



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

**Processo n°** 10768.003812/2003-40  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1101-001.014 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de dezembro de 2013  
**Matéria** DCOMP - Saldo Negativo - IRPJ/CSLL  
**Recorrente** ENERGISA NOVA FRIBURGO - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

SALDO NEGATIVO. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

RECEITA DE RECOMPOSIÇÃO TARIFÁRIA EXTRAORDINÁRIA. Se o sujeito passivo demonstra que o saldo negativo decorreu da exclusão de valores que corresponderiam a receita de recomposição tarifária, acerca da qual a Receita Federal já se manifestou em favor da tributação apenas no momento futuro de sua cobrança nas contas de consumo de energia, a motivação do ato de não-homologação deve, necessariamente, desconstituir esta orientação ou apontar outras irregularidades que obstem a exclusão promovida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira

Processo nº 10768.003812/2003-40  
Acórdão n.º **1101-001.014**

**S1-CIT1**  
Fl. 3

---

Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Manoel Mota Fonseca.

CÓPIA

## Relatório

ENERGISA NOVA FRIBURGO – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que não homologou a compensação declarada com saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados no ano-calendário 2001.

Em 07/05/2003 a contribuinte apresentou Declaração de Compensação – DCOMP para utilização de parte dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados no ano-calendário 2001, no valores originais de R\$ 1.157.446,74 e R\$ 501.938,59 (fls. 01/02). Constatando que a contribuinte, mediante retificação da correspondente DIPJ, registrou o valor de R\$ 8.752.860,99 a título de outras exclusões, a autoridade administrativa local requereu diligência para confirmação da certeza e liquidez do crédito alegado (fl. 146).

Intimada, a contribuinte esclareceu que a exclusão se dividia nas parcelas de R\$ 7.867.000,06 e R\$ 840.041,94. A primeira corresponderia ao registro da recomposição tarifária extraordinária apurado durante o período de 01/06/2001 a 31/12/2001, cuja tributação se verificaria no momento do efetivo consumo de energia sobre o qual incidiria a cobrança da sobretarifa, a teor do Parecer COSIT nº 26. Já a segunda parcela equivaleria à *soma dos recolhimentos do REFIS, durante aquele ano-calendário* (fls. 152/186).

A autoridade fiscal encarregada da diligência concluiu que a contribuinte excluiu indevidamente a parcela de R\$ 8.752.860,99 (fls. 187/189). Reportou-se ao Parecer COSIT nº 26 afirmando que a redução de receitas e o aumento de custos decorrentes do Programa Emergencial de Redução de Consumo de Energia Elétrica pertenceriam ao exercício findo em 31/12/2001, mormente tendo em conta que a recuperação destes valores está assegurada e as orientações do IBRACON e da ANEEL foram no sentido de que as distribuidoras e geradoras de energia deveriam registrar o ativo correspondente a estes recebimentos futuros no exercício findo de 31/12/2001.

O despacho decisório de fls. 203/204 evidencia que, desconsiderando-se a referida exclusão, a contribuinte teria IRPJ e CSLL a pagar no ano-calendário 2001, motivo pelo qual o direito creditório não foi reconhecido e a compensação não homologada. A contribuinte foi cientificada da decisão em 06/05/2008 (fl. 205).

Manifestando sua inconformidade, a contribuinte argumentou que seu procedimento está em conformidade com o Parecer COSIT nº 26/2002, o qual lhe foi cientificado em 28/02/2003, e vincula sua conduta. Assevera que contabilizou a recomposição tarifária de acordo com o período de apuração dos pagamentos efetuados pelo usuário de energia elétrica, e acrescenta que a exclusão de R\$ 840.041,76 refere-se a débitos de COFINS que estavam incluídos no parcelamento REFIS, posteriormente indeferido pela Receita Federal.

A Turma Julgadora rejeitou estes argumentos, observando que a orientação do Parecer COSIT nº 26/2002 especificou o reconhecimento da receita no período em que ocorreu o efetivo consumo de energia, e não no momento em que o consumidor pagou por esta

sobretarifa. Por sua vez, a Resolução ANEEL nº 91/2001 trouxe a previsão da sobretarifa a partir de 01/06/2001, subsistindo incerto *se a receita foi auferida em 2001 ou em outro ano-calendário*. Tendo em conta que mesmo admitindo a exclusão de R\$ 840.041,76 inexistiria saldo negativo de IRPJ ou CSLL a ser reconhecido à interessada, foi mantida a decisão de não-homologação da DCOMP.

Cientificada da decisão de primeira instância em 09/02/2012 (fl. 474), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 08/03/2012 (fls. 476/489).

Preliminarmente a recorrente argüi a nulidade do acórdão recorrido, vez que fundado *em meras presunções e incertezas, ou seja, sem uma real conclusão acerca dos fatos que efetivamente ocasionaram o crédito tributário*, em desrespeito ao art. 31 do Decreto nº 70.235/72. Cita acórdão deste Conselho neste sentido, invoca o direito à ampla defesa e reporta-se ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72 para concluir que *a incerteza da Autoridade Fiscal quanto à legitimidade do crédito utilizado para compensação não é suficiente à constituição de um débito tributário em face da Recorrente, cumprindo-lhe assentar suas alegações em elementos sólidos, claros e eficazes*.

Aduz que a Resolução nº 91/2001 apenas estabelece o período de cálculo da perda RTE, e *em momento algum determinou que a recuperação da RTE (Recomposição Tarifária Extraordinária) se daria a partir do próprio ano de 2001*. Reporta-se ao fato de a referida Resolução ter sido editada em 21/12/2001 e a outros aspectos nela tratados, para deixar claro que a recuperação somente foi definitivamente regulada em 2002. Entende aodada a afirmação de falta de certeza do crédito, mormente frente à orientação da Receita Federal em razão de consulta formal apresentada pela recorrente.

Entende que *sem embasamento, desconhecendo, ou talvez, não entendendo o seu conteúdo, a JRF simplesmente assumiu – sem quaisquer bases de sustentação – que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSL no ano de 2001 eram incertos. Mas qual a incerteza? Os números foram avaliados? Houve razão fundada para desconhecer o teor da consulta formalizada e respondida pela SRF? A resposta é negativa. Logo, foi por mera suposição que a exigência tributária restou mantida, sem fundamento e sem provas. Mera presunção, que deve ser repudiada, sendo assim nula a decisão de pleno direito, requerendo a Defendente o seu cancelamento*.

No mérito, reafirma que a orientação da Receita Federal é no sentido *de que a tributação da receita da RTE deveria compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSL somente no período em que ocorresse o efetivo faturamento aos clientes*, e passa a explicar a RTE e seus efeitos, esclarecendo sua inconformidade com o reconhecimento da receita em 2001 determinado pelo IBRACON e pela ANEEL, motivo da consulta formal à Receita Federal, que em resposta cientificada à recorrente em 2004, autorizou *que a RTE fosse excluída de tributação em 2001 e levada a efeito tributário à medida da cobrança dos clientes, em consumos de energia elétrica nova*.

Observa que a exclusão foi controlada na Parte B do LALUR para posterior adição, e que seu registro em DIPJ se fez mediante retificação quando cientificada da resposta à consulta. Afirma, assim, líquido e certo do direito creditório utilizado em compensação, devendo ser provido seu recurso voluntário e cancelado o crédito tributário exigido.

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente argúi a nulidade do acórdão recorrido, porque fundado em *presunções e incertezas*. Ocorre que, embora o procedimento fiscal de análise do direito creditorio apresente contornos distintos do lançamento, transferindo para o sujeito passivo o ônus de demonstrar a liquidez e certeza do indébito, vê-se que, em verdade, as alegadas *presunções e incertezas* decorrem da análise superficial das operações da contribuinte no período do qual se originou o direito creditório utilizado em compensação.

Como relatado, a DCOMP em debate foi apresentada em 07/05/2003, depois de a interessada ter retificado a DIPJ correspondente ao ano-calendário 2001 em 01/04/2003, ali computando exclusão antes não registrada, e revertendo para prejuízo o resultado fiscal do período. Em conseqüência, as antecipações promovidas ao longo do ano-calendário foram convertidas nos saldos negativos utilizados em compensação.

Apenas em 03/12/2007 a autoridade administrativa local constata que a retificação promovida em 01/04/2003 ensejou a formação do saldo negativo, e requer diligência para apuração da exclusão computada naquele momento. A contribuinte a intimada a esclarecer tal fato em 31/01/2008 e presta os esclarecimentos juntados às fls. 153/154 em 22/02/2008, juntando comprovantes das antecipações pertinentes ao ano-calendário 2001, registros do LALUR, planilha demonstrativa da exclusão de R\$ 7.867.000,06, extrato de lançamentos que resultaram na exclusão de R\$ 840.041,94 e cópia do Parecer COSIT nº 26/2002 (fls. 155/186).

A partir destes elementos, a autoridade fiscal encarregada da diligência conclui que o Parecer COSIT nº 26/2002 não autoriza a exclusão da parcela de R\$ 8.752.860,99, embora neste montante esteja incluído o valor de R\$ 840.041,94 vinculada a outra justificativa. A informação fiscal é prestada em 25/03/2008 (fls. 187/189), e as apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL são refeitas exclusivamente com base no que informado às fls. 187/189. Decorre daí a edição do ato de não-homologação da compensação, cientificado à interessada em 06/05/2008.

De plano observa-se que não houve objeção específica para a parcela de exclusão no valor de R\$ 840.041,94. A matéria discutida no Parecer COSIT Nº 26/2002 amparou, apenas, a exclusão de R\$ 7.867.000,06, mas mesmo sobre esta parcela a acusação fiscal não reúne motivação suficiente para desconsiderá-la.

Quanto aos efeitos da Recomposição Tarifária Extraordinária, trata-se de matéria já debatida neste Conselho, consoante se verifica nas ementas a seguir transcritas:

*COFINS. CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA. RECEITA DA TARIFAÇÃO EXTRAORDINÁRIA.*

*A receita gerada pela aplicação da sobretarifa, de que trata o § 1º do artigo 4º da Lei nº 10.438/2002, deverá compor a apuração da base de cálculo da contribuição, referente aos períodos em que ocorrer o efetivo consumo de energia sobre o qual*

*incidiu a cobrança da sobretarifa, à medida e na proporção de sua efetivação, sendo o tributo apurado de acordo com a lei vigente em cada um desses períodos, por força do artigo 144 do CTN.*

*Recurso de ofício ao qual se nega provimento. (Acórdão nº 202-15.996, sessão de 01/12/2004)*

*IRPJ — DISTRIBUIDORA DE ENERGIA — RECOMPOSIÇÃO TARIFÁRIA EXTRAORDINÁRIA (RTE) — MP 14/2001 — RECONHECIMENTO DA RECEITA — COMPETÊNCIA — A empresa distribuidora de energia elétrica deve reconhecer a receita correspondente à recomposição tarifária (sobretarifa) prevista na MP 14/2001 à medida em que houver o consumo de energia sobre o qual é calculado tal montante; isto é, conforme a prestação do serviço. (Acórdão nº 108-08.785, sessão de 26/04/2006)*

*DA RECEITA DE RECOMPOSIÇÃO TARIFÁRIA (RTE). RECURSO DE OFÍCIO.*

*A diligência respondida pela DRF confirmou a falta de compensação dos créditos de IRPJ e CSLL declarados pela empresa em sua DIPJ quando da apuração do lançamento relativo ao período de janeiro a julho de 2001.*

*A imputação fiscal foi reformada em decisão da DRJ, reconhecendo que a empresa registrou em sua contabilidade a receita para recomposição tarifária, permitindo, com isso, a exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real.*

*Recurso conhecido e não provido. (Acórdão nº 1201-000.689, sessão de 08/05/2012)*

A Recomposição Tarifária Extraordinária (RTE) foi instituída com o intuito de recompor as perdas financeiras sofridas pelas concessionárias de energia elétrica e decorrentes do racionamento ocorrido no ano de 2001, conforme determina a Lei nº 10.438/2002, resultante da conversão da Medida Provisória nº 14/2001

*Art. 4º A Aneel procederá à recomposição tarifária extraordinária prevista no art. 28 da Medida Provisória nº 2.198-5, de 24 de agosto de 2001, sem prejuízo do reajuste tarifário anual previsto nos contratos de concessão de serviços públicos de distribuição de energia elétrica.*

*§ 1º A recomposição tarifária extraordinária de que trata o caput será implementada por meio de aplicação às tarifas de fornecimento de energia elétrica, pelo prazo e valor máximos a serem divulgados por concessionária, em ato da Aneel a ser publicado até 30 de agosto de 2002, dos seguintes índices:*

*I - até 2,9% (dois vírgula nove por cento), para os consumidores integrantes das Classes Residencial, Rural e iluminação pública;*

*II - até 7,9% (sete vírgula nove por cento), para os demais consumidores;*

*III - (VETADO)*

*§ 2º Não se aplicam os índices previstos no § 1º à tarifa de energia elétrica devida pelos consumidores integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda.*

*§ 3º A recomposição tarifária extraordinária será aplicada tão-somente às áreas do Sistema Elétrico Interligado Nacional sujeitas, por disposição expressa de resolução da GCE, ao Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica – Percee, e aos seguintes períodos:*

*I - desde 1º de junho de 2001 até 28 de fevereiro de 2002, para os consumidores atendidos por meio dos Sistemas Interligados das Regiões Sudeste, Centro-Oeste e Nordeste; e*

*II - desde 1º de julho de 2001 até 31 de dezembro de 2001, para os consumidores dos Estados do Pará e do Tocantins e da parte do Estado do Maranhão atendida pelo Sistema Interligado Norte.*

*§ 4º A recomposição tarifária extraordinária vigorará pelo período necessário à compensação do montante referido no § 9º, apurado pela Aneel na forma de resolução da GCE, observados o prazo e valor máximos fixados na forma do § 1º deste artigo.*

*§ 5º A recomposição tarifária extraordinária estará sujeita a homologação pela Aneel e observará as seguintes regras:*

[...]

*§ 10. A recomposição tarifária extraordinária não constitui garantia de receita bruta nem de remuneração mínima às concessionárias e permissionárias, devendo para tanto abater-se do montante a recompor eventuais reduções de custos que, a critério da Aneel, comprovadamente não se refiram a ganhos de produtividade alheios ao Percee ou a eventuais postergações de custos em função de restrições financeiras advindas da redução de receita, bem como deduzir ainda os efeitos estimados da expectativa de redução da atividade econômica sobre o consumo de energia elétrica.*

*§ 11. O processo especial da recomposição tarifária extraordinária prevista neste artigo será realizado uma única vez, não constituindo, em hipótese alguma, instrumento permanente de alteração de tarifa normal nem parcela componente das tarifas normais para fins de futuros reajustes ou revisões tarifárias.*

*§ 12. Não se aplicam os §§ 1º e 3º do art. 2º da Lei nº 10.192, de 14 de fevereiro de 2001, ao disposto neste artigo.*

*§ 13. A eficácia da recomposição tarifária extraordinária fica condicionada ao fiel cumprimento pelos interessados, individualmente considerados, de todas as obrigações por eles assumidas nos termos desta Lei e à ausência de sua impugnação judicial ou extrajudicial pelos mesmos interessados.*

*§ 14. A prática pelos interessados dos atos previstos neste artigo, em especial daqueles referidos nos incisos IV a VII do § 5º, não acarretará ônus, encargos, responsabilidades, desembolsos, pagamentos ou custos, de qualquer natureza, para o poder concedente.*

*§ 15. Fica autorizado o registro dos recebíveis da recomposição tarifária extraordinária de que trata este artigo em sistema centralizado de liquidação e custódia autorizado pelo órgão federal competente.*

*§ 16. Os prazos e os valores máximos por concessionária a serem divulgados nos termos do § 1º não poderão ser ampliados e a sua não divulgação implicará a imediata suspensão da cobrança da recomposição tarifária, até que se cumpra o estabelecido no § 1º, devendo a média ponderada dos prazos referidos não exceder a 72 (setenta e dois) meses.*

*§ 17. Sem prejuízo do disposto neste artigo, o Poder Executivo poderá ajustar a forma de incidência e cobrança da recomposição tarifária extraordinária dos consumidores industriais que celebrarem os contratos de que trata o § 8º do art. 1º, visando a manutenção dos princípios e práticas concorrenciais.*

As concessionárias de energia elétrica ficaram, assim, autorizadas a cobrar dos consumidores uma tarifa extra (RTE), no prazo que cada uma delas acordou com a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). A cobrança seria feita em conformidade com ato da ANEEL que deveria ser editado até 30/08/2002, na forma do §1º do art. 4º da Medida Provisória nº 14/2001, acima transcrito.

E isto porque, por meio da Medida Provisória nº 2.198-5/2001, os consumidores foram compelidos a reduzir seu consumo de energia elétrica a partir de junho/2001, sob pena de suspensão do fornecimento:

*Art.14.Os consumidores residenciais deverão observar meta de consumo de energia elétrica correspondente a:*

*I - cem por cento da média do consumo mensal verificado nos meses de maio, junho e julho de 2000, para aqueles cuja média de consumo mensal seja inferior ou igual a 100 kWh; e*

*II - oitenta por cento da média do consumo mensal verificado nos meses de maio, junho e julho de 2000, para aqueles cuja média de consumo mensal seja superior a 100 kWh, garantida, em qualquer caso, a meta mensal mínima de 100 kWh.*

*§1ºNa impossibilidade de caracterizar-se a efetiva média do consumo mensal referida neste artigo, fica a concessionária autorizada a utilizar qualquer período dentro dos últimos doze meses, observando, sempre que possível, uma média de até três meses.*

*§2ºOs consumidores que descumprirem a respectiva meta mensal fixada na forma do caput ficarão sujeitos a suspensão do fornecimento de energia elétrica.*

*§3º O disposto no § 2º não se aplica aos consumidores que, no mesmo período, apresentarem consumo mensal inferior ou igual a 100 kWh.*

*§4ºA suspensão de fornecimento de energia elétrica a que se refere o § 2º observará as seguintes regras:*

*I - a meta fixada na forma de Resolução da GCE será observada a partir da leitura do consumo realizada em junho de 2001;*

*II - será o consumidor advertido, por escrito, quando da primeira inobservância da meta fixada na forma do caput;*

*III - reiterada a inobservância da meta, far-se-á, após quarenta e oito horas da entrega da conta que caracterizar o descumprimento da meta e contiver o aviso respectivo, a suspensão do fornecimento de energia elétrica, que terá a duração:*

*a)máxima de três dias, quando da primeira suspensão do fornecimento; e*

*b)mínima de quatro dias a máxima de seis dias, nas suspensões subseqüentes.*

*§5º A GCE poderá estabelecer prazo e procedimentos diversos dos previstos nos §§ 1º, 2º e 4º deste artigo.*

Esta a razão de o §3º do art. 4º da Medida Provisória nº 14/2001 estipular o cálculo da recomposição tarifária a partir de 1º de junho de 2001, mas com recuperação dos valores mediante sua aplicação nas tarifas de fornecimento de energia elétrica a partir do momento em que a ANEEL definisse os critérios em 2002 (§1º, art. 4º).

Diante deste contexto, a ANEEL e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) estabeleceram que as receitas provenientes da cobrança da RTE deveriam ser lançadas como um direito a receber, tendo como contrapartida uma conta de resultado, cuja apuração corresponderia ao ano de 2001.

A ANEEL editou a Resolução nº 72, de 7 de fevereiro de 2002, com a seguinte orientação:

*Art.2º. O valor oriundo da recomposição tarifária extraordinária a que se referem as Resoluções GCE nº 91, de 21 de dezembro de 2001, e ANEEL nº 31, de 24 de janeiro de 2002, deverá ser registrado no resultado do exercício de 2001, na conta 611.01.3.1.01 - Receita de Operações com Energia Elétrica - Fornecimento, em contrapartida do Ativo Circulante, na conta 112.01.1 - Consumidores - Fornecimento e do Realizável a Longo Prazo, na conta 121.01.1 - Consumidores - Fornecimento.*

*§ 1º A alocação no Ativo Circulante e no Realizável a Longo Prazo de que trata o "caput" deste artigo deverá considerar o período de realização estimado pela concessionária, levando-se em consideração que o respectivo valor será realizado em decorrência da recomposição tarifária extraordinária, proveniente da aplicação nas tarifas de fornecimento de energia elétrica dos índices dispostos nos incisos I e II do § 1º do art. 1º da Resolução GCE nº 91, de 2001.*

Como exposto no Parecer COSIT nº 26/2002, o IBRACON concluiu que o montante da recomposição tarifária extraordinária autorizada pelo Governo, dos custos não gerenciáveis pelas distribuidoras da denominada Parcela A da composição das tarifas e dos custos adicionais com a compra de energia livre, caracteriza-se como um ativo e, assim, deve ser registrado pelas distribuidoras e geradoras de energia elétrica no resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 2001, em observância aos princípios da oportunidade, competência e prudência.

No âmbito tributário, referido Parecer expressa o entendimento de que *uma lei que institui uma sobretarifa a ser cobrada sobre um consumo futuro de energia, ainda que esse possa ser estimado com precisão, não se configura fato gerador do imposto de renda. Ora, essa própria lei, enquanto não ocorrer os fatos concretos que se subsumam na sua própria hipótese de incidência, restará com sua eficácia latente, ou seja, sequer os seus próprios efeitos surtiram, quanto mais os efeitos tributários daí advindos. O que se está a dizer é que, enquanto não ocorrer o consumo de energia sobre o qual incidirá a sobretarifa, nenhum efeito concreto terá surtido o art. 4º, §1º, da Medida Provisória nº 14, de 2001.*

Os fundamentos do Parecer são estruturados no sentido de considerar desarrazoado entender que a publicação da Medida Provisória nº 14, em 21 de dezembro de 2001, possa consubstanciar um fato gerador do imposto de renda, por se tratar de mera expectativa de ganho futuro, e desta forma a conclusão da COSIT é assim exteriorizada na ementa do referido Parecer:

*A receita gerada pela aplicação da sobretarifa, de que trata o §1º do art. 4º da Medida Provisória nº 14, 2001, deverá compor a apuração das bases de cálculo do imposto sobre a renda, da CSL, da Cofins e da contribuição para o PIS, referentes aos períodos em que ocorrem o efetivo consumo de energia sobre o qual incidirá a cobrança da sobretarifa, à medida e na proporção de sua efetivação, sendo os tributos apurados de acordo com a lei vigente em cada um desses períodos.*

E, embora o Parecer tenha sido emitido em face de questionamentos da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal na 6ª Região Fiscal, e não em razão de questionamentos específicos da interessada, o fato é que a contribuinte esclareceu à Fiscalização ter se conduzido em conformidade com aquele entendimento, asseverando que *efetuou levantamento do montante da recomposição tarifária extraordinária,*

*aplicável a todas as concessionárias de distribuição de energia elétrica, visando o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão [...] durante o período compreendido entre 01 de junho e 31 de dezembro de 2001, promovendo a posterior exclusão em razão do entendimento da Receita Federal de que os valores somente seriam tributáveis nos períodos em que ocorrer o efetivo consumo de energia sobre o qual incida a cobrança da sobretarifa, à medida e na proporção de sua efetivação. Demonstrou, ainda, o registro contábil de receita sobre const. ativo regulatório e outros lançamentos correlatos (fls. 173/178).*

Contudo, afirmando pautar-se no Parecer COSIT nº 26/2002, a Fiscalização concluiu que a exclusão seria indevida (fls. 187/189). Mas isto porque limitou-se a reproduzir o entendimento do IBRACON e da ANEEL, claramente afastados, no âmbito tributário, pelo referido Parecer. Nada foi dito para desconstituir o entendimento que conduz a conclusão do Parecer COSIT nº 26/2002 no sentido de que as receitas decorrentes da recomposição tarifária em tela somente seriam tributadas quando cobradas nas correspondentes contas de consumo de energia.

Na medida em que nada foi acrescentado para produção do despacho decisório que não-homologou a compensação, impõe-se concluir que o procedimento fiscal não logrou evidenciar dúvida sobre a existência do direito creditório apontado pelo sujeito passivo. Como dito, necessário seria que os agentes fiscais argumentassem contrariamente ao disposto no Parecer COSIT nº 26/2002, ou mesmo que, analisando a escrituração da contribuinte, verificassem que a exclusão não poderia ser feita porque a receita correspondente não foram computada no resultado do exercício, ou então registrada em valor inferior ao excluído.

Desta forma, o despacho decisório de não homologação não está amparado por procedimento fiscal suficiente, de modo a impor à recorrente o dever de desconstituir sua acusação. Conclui-se, daí, que subsiste incólume o direito creditório informado pela contribuinte em DCOMP, devendo ser ele reconhecido para imputação aos débitos compensados.

E isto porque na data do presente julgamento já transcorreu o prazo previsto para formulação do ato de não-homologação das compensações, consoante dispõe a Lei nº 9.430/96, na redação que lhe foi dada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

[...]

*§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)*

[...]

*§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)*

*§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)*

*§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)*

*§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)*

*§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)*

[...] (negrejou-se)

Nestes termos, a compensação declarada à Receita Federal extingue o crédito tributário. Esta extinção somente deixa de existir se a autoridade competente edita o ato de não-homologação da compensação em até 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP. Transcorrido este prazo sem a manifestação da autoridade competente, o crédito tributário está definitivamente extinto pela compensação.

Contudo, para desfazer o efeito extintivo da DCOMP, o ato de não-homologação deve ser válido, ou ao menos passível de convalidação. E requisito essencial de validade dos despachos ou decisões administrativas – modalidade na qual se inclui o ato de não-homologação – é a sua elaboração sem cerceamento ao direito de defesa do interessado, ou seja, com exposição de motivos suficientes para sustentar o ato, como bem exposto por Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez *in* Processo Administrativo Fiscal Comentado (p. 414, Editora Dialética, São Paulo, 2002), no excerto doutrinário transcrito no acórdão embargado:

*A motivação do ato deve observar os princípios da congruência e da presunção racional do julgador. Ou seja, a decisão deve harmonizar-se com a fundamentação, de sorte a estabelecer-se, entre elas, um liame de lógica formal do tipo premissa/consequência e, ainda, não deve refletir apenas a convicção do julgador, mas ser premissa necessária à conclusão a que se chega, apta ao convencimento de terceiros. Assim, além de a autoridade administrativa apresentar as razões de fato e de direito que a levaram para determinada conclusão, também deve demonstrar o nexo causal existente entre elas. Destarte, a omissão das razões de convencimento, o descompasso lógico entre as conclusões e as premissas (carência de motivação intrínseca) e a omissão de fato decisivo para o juízo (carência de motivação extrínseca), caracterizam falta ou vício de motivação, ambos passíveis de invalidação.*

E, caso não se admita a classificação do ato de não-homologação como despacho ou decisão na forma do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, importa ter em conta que sua subsistência como ato administrativo de qualquer espécie dependeria, necessariamente, de motivação nos termos da Lei nº 9.784/99:

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*

[...]

*§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.*

[...]

Nestes termos, a motivação deve ser explícita, clara e congruente para sustentar a afirmação de inexistência do direito creditório apontado pelo sujeito passivo na DCOMP. Isto porque, se assim não fosse, bastaria à autoridade administrativa iniciar os trabalhos de análise da compensação, e apontar algum vício aparente, para se desincumbir do ônus que o legislador lhe impôs de declarar a inadmissibilidade da compensação no prazo legal.

Por certo há despachos decisórios que, mesmo não abordando por completo o mérito da compensação, prestam-se como causa interruptiva do prazo legal de não-homologação. É o caso, por exemplo, das análises que se restringem a aspectos preliminares da compensação, como legitimidade, prescrição ou possibilidade do pedido. O mesmo se diga em relação aos atos de não-homologação decorrentes da impossibilidade de análise do direito creditório por falta de colaboração do sujeito passivo que tem o dever de guarda da documentação de suporte do crédito tributário. E também os atos de não-homologação que se fundam em expressos indícios consistentes e convergentes acerca da inexistência do direito creditório. Contudo, em tais circunstâncias há ato válido, devidamente motivado, que permite a defesa pelo interessado, e assim impede a homologação tácita da compensação pelo transcurso do prazo legal. Em tais condições, novas análises pela autoridade administrativa são possíveis durante o contencioso administrativo, de modo a solucionar dúvidas decorrentes da defesa que o sujeito passivo pode validamente produzir.

Mas, se aqueles óbices preliminares não são opostos, e a análise da compensação centra-se na própria existência do direito creditório, a não-homologação somente existe, como ato administrativo, quando expressa motivos que a sustentem. A existência formal do ato, praticado por autoridade competente e cientificado ao sujeito passivo, de nada vale quando o seu conteúdo não reúne razões compreensíveis para a não-homologação da compensação. Haveria burla ao prazo legal de não-homologação das compensações caso se admitisse irrestritamente que novas análises fossem exteriorizadas pela autoridade administrativa durante o contencioso administrativo, ou a partir da declaração de nulidade do despacho decisório.

No presente caso, a análise material do direito creditório foi insuficiente para suscitar dúvidas acerca do direito creditório afirmado pela contribuinte. Trata-se de um vício à primeira vista formal – na formatação do ato –, mas que repercute no próprio conteúdo do ato administrativo cientificado ao sujeito passivo, e assim revela seus reais contornos de vício

---

material, que somente poderia ser convalidado se o Fisco ainda dispusesse de tempo para não-homologação das compensações.

Por sua vez, a DCOMP foi transmitida em 07/05/2003 e o prazo para sua não-homologação expirou precisamente no momento da ciência do ato de não-homologação (06/05/2008). Logo, neste momento nada mais pode ser feito para suprir despacho decisório que motivou o presente litígio.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para reconhecimento integral do direito creditório alegado pela interessada e consequente imputação aos débitos compensados.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 10768.003812/2003-40  
Acórdão n.º **1101-001.014**

**S1-C1T1**  
Fl. 15

---

CÓPIA