribuída ao passivo aqui em debate.*

Acrescente-se, ainda, a conclusão do outro texto doutrinário citado na decisão recorrida, elaborado por Ricardo Mariz de Oliveira (“O Alcance e o Sentido Sistemático da Indedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais – A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento”, in *Direito Tributário Atual*-volume 12 IBDT-USP e da *Resenha Tributária*, 1995):

[...]

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente. Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

[...]

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

[...]

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

Assim, sendo incerta a aplicação dos recursos em investimentos no momento em que o passivo é constituído, sua contrapartida representa provisão e o fato de decorrer de uma obrigação legal não permite sua dedutibilidade, na medida em que os requisitos de dedutibilidade para encargos desta natureza estão assim postos na legislação consolidada no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

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).

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).

Art. 337. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

§ 1º O limite do saldo da provisão será determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que já tiver direito na época do encerramento do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 1º).

§ 2º As importâncias pagas serão debitadas à provisão, até o limite do valor provisionado (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 2º).

§ 3º A provisão a que se refere este artigo contempla a inclusão dos gastos incorridos com a remuneração de férias proporcionais e dos encargos sociais, cujo ônus cabe à empresa.

Art. 338. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de

remuneração correspondente ao 13º salário de seus empregados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Parágrafo único. O valor a ser provisionado corresponderá ao valor resultante da multiplicação de um doze avos da remuneração, acrescido dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa, pelo número de meses relativos ao período de apuração.

Art. 339. É obrigatória, em cada período de apuração, a constituição de provisão para imposto de renda, relativa ao imposto devido sobre o lucro real e lucros, cuja tributação tenha sido diferida, desse mesmo período de apuração (Lei nº 6.404, de 1976, art. 189).

Parágrafo único. A provisão a que se refere este artigo não é dedutível para fins de apuração do lucro real (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

Na mesma toada, sendo indedutível a provisão, indedutíveis também são as variações monetárias destinadas a atualizar seu saldo contábil.

Logo, ausente previsão expressa autorizando a dedução desta provisão na apuração do lucro tributável, inclusive para fins de cálculo da CSLL, nos termos do *caput* do art. 13 da Lei nº 9.249/95 c/c seu inciso I, não merece reparos o acórdão recorrido na parte em que afirmou a indedutibilidade de tais destinações, sob os seguintes fundamentos:

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.

[...]

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.

Por oportuno registre-se que, como consignado no exame de admissibilidade de embargos, não restou demonstrada a omissão apontada pela Contribuinte acerca da repercussão do *artigo 5º da Resolução Normativa nº 316, de 13 de maio de 2008 da ANEEL*, que, em seu entendimento, porque *prevê expressamente o reconhecimento contábil dos investimentos em projetos de P&D de forma simultânea aos itens que compõem a Receita Operacional, “independentemente do desembolso financeiro dos recursos”, corrobora a alegação da Recorrente que seu procedimento está em consonância com o princípio contábil da competência*. No excerto acima transcrito resta evidente que a sistemática contábil de registro do passivo no mesmo passo da receita operacional foi enfrentada, concluindo-se que esta destinação não representa custo ou despesa porque se prestará à formação futura de ativos.

Assim, na parte em que afeta a primeira divergência suscitada pela Contribuinte, inexistente qualquer nulidade na rejeição dos embargos de declaração por ela opostos.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte quanto à primeira divergência por ela suscitada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO

Com a devida vênia ao voto da ilustre conselheira relatora, abro divergência para dar provimento ao recurso da contribuinte.

Atualmente as provisões são reguladas contabilmente pelo Pronunciamento Contábil n. 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de “Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes”.

A referida norma já traz em suas primeiras páginas algumas definições importantes que serão usadas ao longo do texto normativo.

Nesse sentido, uma definição importante diz respeito ao conceito de passivo, que assim é determinado:

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.

Considerando que o passivo é uma obrigação presente da entidade que deriva de um evento, a própria norma contábil define o que seria esse evento nos seguintes termos:

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.

Também a norma estabelece o conceito de obrigação legal da seguinte maneira:

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.

Como se nota, são diversas as fontes da obrigação legal.

Por fim, a norma contábil em comento prevê o conceito de provisão nos seguintes termos:

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.

Desse modo, o que caracteriza uma provisão é a incerteza no que tange ao prazo de sua liquidação ou a incerteza no que se refere a sua mensuração.

Em outras palavras, o que difere uma provisão de um passivo correntemente chamado de “contas a pagar” é o fato de que no último há um prazo definido para seu pagamento, bem como ele possui um valor determinado, muitas vezes com base em algum parâmetro como uma medição, por exemplo.

Como regra geral, os passivos são constituídos por meio de um lançamento contábil a crédito em contrapartida a um lançamento contábil a débito no resultado do exercício. Obviamente há situações em que o passivo é constituído em contrapartida a um Ativo (tal qual na aquisição de um Ativo a prazo).

Tendo em vista a situação em que o passivo é constituído em contrapartida ao resultado do exercício, o que acontece tanto no caso de constituição de um passivo de provisão quanto na constituição de um passivo de contas a pagar, é importante a discussão acerca da dedutibilidade ou não da despesa com a constituição daquele passivo para fins de apuração dos tributos sobre o lucro.

Vale notar que o artigo 13, I, da Lei n. 9.249/95 prevê que as provisões são indedutíveis nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, exceto às provisões de férias e 13º salário de empregados, assim como as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, e das entidades de previdência privada, conforme abaixo:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e 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;

É interessante observar que embora recebam o nome de provisão de férias e 13º salário de empregados, tecnicamente os referidos passivos não são provisões, mas sim são

constituídos em decorrência do próprio regime de competência, de forma que 1/12 em relação à remuneração são apropriados mensalmente. Dito de outra forma, nem o valor é incerto, pois é calculado com base em uma base pré-determinada e tampouco o prazo é incerto, pois se sabe quando serão pagos os referidos direitos trabalhistas dos empregados.

Isso demonstra o quanto o nome de uma determinada conta contábil pode não condizer com a sua natureza. Assim, quer nos parecer que o legislador tributário mais quis corrigir o efeito que adviria do erro de denominação de tais contas garantindo que elas seriam dedutíveis do que estabelecer um benefício ou renúncia de receita ao tornar dedutível o reflexo no resultado de tais contas.

E é exatamente este o ponto principal para o deslinde da questão aqui analisada.

Por mais que os passivos registrados pela Recorrente (e cuja constituição teve contrapartida no resultado do exercício) tenham o nome de provisão, inclusive por determinação legal, é importante perceber que o passivo decorreu de uma obrigação legal oriunda da legislação regulatória.

Também é relevante salientar que tal qual exposto a seguir no voto do Acórdão n.º 1402-001.550, de autoria do ilustre conselheiro Carlos Pelá, que as normas legais regulatórias estabelecem como se dá a mensuração do passivo de forma objetiva, assim como estabelecem o prazo para pagamento de tal passivo.

Destaco aqui trecho do voto mencionado do conselheiro Carlos Pelá no Acórdão referido, visto que há um detalhamento histórico-legislativo, bem como a descrição da mensuração de cada um dos passivos aqui discutidos:

Cabe à ANEEL fixar uma tarifa justa ao consumidor e que estabeleça para a concessionária de distribuição uma receita com a venda de energia elétrica capaz de garantir o equilíbrio econômico-financeiro da concessão.

A tarifa fixada pela ANEEL para as concessionárias de distribuição, através dos mecanismos de atualização (reajustes anuais e revisões periódicas), contempla as seguintes parcelas que integram as contas de luz: Energia, Transmissão, Distribuição, Encargos Setoriais e Tributos.

Os Encargos Setoriais, abaixo descritos, fazem parte das políticas de Governo para o Setor Elétrico e são todos definidos em Lei. Seus valores são estabelecidos por Resoluções ou Despachos da ANEEL, para efeito de recolhimento pelas concessionárias dos montantes cobrados dos consumidores por meio das tarifas de fornecimento de energia elétrica.

RGR

Instituída pelo Decreto n.º 41.019/57, tendo sua vigência estendida até 2010, através da Lei n.º 10.438/02, a RGR caracteriza-se como reserva ou fundo público constituído mediante contribuições oriundas de todos os concessionários e permissionários de serviços públicos de energia elétrica. O fundo RGR destina-se a prover recursos para a União para o pagamento de indenização dos ativos ainda não depreciados nos casos de reversão,

encampação, expansão e melhoria dos serviços públicos de energia elétrica.

O valor é anualmente estabelecido pela ANEEL e pago mensalmente em duodécimos pelas concessionárias. Seu valor anual equivale a 2,5% dos investimentos efetuados pela concessionária em ativos vinculados à prestação do serviço de eletricidade e limitado a 3,0% de sua receita anual. Atualmente, sua gestão fica a cargo da ELETROBRÁS - Centrais Elétricas Brasileiras.

P&D

A obrigatoriedade da realização de investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento por parte das empresas concessionárias de distribuição de energia elétrica, conquanto já prevista na maioria dos contratos de concessão, foi instituída de forma geral pela Lei nº. 9.991/00. Essa lei estabelece que as concessionárias e permissionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica ficam obrigadas a aplicar, anualmente, o montante de, no mínimo, 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico e, no mínimo, 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) em programas de eficiência energética no uso final.

Os recursos são destinados ao Ministério da Ciência e Tecnologia, Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, ao Ministério de Minas e Energia e aos agentes, a serem aplicados em projetos aprovados pela ANEEL. Estão envolvidos com a sua gestão os Ministérios de Ciência e Tecnologia e de Minas e Energia, como também a ANEEL, a ELETROBRÁS e os próprios agentes.

TFSEE

Instituída pela Lei nº. 9.427/96, a Taxa de Fiscalização dos Serviços de Energia Elétrica é tributo anual (taxa – CF, art. 145, II c/c art. 77 do CTN) pago por todos os agentes do setor elétrico e tem por finalidade custear as despesas da Agência em suas funções de regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica.

Equivale a 0,5% do benefício econômico anual auferido pela concessionária, permissionária ou autorizado do Serviço Público de Energia Elétrica.

Para o segmento de geração e transmissão (produtores independentes, autoprodutores, concessionários, permissionários) o valor é determinado no início de cada ano civil, e para os distribuidores, o cálculo se dá a cada data de aniversário da concessão.

Os valores estabelecidos em resolução são pagos mensalmente em duodécimos e sua gestão fica a cargo da ANEEL.

Com efeito, a partir dos esclarecimentos acima extraídos do site da ANEEL na internet, é possível concluir que os encargos setoriais de RGR e P&D possuem características de Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE (conclusão compartilhada inclusive pela própria ANEEL na Nota Técnica n.º. 554/06), ao passo que a TSFEE possui natureza de taxa.

Dessa forma, não possuem natureza de provisão, mas, sim, de passivo constituído para honrar obrigação líquida e certa que deve ser paga pela Recorrente no curso do ano-calendário, além de se mostrar uma obrigação legal, nos moldes do quanto aduziu a Recorrente.

Nesse passo, vale acrescentar que, conforme restou comprovado pelos documentos acostados pela Recorrente aos autos (Despachos ANEEL), com exceção do valor de R\$ 1.685,15, que a Recorrente reconheceu ter provisionado a maior no ano de 2005, os valores provisionados foram todos contabilizados conforme valores estabelecidos nos Despachos da ANEEL.

Portanto, uma vez demonstrado que a despesa foi constituída no valor correto, respeitando o princípio da competência contábil, não há que se afastar o reconhecimento do passivo.

Além disso, se o passivo é decorrente de uma obrigação legal estabelecida para todas as concessionárias de energia elétrica, resta claro que a despesa deverá ser considerada dedutível, por se mostrar normal, usual e necessária à atividade operacional da Recorrente, nos moldes do que determina o art. 299 do RIR/99.

No que se refere à suposta inobservância ao princípio de competência contábil - antecipação de custos/despesas -, não procede o argumento da decisão recorrida no sentido de que a despesa no valor de R\$ 119.130,71, fixada pela ANEEL, em janeiro de 2006, por meio do Despacho da ANEEL n.º. 37/2006, só poderia ser reconhecida contabilmente a partir da fixação do reajuste da Receita Anual Permitida, em julho de 2006.

Isso porque, não há que se falar em antecipação da despesa incorrida com o encargo da RGR derivado do Decreto ANEEL n.º. 37/2006, uma vez que a diferença, por força do princípio da competência, deveria ser registrada em conta contábil da Contribuinte como obrigação decorrente de encargo a recolher, referente ao RGR.

O próprio Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica ANEEL afirma que as diferenças a maior com os encargos da RGR serão contabilizadas segundo o regime de

competência, isto é, no momento em que o Ato Infra-Legal for baixado pela ANEEL, tendo como contrapartida a amortização do valor da quota da RGR do próximo exercício para fins do respectivo pagamento.

Pelas mesmas razões, o valor adicional para a quota RGR do ano de 2005, no importe de R\$ 621.916,49, fixado pela ANEEL em 2007, por meio do Despacho ANEEL n.º 53/07, é despesa pertencente à competência de 2005 (art. 247, § 1º do RIR/99), conforme disposto expressamente no próprio Despacho ANEEL n.º 53/07, sendo irrelevante o fato de a Recorrente ter alterado seu regime de tributação para o lucro presumido no ano de 2007.

Diante da falta de incerteza com relação a tais passivos, entendo que não se tratam de provisões no sentido estrito da Contabilidade, de forma que as despesas relativas a tais passivos não merecem o tratamento tributário do artigo 13, I, da Lei n. 9.249/95.

É importante salientar ainda que a constituição de quaisquer contas a pagar independe do eventual pagamento futuro ou não. Em outras palavras, com a constituição do passivo de contas a pagar em contrapartida à despesa no resultado do exercício, se está demonstrando na contabilidade de acordo com o regime de competência que aquela obrigação é devida pela entidade. No caso específico da obrigação em tela, trata-se de obrigação líquida e certa oriunda de determinação legal e calculada com base na receita, de forma que não há que se falar em incerteza com relação ao seu montante.

Assim, ainda que um determinado saldo de contas a pagar tenha sido devidamente contabilizado, mas não tenha sido pago em um momento posterior, isso não descaracteriza a obrigatoriedade do registro do passivo de contas a pagar e a dedutibilidade da despesa correspondente. A título de exemplo, um simples saldo de contas a pagar de água e esgoto permanecerá registrado como passivo (que foi constituído em contrapartida ao resultado), mesmo que a entidade não venha a adimplir com aquela obrigação.

Logo, não há que se olhar para a destinação do saldo registrado como contas a pagar. Diferentemente acontece com uma provisão em que muito provavelmente o valor a ser pago no futuro dificilmente coincidirá com o valor registrado no passivo.

Ante o exposto, entendo que não há característica de provisão contábil na conta em apreço, visto que ela é mandatária, oriunda de lei e necessária à manutenção da fonte produtora, sendo obrigatória, portanto, para quem está no âmbito de regulação da ANEEL.

Dessa forma, a partir da análise dos dispositivos normativos regulatórios relativos aos passivos aqui discutidos, verifica-se que as contas aqui discutidas não possuem características de provisão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO – Redator designado

