



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18471.003578/2008-01  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.466 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 12 de maio de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** EXPANSION TRANSMISSÃO ITUMBIARA MARIMBONDO S/A

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos a Conselheira Andréa Duek Simantob (relatora), que votou por dar-lhe provimento e os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que votaram por dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado de origem. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente

convocado(a)), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 701) interposto em face da decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara no Acórdão nº 1402-001.550 (fls. 674 e seguintes), por meio do qual o colegiado, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, para restabelecer a dedução das despesas tidas como provisões, à exceção do valor de R\$ 1.685,15, que a Recorrente reconheceu ter provisionado a maior no ano de 2005, a título de TFSEE, e afastar a exação relacionada à postergação de tributos.

O processo trata de lançamentos de IRPJ e de CSLL (fls. 196), relativos aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, decorrentes de três infrações:

- (i) glosa de despesa de depreciação;
- (ii) glosa de despesa com provisões consideradas indedutíveis pela fiscalização; e
- (iii) inobservância do regime de escrituração, face à antecipação de custos ou despesas.

Em linhas gerais, os fundamentos utilizados pela fiscalização, conforme relato da decisão recorrida, foram:

### 1. Glosa de Despesa de Depreciação

Em 30/06/04, a empresa ao iniciar suas atividades operacionais, transferiu todo seu Ativo Diferido (R\$ 117.485.763,48) para o Ativo Imobilizado Equipamentos, Máquinas e Instalações Industriais (fl. 33/verso). Em decorrência de tal transferência, verificou-se que a empresa deduziu como despesa de depreciação valores superiores ao permitido, correspondentes à conta “Outras Provisões”. Assim, foram glosados os seguintes valores (fls. 231/232): (i) Em 2004 – R\$ 110.619,41; (ii) Em 2005 – R\$ 45.553,76; e (iii) Em 2006 – R\$ 28.329,75.

### 2. Provisões Não Dedutíveis

#### 2.1. Conta 211.91.2.0.00.01.001 Reserva

##### Global de Reversão

A Contribuinte reduziu o resultado contábil dos períodos de 2004, 2005 e 2006, em função de tais provisões, sem ter promovido os ajustes ao lucro líquido dos referidos períodos. Assim, a fiscalização elaborou as planilhas de fls. 206/212 e efetuou o lançamento de ofício, considerando como: (i) Em 2004 Antecipação de Despesa de 2006 R\$ 19.655,30 (fl. 210); (ii) Em 2005 – glosa de provisão não dedutível R\$ 522.664,88 (fls. 210) correspondente ao reajuste para 2005, fixado em janeiro de 2007, período em que este valor seria considerado como despesa operacional. Em função de a empresa ter mudado a sua forma de tributação de lucro real para presumido, a fiscalização afirmou que não haveria como se considerar tais valores como antecipação de despesa em 2005.

No ano-calendário de 2006 nada foi lançado, pois, apesar de a fiscalizada ter provisionado R\$ 7.363,24 a maior que o fixado pela ANEEL, tal valor foi estornado, conforme fls. 209/210.

#### 2.2. Conta 211.91.9.0.00.01.003 Taxa de Fiscalização e Conta 211.31.2.0.00.01.009 Taxa de Fiscalização ANEEL.

Contribuinte reduziu o resultado contábil dos períodos de 2004 e 2005, em função de tais provisões, sem ter promovido os ajustes ao lucro líquido dos referidos períodos.

Assim, a fiscalização elaborou as planilhas de fls. 213/218 e efetuou o lançamento de ofício, considerando como provisão não dedutível os seguintes valores: (i) Em 2004 R\$ 99.475,41 (fl. 213); e (ii) Em 2005 R\$ 100.937,17 (fl. 214).

2.3 Conta 211.91.9.0.00.01.002 Pesquisa & Desenvolvimento e Conta 211. 91. 2. 0. 00. 01.004 Pesquisa & Desenvolvimento Projeto.

A Décima Terceira Subcláusula do Contrato de Concessão n.º 86/02 estabelece que a fiscalizada está obrigada a aplicar anualmente o montante de, no mínimo, 1% de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, nos termos da Lei n.º 9.991/00 (fl. 127).

Nada obstante, a Contribuinte não logrou comprovar os projetos em que tais recursos provisionados foram aplicados.

O art. 335 do RIR/99 estabelece que somente são dedutíveis na determinação do lucro real as provisões expressamente autorizadas. Assim, foram glosados os seguintes valores: (i) Pesquisa & Desenvolvimento: em 2004 R\$ 99.475,51 (fl. 219); e em 2005 R\$ 179.812,99 (fl. 219); (ii) Pesquisa & Desenvolvimento – Projeto: em 2005 R\$ 16.668,54 (fl. 223); e em 2006 R\$ 189.462,38 (fl. 224).

Os valores provisionados a título de Pesquisa & Desenvolvimento foram considerados como provisões não dedutíveis, não haviam sido baixados pelo Contribuinte até o início do ano-calendário de 2007.

Com a ciência das autuações, o Contribuinte apresentou impugnação (fls. 319), rebatendo, individualmente, as três infrações que lhe foram imputadas.

Em 30 de novembro de 2010, a 15ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro, por unanimidade de votos, considerou improcedente a impugnação e manteve os lançamentos.

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou dois recursos voluntários (fls. 645), um para o IRPJ e outro para a CSLL, repisando, basicamente, os argumentos da impugnação.

Em 11 de fevereiro de 2014, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, por meio do acórdão n. 1402-001.550, julgou parcialmente procedente o pleito do Contribuinte, por unanimidade de votos, para restabelecer a dedução das despesas tidas como provisões, à exceção do valor de R\$ 1.685,15, que a Recorrente reconheceu ter provisionado a maior no ano de 2005, a título de TFSEE, e afastar a exação relacionada à postergação de tributos, em decisão assim ementada:

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

**GLOSA DE DESPESAS. DEPRECIAÇÃO.**

Incomprovado o estorno de despesas de depreciação em valores acima do limite permitido, deve ser mantida a glosa.

**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.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**  
**LANÇAMENTOS REFLEXOS - CSLL.**

Na ausência de argumentos diferenciados, aplica-se ao lançamento decorrente aquilo que restou decidido em relação ao IRPJ.

A Fazenda Nacional teve ciência de decisão e apresentou embargos de declaração (fls. 688), que foram rejeitados pelo despacho de fls. 696.

Com a negativa, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial (fls. 701), com base nos seguintes argumentos:

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.

A escrituração das despesas, nos termos do art. 251 do RIR/1999 (art. 7º do Decreto-lei n.º 1.598/1977), tem de estar necessariamente apoiada em documentos idôneos, que sejam hábeis a demonstrar a sua existência, bem como a sua conexão com a atividade explorada e com a manutenção da fonte de receita.

Assim, se instado a apresentar a documentação que apoia os lançamentos contábeis de despesas ou custos, o contribuinte sujeito à apuração com base no lucro real não exhibe provas da dedutibilidade dos dispêndios, tais valores não podem ser deduzidos na apuração do lucro, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social.

A fiscalização considerou como não autorizadas as provisões com Pesquisa & Desenvolvimento e Projeto, considerado o gênero totalizante *pesquisa e desenvolvimento* – que, na ótica do acórdão recorrido, estaria a guardar em si e por si o traço de dispêndio e 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, ora recorrida, no curso do ano-calendário (o julgado 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.

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 n.º 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 n.º 9.991, de 2000.

O recurso especial fazendário foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 720, que lhe deu seguimento.

O contribuinte foi intimado do andamento processual, mas não se manifestou.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relator.

### **1. Conhecimento**

O conhecimento do recurso especial fazendário, ao qual foi dado seguimento pelo despacho de fls. 720 e seguintes, não foi questionado pelo contribuinte, que sequer apresentou contrarrazões.

Como visto, no caso dos autos, o despacho de admissibilidade deu seguimento à matéria “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”.

O despacho analisou o paradigma indicado (acórdão n. 1401-001.558) e entendeu que restou demonstrada a divergência interpretativa. Concordo com o exame.

Assim, ratifico o despacho de admissibilidade para conhecer do recurso especial da PGFN.

### **2. Mérito**

A questão trazida a debate pela Fazenda Nacional diz respeito à possibilidade de considerar como dedutíveis os valores alocados como provisões, para futuros projetos de pesquisa e desenvolvimento, a serem promovidos diretamente pela empresa, nos termos da Lei n. 9.991, de 2000.

No acórdão paradigma, o Colegiado entendeu que só existe dedutibilidade dos dispêndios, mesmo provisionados, quando, efetivamente, ocorridos, com base na premissa de que não há como associar uma obrigação de investimento ao nascimento de uma despesa operacional, até porque o montante eventualmente gasto poderia, inclusive, vir a integrar, como ativo, o patrimônio da empresa.

Adicionalmente, aduz o recurso fazendário que a fiscalização considerou como não autorizadas as provisões com Pesquisa & Desenvolvimento, pois o contribuinte não teria comprovado a contabilização de despesas relacionadas a essa rubrica.

Assim, não bastaria apenas o cumprimento “abstrato” do previsto na Lei n. 9.991/2000, pois a simples contabilização do investimento em P&D revelaria apenas o potencial de se transformar em efetiva despesa, que só se concretizaria quando efetivamente incorrida.

Por fim, a Recorrente enfatiza a falta de comprovação documental das despesas glosadas nos projetos relacionados às provisões, destacando que o antigo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) expressamente relaciona quais provisões seriam dedutíveis.

Por outro lado, o acórdão recorrido entendeu que os encargos setoriais relacionados às provisões fazem parte das políticas públicas para o setor elétrico e são previstos em lei, razão pela qual não teriam natureza de provisão, mas 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”.

Ora, o fisco acusa o contribuinte de não ter comprovado os projetos em que os recursos provisionados a título de Pesquisa & Desenvolvimento (P&D) foram aplicados.

No que se refere à esta glosa, objeto da divergência em foco, vale dizer que, no Termo de Verificação Fiscal, aduz-se que a décima terceira subcláusula do Contrato de Concessão n. 86/02 estabelece que a fiscalizada está obrigada a aplicar anualmente o montante de, no mínimo, 1% de sua receita operacional líquida, em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, conforme dispõe a Lei n. 9991/2000, artigo 2º.

É bem verdade que, desde quando proferida a decisão da DRJ/Rio de Janeiro, já se verificou que a glosa decorreu de a empresa não ter logrado êxito na comprovação dos projetos em que tais recursos provisionados foram aplicados e diante do artigo 335, do RIR/1999, somente são dedutíveis, na determinação do lucro real, as provisões expressamente ali autorizadas.

A empresa, à época, juntou em sua defesa os contratos de fls. 295/343, para alegar que tais documentos identificam e comprovam, de forma irrefutável, os projetos de P&D.

De acordo, ainda, com a DRJ, o contribuinte aduziu que os contratos firmados com a FINATEC (fls. 296/307), Gávea Sensors Sistemas de Medição Ltda. (fls. 308/323), Ailton Carneiro de Oliveira (fls. 324/327) e Faculdades Católicas (fls. 328/343) comprovariam seus argumentos.

Ressalto que a própria DRJ em sua decisão traz em seu bojo que cotejou os documentos com o histórico de contabilização constantes às fls. 219, 223 e 224, verificando que em nenhum desses documentos há qualquer referência às empresas contratadas. E no histórico a empresa limita-se a indicar “Provisão P&D ref, mês/ano”.

Finalizou a DRJ com o fato de que a empresa não juntou quaisquer documentos que tivessem conexão com os valores provisionados, que fossem capazes de justificar tais provisões. Até pelo fato de as provisões para serem dedutíveis precisam ser legalmente autorizadas.

Já o recorrido dispôs o seguinte sobre os investimentos em pesquisa e desenvolvimento (Lei 9.991/00):

### **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.** (grifei)

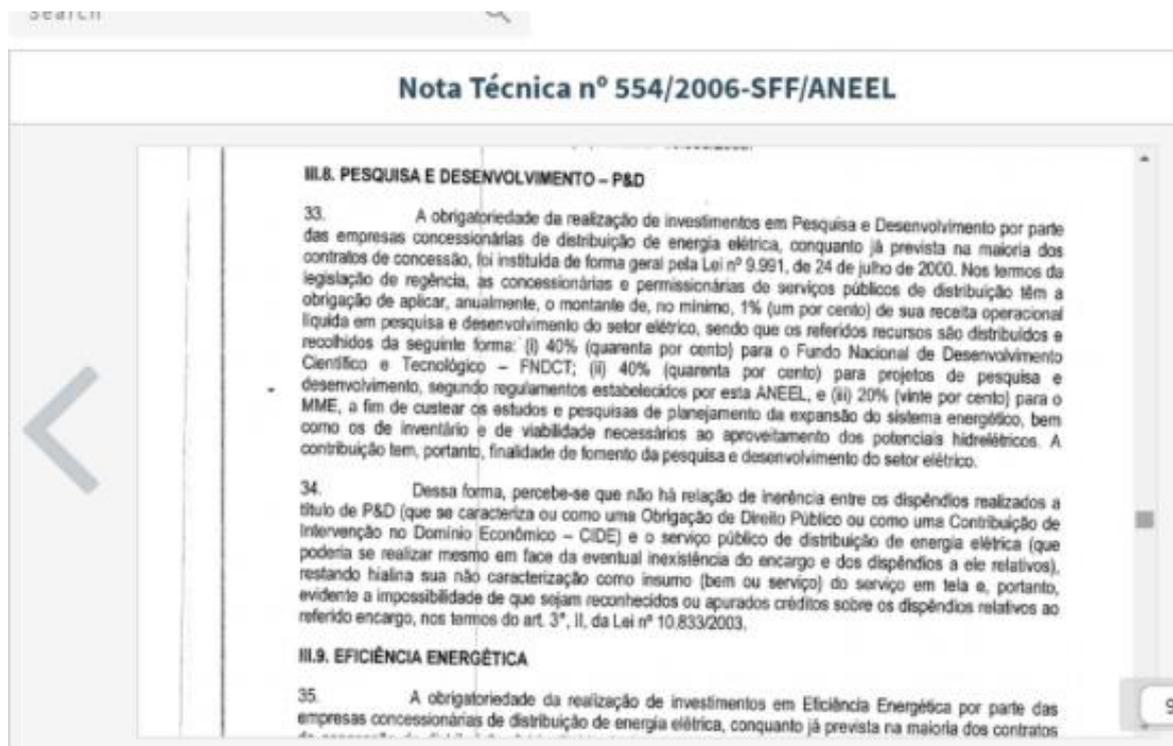
Essa lei estabelece que as concessionárias e permissionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica **ficam obrigadas a aplicar, anualmente**, o montante de, no mínimo, 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico e, no mínimo, 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) em programas de eficiência energética no uso final. (grifei)

**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. (grifei)

O acórdão recorrido concluiu, a partir de informações obtidas no sítio da própria ANEEL, que os encargos setoriais de P&D seriam contribuições de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE), conforme reconhecidos pela ANEEL na Nota Técnica n. 554/06, não tendo, portanto, 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 mostrar uma obrigação legal.

Aduz a respectiva Nota Técnica, no que tange ao P&D, o que se segue:



E, neste sentido, entendeu o recorrido que, então, tratava-se de uma despesa dedutível nos moldes do artigo 299 do RIR/1999.

Aqui, data máxima vênia, estamos tratando de uma autuação sobre provisões que foram consideradas não dedutíveis pelo Fisco para fins de IRPJ e CSLL e não sobre a natureza jurídica do encargo setorial. Ou seja, a divergência posta é sobre ser ou não provisão para efeitos de dedutibilidade do IRPJ e da CSLL os valores relativos aos investimentos de P&D. Este é o ponto. O recorrido, ao decidir por uma terceira via, apesar de entender não ser provisão, trouxe fundamento que não se encontra no bojo desta discussão, data máxima vênia.

Portanto, ousou discordar do entendimento acima esposado no recorrido.

Ora, como bem traduziu o acórdão paradigma:

*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 futuro s projetos de pesquisa e desenvolvimento, os quais serão diretamente promovidos pela empresa, conforme a normatização contida na Lei n.º 9.991/00, verbis: (grifei)*

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 (omissis)*

*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 (omissis)*

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

*(...)*

*Portanto, não se trata de discutir a natureza provisional ou não das contas em que foram alocados os investimentos. Muito menos de invocar a irreversibilidade desses investimentos.*

*O que importa é o fato de que esses investimentos, apesar de obrigatórios por determinação legal, serão revertidos para a empresa, sejam eles mensuráveis na forma de ativos (tangíveis ou intangíveis) ou não (quando poderão então ser apropriados como despesas).*

*Esse é o sentido que se extrai do texto legal quando este restringe os investimentos para a pesquisa e desenvolvimento do “setor elétrico”, ou seja, justamente para o setor em que atua a empresa. É lógico que há também o interesse do País nisso, mas, não se pode excluir o interesse da empresa, mesmo que involuntário.*

*E é por isso que, quando os dispêndios associados a esses investimentos caracterizam-se como despesas, estas podem ser consideradas necessárias, porque implicam na manutenção da fonte produtora da empresa, portanto, dedutíveis para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*Mas, novamente, isso só se concretiza quando há o **efetivo dispêndio e este pode ser inequivocamente comprovado**. A bem da verdade, não se identifica nos autos qualquer prova de que as reclamadas despesas não foram deduzidas nos anos posteriores. Se por acaso houve essa dedução, o cancelamento da autuação significaria um duplo aproveitamento das mesmas despesas. (grifei)*

Assim, com o devido respeito, entendo que a tese do recorrido não pode ser aceita e, portanto, reputo correto o caminho trilhado pelo recurso especial da PGFN, defendendo o descompasso entre a constituição da provisão e a efetiva ocorrência da despesa. É a tese do paradigma e com a qual me coaduno.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial fazendário, restabelecendo as glosas realizadas a título de P&D.

*(documento assinado digitalmente)*

Andréa Duek Simantob

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

## **Voto Vencedor**

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO

Com a devida vênia ao voto da ilustre conselheira relatora, abro divergência para negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

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 recorrido, 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.

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.

Destaco aqui voto do conselheiro Carlos Pelá no Acórdão recorrido, 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 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.

### TFSEE

Instituída pela Lei n.º 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.

A partir da análise dos dispositivos normativos regulatórios relativos aos passivos aqui discutidos, verifica-se que eles não possuem características de provisão. Como consequência, entendo no mesmo sentido do Acórdão recorrido.

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

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

## **Declaração de Voto**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

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.

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

De forma diversa decidi 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 julgado, 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 provisória 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 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 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 improvable.

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.

Sob esta compreensão do questionamento apresentado pela PGFN, o presente voto, no mérito, expressa concordância apenas em parte com o entendimento da I. Relatora.

A obrigação de investimento aqui em debate 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 n.º 10.848, de 2004)

[...] (*negrejou-se*)

Oportuno ter em conta, ainda, o que dispunha, à época dos fatos, a Resolução Normativa ANEEL n.º 185, de 21 de maio de 2001:

Art. 1º. Estabelecer, na forma desta Resolução, os critérios e procedimentos para o cálculo, pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas, dos valores a serem aplicados em Programas de Eficiência Energética e de Pesquisa e Desenvolvimento do setor de energia elétrica.

§ 1º Para a obtenção da Receita Operacional Líquida – ROL, a ser utilizada como base de cálculo dos valores referidos no caput deste artigo, deverão ser consideradas, conforme o caso, as receitas e deduções a seguir relacionadas:

[...]

§ 2º As receitas a seguir indicadas não devem integrar a base de cálculo:

[...]

§ 3º Caso o tempo de operação da empresa seja inferior a 12 (doze) meses, a base de cálculo será determinada a partir da receita auferida até o penúltimo mês em relação ao previsto para apresentação dos programas anuais à ANEEL, dividida pelo número de meses considerado e multiplicada por doze.

Art. 2º. Fica estabelecido o calendário a seguir, indicando, para cada mês de apresentação dos programas anuais, os períodos de cálculo da Receita Operacional Líquida, os períodos de recolhimento ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT e os meses para informações, pela ANEEL, ao Ministério de Ciência e Tecnologia - MCT e às empresas sobre os valores a serem recolhidos.

[...]

Art. 3º. Os recolhimentos ao FNDCT serão efetuados, em duodécimos, até o quinto dia útil de cada mês, em conta específica a ser informada pela ANEEL às empresas.

Parágrafo único. O não recolhimento no prazo previsto no "caput" deste artigo implicará em 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 em legislação e regulamentos específicos.

Art. 4º. Considerando que as receitas utilizadas como base de cálculo são apuradas pelas próprias empresas, a apresentação dos programas anuais independe da data de informação da ANEEL ao Ministério de Ciência e Tecnologia e às empresas sobre os valores a serem recolhidos ao FNDCT.

Art. 5º. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Em 2006 esta Resolução foi revogada pela Resolução Normativa ANEEL n.º 233, de 24 de outubro de 2006:

Art. 1º Estabelecer os critérios e procedimentos para o cálculo, a aplicação e o recolhimento, pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas, dos recursos a serem destinados aos projetos de Eficiência Energética e/ou Pesquisa e Desenvolvimento, bem como ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT e ao Ministério de Minas e Energia – MME, previstos na Lei n.º 9.991, de 24 de julho de 2000.

Art. 2º O fato jurídico necessário e suficiente para a constituição das obrigações legais referidas no art. 1º desta Resolução é o reconhecimento contábil, por parte das concessionárias e permissionárias, bem como pelas autorizadas à produção

independente de energia elétrica, dos itens da Receita Operacional elencados no art. 3º, §1º desta Resolução.

§ 1º Nos termos do caput do art. 2º da Lei nº 9.991, de 24 de julho de 2000, estão excluídas das obrigações legais referidas no art. 1º desta Resolução, por isenção, as empresas que gerem energia exclusivamente a partir de instalações eólica, solar, biomassa, cogeração qualificada e pequenas centrais hidrelétricas, observando-se, para essas últimas, o disposto na Resolução no 652, de 09 de dezembro de 2003.

§ 2º As concessionárias de geração na modalidade de autoprodução estão excluídas das obrigações legais referidas no art. 1º desta Resolução, exceto em relação às receitas advindas da energia comercializada.

§ 3º O reconhecimento contábil das obrigações referidas no art. 1º desta Resolução deverá ocorrer simultaneamente ao dos itens que compõem a Receita Operacional elencados no art. 3º, §1º, desta Resolução, independentemente do desembolso financeiro dos recursos, respeitando-se o princípio da competência contábil.

Art. 3º A base de cálculo das obrigações legais de que trata o art. 1º desta Resolução é a Receita Operacional Líquida – ROL, apurada de acordo com o disposto no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica – MCSPEE, instituído pela Resolução nº 444, de 29 de outubro de 2001, observando-se o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Conforme disposto no MCSPEE, os itens que compõem a Receita Operacional dos agentes são os seguintes:

[...]

§ 2º A ROL será obtida mediante a dedução, da Receita Operacional definida no §1º deste artigo, dos itens listados a seguir, bem como daqueles que vierem a ser, eventualmente, inseridos no MCSPEE:

[...]

§ 3º Caso o período de operação do agente seja inferior a 12 (doze) meses, a base de cálculo será determinada a partir dos reconhecimentos contábeis verificados até o penúltimo mês em relação ao previsto para apresentação dos programas anuais à ANEEL.

**Art. 4º Sobre as obrigações legais de aplicação de recursos em projetos de Eficiência Energética e/ou Pesquisa e Desenvolvimento, reconhecidas contabilmente nos termos do art. 2º, § 3º, desta Resolução, incidirão juros, a partir do 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.**

**Parágrafo único. Os recursos de juros advindos do disposto no caput deste artigo deverão ser aplicados nos respectivos programas.**

Art. 5º Fica estabelecido o calendário a seguir, indicando, para cada mês de apresentação dos programas anuais, os períodos de cálculo da ROL, os períodos de recolhimento ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT e ao Ministério de Minas e Energia – MME, bem como os meses para os agentes informarem os valores devidos:

[...]

Art. 6º Os recolhimentos de que trata o art. 5º desta Resolução serão efetuados, em duodécimos, até o quinto dia útil de cada mês.

§ 1º O não recolhimento no prazo previsto no caput deste artigo implicará em 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 em legislação e regulamentos específicos.

§ 2º Os recursos destinados ao FNDCT, devidos pelas empresas do setor elétrico, deverão ser recolhidos mediante depósito em favor do referido Fundo, em conta específica no Banco do Brasil S.A., por intermédio de boleto bancário, nos termos do Decreto n.º 3.867, de 16 de julho de 2001.

§ 3º Os recursos destinados ao MME, devidos pelas empresas do setor elétrico, deverão ser recolhidos por intermédio de Guia de Recolhimento da União – GRU, no código 10000-5, nos termos do Decreto n.º 5.879, de 22 de agosto de 2006.

Art. 7º Considerando-se que as receitas utilizadas como base de cálculo são apuradas pelos próprios devedores, estes deverão informar à ANEEL, ao FNDCT e ao MME os valores a serem recolhidos em um prazo máximo de sessenta dias antes da data do primeiro recolhimento a ser efetuado.

Parágrafo único. Os valores a serem recolhidos ao FNDCT e ao MME, bem como aqueles a serem aplicados nos programas anuais, deverão ser informados por intermédio de planilhas contemplando a apuração mensal dos montantes devidos, obedecido o disposto nesta Resolução.

Art. 8º Os recursos a serem destinados ao MME, exigíveis dos devedores até 31 de dezembro de 2006, observado o calendário do art. 5º desta Resolução, deverão ser recolhidos em parcela única até 1º de março de 2007.

Parágrafo único. O recolhimento dos referidos recursos, com exigibilidade a partir de 1º de janeiro de 2007, deverão observar o disposto nos arts. 5º e 6º desta Resolução.

Art. 9º Poderão ser compensados recursos destinados ao FNDCT e ao MME, desembolsados a maior, constituídos nos termos do art. 2º desta Resolução, contra débitos vincendos de mesma natureza, desde que previamente informados e apreciados, respectivamente, pela Financiadora de Estudos e Projetos – FINEP e por aquele órgão, conforme o caso.

Art. 10. A doação dos bens contemplados nos projetos de Eficiência Energética e/ou Pesquisa e Desenvolvimento deverá ser submetida à anuência das Superintendências da ANEEL responsáveis pela aprovação dos respectivos programas anuais.

Art. 11. Revoga-se a Resolução n.º 185, de 21 de maio de 2001, e demais disposições em contrário.

Art. 12. Esta Resolução entra em vigor em 1º de janeiro de 2007. *(negrejou-se)*

Estas referências prestam-se a esclarecer que, diversamente das parcelas destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT e ao Ministério de Ciência e Tecnologia – MCT - objeto de recolhimento e não questionadas no recurso especial sob análise – os valores destinados a P&D são reservados contabilmente e, inclusive, são atualizados com base na taxa SELIC até sua aplicação *nos respectivos programas*.

Neste contexto, é certo que a **destinação** dos valores em debate decorre de determinação legal e, assim, representa, na dicção do art. 4º da Resolução Normativa ANEEL n.º 233/2006, 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 passou inclusive a submeter o sujeito passivo a

penalidades referidas no art. 8º da Resolução Normativa ANEEL n.º 316/2008<sup>1</sup>. 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 apreciação da autoridade julgadora de 1ª instância que antecedeu a edição do paradigma n.º 1401-001.558 bem apreendeu estas circunstâncias, ao assim expor:

20. Não é porque o Contribuinte vem de dar cumprimento abstrato à Lei n.º 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 n.º 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)*

---

<sup>1</sup> 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.

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](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](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 Elétrico<sup>2</sup> 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

<sup>2</sup> 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 n.º 1101-000.813:

Quanto ao referido item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC n.º 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 n.º 3.000/99:

Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei n.º 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei n.º 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 n.º 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).

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, deve prevalecer a conclusão do paradigma, 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.

Assim sendo, e considerando que o acórdão recorrido não analisou os argumentos subsidiários do sujeito passivo acerca da aplicação dos recursos em contratos de desenvolvimento de pesquisas científicas e tecnológicas, *lançados contabilmente com despesas inerentes ao percentual de recursos destinados à execução de projetos de P&D regulado pela ANEEL*, os autos devem retornar ao Colegiado *a quo* para que se prossiga na análise do recurso voluntário da Contribuinte, não podendo ser provido integralmente o recurso fazendário que pleiteou o restabelecimento da exigência.

O presente voto no mérito, portanto, é por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN com retorno ao Colegiado *a quo*.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA