



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

Processo nº 10830.007955/2007-53
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1202-000.721 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15/03/2012
Matéria Adições não computadas.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. RECEITA COM TRIBUTAÇÃO DIFERIDA. A ausência de elementos nos autos que permitam comprovar a natureza do valor autuado, mormente se demonstrada a existência de outros saldos em contas de ativo e de resultado envolvidas, mas sem a explicitação de sua composição e origem, fragiliza a autuação e compromete a legalidade do lançamento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Aos tributos reflexos aplica-se a mesma conclusão do IRPJ, por se basearem nos mesmos fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto, Orlando Jose Gonçalves Bueno e Viviane Vidal Wagner.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício apresentado pela 5ª turma da Delegacia de Julgamento em Campinas(SP) em face do Acórdão nº 05-26.167, de 15.07.2009, que julgou improcedente o lançamento, exonerando o crédito tributário no montante total de R\$ 26.217.734,21.

O lançamento decorre da constatação de falta de adição de receitas tributáveis na base de cálculo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no ano-calendário 2005.

DA AUTUAÇÃO

No Termo de Verificação Fiscal que acompanhou os autos de infração (fls. 10 e ss), a fiscalização esclareceu que o tema objeto da verificação era a tributação e contabilização da Recomposição Tarifária Extraordinária – RTE, decorrente do programa emergencial de redução do consumo de energia elétrica instituído pela Medida Provisória nº 2.147/2001, após situação hidrológica crítica que atingiu a região Sudeste do país em 2001. Um acordo no final de 2001, aprovado pela GCE e pela ANEEL, determinou a necessidade de recomposição tarifária extraordinária às distribuidoras, através da Medida Provisória nº 14/2001 e a recomposição tarifária extraordinária foi implementada através de um percentual aplicado às tarifas de fornecimento de energia elétrica, sendo que o montante apurado no período de 01 de junho de 2001 a 28 de fevereiro de 2002 foi homologado através das Resoluções ANEEL nºs 480 e 481, de 29 de agosto de 2002.

Como o recebimento dessas perdas ocorreu por meio do faturamento de energia com a efetiva realização, no prazo máximo de 72 meses, de acordo com a Resolução Normativa ANEEL 01 de 12/01/2004, a parcela referente à Recomposição Tarifária Extraordinária deveria integrar a conta de receita de fornecimento de energia elétrica quando do faturamento mensal.

A fiscalização verificou que o contribuinte, nos termos da Resolução ANEEL nº 072 de 07 de fevereiro de 2002, reconheceu essas receitas na sua contabilidade, nos anos-calendário 2001/2002, no montante total de R\$ 630.367.151,00.

Após apurada a parte da recomposição tarifária extraordinária sobre o valor do faturamento mensal, a partir de janeiro de 2002, o contribuinte começou a realizar a referida receita, debitando a conta de “receita” e creditando a conta de “recomposição tarifária” no ativo curto prazo. Com isso, o resultado contábil da empresa tem efeito “zero”, sendo a tributação da realização da recomposição tarifária extraordinária efetuada através do LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real.

Durante o procedimento de fiscalização, o contribuinte foi intimado, com relação à recomposição tarifária, a esclarecer os lançamentos efetuados a débito, de outubro a dezembro de 2005, no montante de R\$ 40.337.153,90, na conta contábil 61110152, e apresentar o razão contábil com as contrapartidas desses lançamentos. Em resposta, informou que havia registrado contabilmente no ano de 2005 uma realização da Receita Tarifária

Extraordinária no montante de R\$ 187.573.191,10 e, para a apuração do IRPJ e CSLL foi tributado o valor de R\$ 147.236.037,27.

Diante disso, a fiscalização concluiu que o montante de R\$ 40.337.153,90 foi lançado contabilmente a maior, majorando a despesa e, por conseguinte, diminuindo o lucro líquido do ano-calendário 2005 e intimou novamente o contribuinte a confirmar ou não, apresentando, se necessário, documentação comprobatória hábil e idônea, e, novamente, o livro LALUR referente aos anos-calendário 2002 a 2005. Em resposta, de acordo com a autoridade fiscal, o contribuinte esclareceu:

- *Que o montante de R\$ 187.573.191,10 contempla, inclusive, a atualização monetária pelo indexador SELIC;*
- *Que o diferimento da RTE foi efetuado pelo valor original, quando de sua exclusão no ano-calendário 2001, devendo o ajuste fiscal ser limitado ao valor desta exclusão;*
- *Que o montante de R\$ 147.236.037,27, adicionado em 2005, é o saldo remanescente do LALUR em 2004;*
- *Que o montante de R\$ 40.337.153,90 refere-se à atualização monetária da RTE, sendo tributado pelo regime de competência, através do reconhecimento em receita financeira;*
- *Que o benefício do diferimento da RTE foi completamente tributado até outubro de 2005.*

Diante dos elementos disponíveis, a fiscalização concluiu nos seguintes termos:

- que a conta contábil 611101520 (fls. 87 a 92) é uma conta de ajuste da RTE sendo utilizada para a diminuição do saldo, ou seja, da receita de fornecimento de energia elétrica e para a neutralização contábil, tendo em vista sua adição no LALUR;

- que ao se debitar a conta contábil 611101520 no montante de R\$ 187.573.191,10 (adição de R\$ 147.236.037,27 + R\$ 40.337.1583,90) e adicionar apenas o montante de R\$ 147.236.037,27 no LALUR houve uma redução indevida das receitas tributáveis de fornecimento de energia elétrica;

- que, conforme o balancete analítico fornecido pela fiscalizada, a conta contábil que controlou (fls. 87 a 92) a atualização monetária (SELIC) da recomposição tarifária extraordinária foi a conta contábil 6319190013 – Atualização RTE, com os seguintes saldos anuais: 2003 – R\$ 129.594.975,10, 2004 – R\$ 86.790.236,53 e 2005 – R\$ 124.357.731,34;

- que a fiscalizada não elucidou por que o montante referente à atualização monetária (R\$ 40.337.153,90) estava contemplado na conta contábil 611101520 – Realização Recomposição Tarifária Extraordinária e não na conta contábil 6319190013 – Atualização RTE como foi efetuado em todos os anos-calendário, inclusive no ano-calendário 2005.

Na descrição da infração constatada – adição não computada nas receitas tributáveis-, a autoridade fiscal consignou que *“a fiscalizada informou que o montante de R\$ 40.337.153,90 foi tributado como receita financeira, fato esse não contestado por esta fiscalização”* e que o *“o cerne da questão está no fato de que quando este montante de atualização monetária transitou, pela conta contábil 611101520 de ajuste da RTE (de*

neutralização contábil), a débito, a fiscalizada reduziu indevidamente as receitas tributáveis o que impactou seu lucro líquido no período no mesmo montante, deduzindo as bases de cálculo para a apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS”.

Após recalculer as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e a COFINS com a adição do montante de R\$ 40.337.153,90, determinou a fiscalização que o contribuinte efetuasse o ajuste em sua contabilidade do saldo de prejuízo a compensar e da base de cálculo negativa da CSLL.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado da autuação em 05/10/2007, o contribuinte autuado apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 174-200) pedindo a nulidade da autuação ou o cancelamento da exigência, pelos seguintes argumentos sintetizados ao final da petição após extenso arrazoado (*verbis*):

107 — Tendo em vista todo o exposto acima, a Impugnante tem por demonstrado o seguinte:

(i) houve ausência na indicação da base legal que fundamenta o objeto da autuação, pois foram mencionadas normas genéricas que apontam irregularidades no cumprimento de obrigação principal, com relação às contribuições do PIS, da COFINS, da CSLL e do IRPJ nos atos praticados pela Companhia Paulista de Força e Luz.

(ii) houve erro no cálculo do IRPJ e CSLL efetuado e lançado pela D. Autoridade, uma vez que não considerou a despesa das Contribuições para o PIS e COFINS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(iii) erro na determinação precisa da base legal da autuação implica a nulidade do Auto de Infração.

(iv) inconsistências nas bases de cálculo, que serviram para apuração das Contribuições do PIS, da COFINS, da CSLL e do IRPJ do exercício de 2005, quando do cotejo entre o LALUR e os demonstrativos de resultados referente ao exercício de 2005, não configuram que a empresa deixou de recolher as referidas contribuições e imposto. aos cofres da União, conforme demonstrado nesta impugnação.

(v) que o montante de R\$ 187.573.191,10 realizado através do recebimento via tarifa no ano calendário de 2005, contempla, inclusive, componentes de atualização financeira do ativo de RTE, portanto, integralmente tributado de forma antecipada, restando apenas o saldo de R\$ 147.236.037,27 para tributação em 2005.

(vi) que o diferimento da RTE foi efetuado pelo valor principal, quando de sua exclusão no ano-calendário de 2001, devendo o ajuste fiscal ser limitado ao valor desta exclusão;

(vii) que o montante de R\$ 147.236.037,27, adicionado em 2005, é o saldo remanescente do LALUR em 2004.

(viii) que a alíquota das Contribuições para PIS e COFINS não cumulativos incidentes sobre receita financeira a partir de agosto de 2004, instituída pelo Poder Executivo passou a ser zero.

(ix) que a Impugnante possui sentença (Doc n.º. 7) transitada em julgado favoravelmente a não incidência das Contribuições para o PIS e COFINS cumulativos, devidas sobre qualquer receita não advinda de seu faturamento, no período em que apurou as referidas Contribuições nos moldes da Lei n.º. 9.718/198.

(x) que a Impugnante possui Consulta sobre interpretação da legislação tributária aplicável as receitas de atualização financeira de RTE pendente de Solução na Receita Federal do Brasil e, sendo vedada a instauração de procedimento de fiscalização sobre a matéria objeto da consulta.

(xi) que houve o reconhecimento e a tributação dos componentes financeiros da receita de RTE pela Impugnante, que de acordo com a lei em vigor à época em que auferiu tais receitas, tendo as oferecido à tributação do PIS, da COFINS, da CSLL, e do IRPJ.

(xii) portanto, não há o que se falar em insuficiência de recolhimento de contribuições do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ durante o exercício de 2005, conforme alega a D. Autoridade Fiscal no Auto de Infração objeto desta impugnação, uma vez que a Impugnante recolheu efetivamente aos cofres da União os montantes apurados no exercício de 2005, de forma antecipada em relação a parcela principal da RTE.

(xiii) que o reprocessamento das bases de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS efetuadas pela Impugnante está suportado pela Solução de Consulta n.º SRRF/80 RF/DISIT n.º. 166, em nome da mesma.

(xiv) que a alegação da D. Autoridade de que a Impugnante não adicionou ao Lucro Real e a base de cálculo do PIS e da COFINS a receita de atualização da RTE é absurda, posto terem sido recolhidas as contribuições e impostos incidentes sobre esta receita.

(xv) portanto, a multa, os juros e os débitos tributários imputados à Impugnante são incorretos e abusivos.

A consulta reportada pelo contribuinte impugnante, protocolizada sob nº 10830.003526/2005-45, em 20/07/2005 – anteriormente ao Termo de Início de Ação Fiscal cientificado em 09/12/2005 (fls. 45/46), sobre a receita decorrente da atualização do saldo de RTE pela Selic, teve o seguinte teor:

1º) Está correto o entendimento da Consulente de que o fato gerador da tributação dos juros remuneratórios do saldo remanescente da recomposição tarifária extraordinária, para fins da tributação do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ocorrerá tão-somente no momento em que as receitas relativas à aplicação da sobretarifa forem efetivamente auferidas, ou seja, no momento em que ocorrer o consumo futuro e respectivo faturamento sobre o qual incidirá a sobretarifa?

2º) Caso afirmativa a resposta, os recolhimentos dos tributos acima enumerados podem ser efetuados à medida que ocorrer o consumo futuro sujeito à sobretarifa pelos consumidores?

3º) Assim sendo, eventuais recolhimentos efetuados a título de IRPJ e CSLL, PIS/Pasep e Cofins sobre os juros remuneratórios que compõem o saldo remanescente da recomposição tarifária extraordinária antes que tenha ocorrido o consumo de energia e respectivo faturamento da receita devem ser considerados recolhimentos feitos a maior e, portanto, passíveis de compensação de acordo com a legislação pertinente ao assunto?

4º) Em sendo negativa a resposta, em que momento ocorre o fato gerador do IRPJ, CSLL, Pis/Pasep e Cofins?

Diante da referida consulta e considerando que a fiscalização não contestou o fato de o montante de R\$ 40.337.153,90 ter sido tributado como receita financeira, a 5ª Turma da DRJ Campinas encaminhou o processo em diligência, por meio de Resolução (fls. 274/287), determinando que a autoridade fiscal:

1) confirme a autenticidade da consulta formulada no processo 10830.003526/2005-45, apresentada por cópia simples às fls. 258/264, e manifeste-se acerca de seu andamento;

2) com referência às receitas financeiras que a impugnante alega serem relativas à remuneração do saldo da RTE prevista no art. 11 da Resolução ANEEL nº 31, de 2002:

2.1) informe o momento e a forma de contabilização de tais valores, ratificando se foram contabilizados a crédito da conta "Atualização RTE 6319190013" e indicando qual a conta devedora utilizada em contrapartida;

2.2) informe se tais valores, uma vez contabilizados como receita financeira, foram incluídos na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, nos períodos de apuração correspondentes;

3) com referência às parcelas que compõem o valor questionado de R\$ 40.337.153,90, debitadas da conta "Receita de Faturamento de Energia" ou da conta de dedução "Real.Recom.Tarifária 6111015200" (fls. 53), informe se também foram creditadas na conta "Valores e Bens RTE 112.01/121.01", ou se outra conta foi utilizada como contrapartida;

4) informe qual a movimentação e os saldos da conta “Valores e Bens RTE 112.01/121.01” de 2001 a 2005, bem como a movimentação e os saldos dos controles correspondentes às suas contrapartidas contábeis no LALUR;

5) ao final, manifeste-se, conclusivamente, quanto à existência de vínculo entre as receitas financeiras decorrentes da remuneração do saldo de RTE e a realização da receita RTE provisionada em conta de ativo.

Em resposta, a fiscalização apresentou Relatório de Diligência e Alteração Parcial da Fundamentação de Lançamento, de fls. 677/698, em que esclareceu:

- que o contribuinte, embora intimado à época, havia omitido da fiscalização a existência do processo de consulta nº 10830.003526/2005-45, cuja autenticidade confirma, juntando cópia às fls. 548 a 558;

- que na diligência, a partir da análise entre as contas de ativo (CP e LP) e a conta de receita 6111015200, constatou que o saldo remanescente (R\$ 40.337.153,90) da conta 6111015200, não era de atualização Monetária da RTE e sim, da própria RTE (faturamento);

- conclui que, inicialmente, a movimentação na conta de resultado (resumo I) não traz nenhuma relação com a conta de receita financeira, havendo apenas lançamentos originários do faturamento ou de ajustes da energia livre;

- esclarece que os lançamentos a débito da conta de resultado referem-se ao estorno da receita contabilizada nos anos-calendário de 2001 e 2002, referente a RTE, cujo valor foi excluído do LALUR, na época, tendo em vista a não realização da mesma nos referidos anos calendário;

- informa que verificou, com mais acuidade, os lançamentos de “estorno contábil da receita”, que foi lançada contabilmente nos anos calendário de 2001 e 2002, no valor de R\$ 612.994.761,29, bem como excluída no LALUR, a fim de que fosse adicionada (extra contábil) quando da sua realização a partir do ano calendário de 2002 em diante;

- que nos anos posteriores, os lançamentos mensais das contas de energia elétrica eram creditados diretamente na conta de Receita de Fornecimento, ao invés de se creditar a conta do Ativo Curto Prazo (contrapartida da receita RTE, lançada em 2001 e 2002), e após, debitava-se a conta de Receita de Fornecimento, para que os valores da RTE não compusessem o lucro líquido daquele exercício, e fosse, somente, adicionado extra contabilmente no LALUR (e apuração dos demais tributos);

- que analisou a conta 6111015200, cuja contrapartida é a conta do Ativo Curto e Longo Prazo, apurando os resultados mensais;

- que os valores lançados com o objetivo de expurgar a receita lançada anteriormente a título de RTE cessaram em meados de outubro de 2005, mas o contribuinte lançou o débito do faturamento até dezembro de 2005, motivo pelo qual diminuiu o lucro operacional em R\$ 40.337.153,90, já que R\$ 147.236.037,27 foi suficiente para zerar a receita a realizar lançada nos anos calendário de 2001 e 2002;

- conclui que a diferença de R\$ 40.337.153,60 se refere ao faturamento da RTE, cobrado dos consumidores e não guarda qualquer relação com a receita financeira. Por se

referir ao estorno de receita operacional que deveria ser tributada, tendo em vista que não compôs o valor constante do Resumo II, ou seja, reduziu, indevidamente, as receitas de fornecimento de energia no ano calendário de 2005, e que a conta contábil 6111015200 não contemplou qualquer atualização monetária da RT, não tendo sido localizado qualquer lançamento contábil de atualização monetária, a partir do razão contábil apresentado, mas apenas lançamentos do faturamento da RTE e ajustes de energia livre.

Especificamente acerca do quesito 5 formulado pela DRJ (“quanto à existência de vínculo entre as receitas financeiras decorrentes da remuneração do saldo de RTE e a realização da receita RTE provisionada em conta de ativo”), assim se manifestou a fiscalização:

42. *Conforme já demonstrado anteriormente, não há qualquer vínculo entre as receitas financeiras decorrentes da remuneração do saldo de RTE e a realização da receita RTE provisionada (R\$ 40.337.153,90) em conta de ativo.*

43. *Com efeito, as receitas financeira decorrentes da remuneração do saldo de RTE foram controladas exclusivamente pela conta contábil 6319190013 – Atualização RTE.*

44. *Após uma análise minuciosa, constatamos que a conta contábil 6111015200 NÃO CONTEMPLA qualquer atualização monetária da RTE. De fato, não localizamos NENHUM lançamento contábil de atualização monetária no razão contábil, apenas constatamos lançamento do faturamento da RTE e ajustes da energia livre.*

[...]

47. *Tem razão a contribuinte quando alega que o valor foi adicionado ao LALUR corretamente, para “zerar” o total excluído em 2001/2002 da RTE. Porém, qualquer valor que ultrapasse a soma dos R\$ 612.994.761,29, a título de receita de fornecimento, teria que ter sido tributado.*

48. *Conforme a mesma reconheceu, o valor efetivamente cobrado via tarifa dos consumidores foi de R\$ 187.573.191,10 e, ainda que tenha sido cobrada em valor superior à Resolução da ANEEL, a contribuinte deveria ter oferecido à tributação integralmente a RTE auferida via tarifa (faturamento), que ultrapassou o valor contábil lançado em 2001/2002.*

49. *Corroborando com tal informação verificamos que a conta contábil 6319190013 – Atualização RTE possuía em 2005 um saldo de R\$ 124.357.731,34 e que não houve nenhum lançamento proveniente da conta contábil 6111015200 (RTE – realização).*

50. *Se aceitássemos a hipótese de que a contribuinte tivesse se equivocado e deixado de lançar parte da atualização na conta de RTE 6111015200 e não na conta contábil específica de atualização 6319190013, então teríamos uma situação improvável: a atualização (soma total) da RTE seria R\$ 40.337.153,90(alegados pela contribuinte) + R\$ 124.357.731,34,*

totalizando R\$ 164.694.885,30 e não teríamos lançamentos no ativo curto prazo e longo prazo.

51. Como o montante principal (de realização) alegado pela contribuinte, para o mesmo ano, foi de R\$ 147.236.037,27, então ter-se-ia que o montante de atualização (R\$ 164.694.885,30) da RTE seria maior que o montante principal.

52. É evidente que esta situação seria totalmente improvável, não se vislumbrando ser possível que o montante de atualização (selic) fosse maior que o montante principal.

53. E também corroborando de maneira robusta tal assertiva (de que os R\$ 40.337.153,90 não são provenientes da atualização da RTE), verificamos como foi segregada a parte correspondente à energia livre, o qual as concessionárias de distribuição de energia elétrica (CPFL) deveriam repassar (RTE) OBRIGATORIAMENTE para os geradores e distribuidores nos anos anteriores.

54. Não é necessário que nos aprofundemos no conceito de energia livre, basta que saibamos que parte da RTE faturada pela CPFL foi repassada obrigatoriamente para os geradores e distribuidores e não compôs o resultado da mesma (CPFL).

55. Apenas o montante de R\$ 612.994.761,29 foi contabilizado, tendo sido cobrado dos consumidores cerca de 25% a mais referente à energia livre.

[...]

58. Cumpre ressaltar, que a contribuinte apresentou (fls. 657/658) para os anos-calendário 2003 e 2004, planilhas de recomposição tarifária, que apontam os valores de Energia Livre e RTE, mas não apresentou para o ano-calendário de 2005.

59. Porém, a despeito da contribuinte não ter apresentado um demonstrativo consolidado para o ano-calendário 2005 contendo a energia livre e a RTE, elaboramos a seguir uma planilha extraída de seu razão contábil (Resumo IV segregado), contendo os aludidos valores:

[...]

60. Assim, ao compararmos os valores lançados nos anos calendário de 2003 e 2004, com os valores lançados no razão contábil do ano calendário de 2005, concluímos que estes são totalmente compatíveis (considerando como correto o valor de R\$ 187.573.191,10 da RTE principal e não R\$ 147.236.037,27) com os anos anteriores:

[...]

61. Do demonstrativo anterior verifica-se com bastante clareza que a contribuinte faturou em 2003 um total de RTE de R\$ 185.319.878,86, repassou para os geradores e distribuidores –

energia livre – o montante de R\$ 40.290.856,02 e ofereceu corretamente à tributação (no LALUR), bem como nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, o montante de R\$ 145.029.022,94, tudo de acordo com o percentual obrigatório de 25,3400% determinado pela ANEEL..

62. Também, do mesmo demonstrativo anterior verifica-se que a contribuinte faturou em 2004 um total de RTE de R\$ 216.952.357,17, repassou para os geradores e distribuidores – energia livre – o montante de R\$ 50.344.368,96 e ofereceu corretamente à tributação (no LALUR), bem como nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, o montante de R\$ 166.607.988,22, tudo de acordo com o percentual obrigatório de 24,9757% determinado pela ANEEL.

63. Para o ano-calendário 2005, constatou-se que o resultado total de RTE foi de R\$ 248.665.562,86 e, aplicando-se o percentual de 24,9757%, teríamos a energia livre no montante de R\$ 62.105.964,92 (valor próximo ao encontrado no razão) e, descontando-se o valor da energia livre [do valor constatado no razão contábil], então temos um valor de RTE da contribuinte no montante de R\$ 187.573.191,10 – exatamente o valor constatado por esta fiscalização.

64. Portanto, a contribuinte recebeu [valores aproximados] através do faturamento (Receita de RTE) a quantia de R\$ 248.665.562,86, repassou R\$ 61.092.371,76 (energia livre), permanecendo um saldo de R\$ 187.573.191,10 e não R\$ 147.236.037,27, como alega, diminuindo o lucro operacional em R\$ 40.337.153,90.

65. Resposta: Não há qualquer vínculo entre as receitas financeiras decorrentes da remuneração do saldo da RTE e a realização da receita de RTE provisionada em conta do ativo.

66. Em síntese, ficou comprovado que a conta contábil 6111015200 (e as contas do ativo curto e longo prazo), no ano-calendário 2005, receberam valores (lançamentos) originários do faturamento da contribuinte, ficando patente que o valor de R\$ 40.337.153,90 não tem relação com a receita financeira como alega a contribuinte e sim com receita operacional – faturamento, conforme já explanado e demonstrado anteriormente.

Em razão do apurado, a fiscalização retificou parte do texto do Temo de Verificação Fiscal (itens “40 e 41” do Termo de Verificação Fiscal do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, acrescentando o item “40.A”), a fim de dar um melhor esclarecimento e complementar as informações, reportando-se à possibilidade de alteração da fundamentação de lançamento nos termos do art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72 e ressaltando que a alteração não repercute na quantificação do crédito tributário. O termo passa a ter a seguinte redação:

40 – A fiscalizada informou que o montante de R\$ 40.337.153,60 foi tributado como receita financeira, entretanto, tal fato não corresponde à verdade.

40.A – Com efeito, constatou-se que o aludido valor corresponde efetivamente ao montante principal da RTE e não atualização monetária (selic), conforme se pode verificar no Relatório de Diligência e Alteração Parcial da Fundamentação de Lançamento, itens “1 a 67”, lavrado em 24/03/2009, o qual passa a fazer parte integrante e indissociável do Auto de Infração.

41 – O cerne da questão está no fato de que quando este montante da RTE transitou pela conta contábil 611101520 de ajuste da RTE (de neutralização contábil), a débito, a fiscalizada reduziu indevidamente as receitas tributáveis, o que impactou seu lucro líquido no período no mesmo montante, deduzindo as bases de cálculo para a apuração do IRPJ, CSLL, PIS e a COFINS.

A alteração parcial da fundamentação do lançamento teve anuência do Delegado Substituto da Delegacia da Receita Federal em Campinas e reabertura do prazo para impugnação. Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 701/752), acompanhada de documentos (fls. 753/766), com as razões de defesa bem sintetizadas pela decisão recorrida, cujo trecho reproduzo abaixo, *litteris*:

Ao abordar os fatos, reprisa as circunstâncias ocorridas em 2001 que suscitaram a instituição da RTE (Recomposição Tarifária Extraordinária) e de sua remuneração financeira pela taxa Selic; resume procedimentos contábeis que teriam sido adotados para registro da RTE e da respectiva atualização monetária, reporta-se a consultas formais apresentadas acerca da RTE e sua atualização monetária e assevera que:

- No ano de 2005, a Impugnante cobrou dos consumidores, juntamente com as tarifas pelo fornecimento de energia, um montante relativo a RTE no valor total de R\$ 187.537.191,10. Este valor cobrado englobava um valor principal de RTE e uma parcela correspondente à remuneração financeira do ativo;

- a Impugnante procedeu à baixa do valor em questão em seu ativo, com contrapartida em conta redutora de receita, sendo que, por outro lado, procedeu à adição de um valor de R\$ 147.236.037,27 no LALUR relativamente ao valor de RTE anteriormente excluído.

Ainda neste tópico, assevera que a autuação deveu-se à compreensão equivocada, por parte da d. fiscalização, quanto aos procedimentos contábeis e tributários adotados pela Impugnante.

Em preliminar, argúi nulidade dos autos de infração por:

(i) pendência de consulta relacionada quando da realização do lançamento – item em que se reporta à consulta protocolada em 20/07/2005 sob nº 10830.003526/2005-45, respondida em novembro/2008; menciona o art. 48 do Decreto 70.235/72 e argumenta que, na decisão em que convertido o julgamento em diligência, foi reconhecido que a consulta formulada e ainda

pendente de julgamento quando da lavratura dos autos de infração impugnados possuía o mesmo objeto do lançamento;

(ii) ausência de fundamentação adequada – item em que defende que a fiscalização limitou-se a citar diversos artigos de lei de maneira genérica, sem indicar efetivamente o fato considerado irregular e a sua subsunção a uma norma legal, restando prejudicado o enquadramento da suposta infração à norma tributária; alega inobservância ao art. 10 do Decreto 70.235/72, ao art. 50 da Lei 9.784/99 e, conseqüentemente, do direito de ampla defesa e de contraditório;

(iii) alteração de fundamentação – item em que qualifica de irregular o procedimento fiscal de não apenas responder aos quesitos formulados no pedido de diligência mas também proceder à alteração dos autos de infração a fim de modificar a sua fundamentação; invoca o art. 149 do CTN e alega não ter sido indicada nenhuma das hipóteses nele previstas para revisão do lançamento; defende a ocorrência de preclusão lógica e que, ao cabo de determinado processo de fiscalização, tem-se que a lavratura de auto de infração consolida definitivamente a situação nele descrita, a qual somente pode ser alterada pelos julgadores, que possuem competência para reformar ou manter o lançamento.

Ainda, sob este aspecto, argumenta que o art. 18, § 3º, do Decreto 70.235/72, não serve de suporte jurídico adequado para a revisão de lançamento pretendida, primeiro porque deve ser conjugado com o que dispõe o artigo 149 do CTN, de modo que somente quando caracterizada alguma das hipóteses do referido artigo 149 é que pode ser efetuada a revisão de ofício em questão; segundo, porque o dispositivo em questão requer que haja “incorrekções, omissões ou inexatidões” por parte da Impugnante, o que claramente não houve no presente caso; e, ainda, porque o dispositivo em questão prevê apenas as possibilidades de agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, não prevendo, contudo, alteração da fundamentação fática.

Acrescenta que, mesmo que configurada a hipótese do art. 18, § 3º, o procedimento determinado pelo dispositivo em questão é que haja (i) a lavratura de um novo auto de infração substituindo integralmente o auto de infração anterior, ou então haja (ii) a lavratura de um lançamento complementar ao auto de infração original – o que não foi adotado pela fiscalização, configurando-se descumprimento do artigo 18, bem como do devido processo legal. Entende, também, que a alteração da fundamentação pretendida por si só também invalida o lançamento anterior, na medida em que a própria autoridade fiscal reconhece que a fundamentação anteriormente adotada era inadequada e que compreendeu incorretamente a situação fática.

No tocante ao mérito, aborda, inicialmente, a contabilização da RTE e do seu tratamento tributário, bem como a contabilização

da remuneração financeira do saldo de RTE e o seu tratamento tributário, reiterando argumentos já apresentados na primeira impugnação e apresentando correlação com o resultado da diligência mediante alegação de que:

- Como os valores estabelecidos para as concessionárias de energia através da Recomposição em questão somente seriam recebidos ao longo de um determinado período, e não de imediato, a ANEEL estabeleceu a remuneração financeira dos saldos em aberto, mediante aplicação da taxa Selic sobre o valor pendente a receber (artigo 11 da Resolução ANEEL n. 31/02).

- Portanto, mensalmente a Impugnante deveria verificar o saldo de RTE ainda em aberto a receber e aplicar a taxa de juros Selic para fim de determinar a remuneração financeira do referido saldo. Dessa forma, todo o ativo regulatório de RTE reconhecido contabilmente pela impugnante foi atualizado pela taxa Selic desde o seu reconhecimento (que ocorreu no período de dezembro de 2001 e de janeiro a agosto de 2002) até o final de sua realização.

- Observe-se que a remuneração financeira do saldo de RTE gerava, de um lado, um aumento do valor de RTE a receber (uma vez que era acrescido ao valor do principal uma parcela a título de juros) e, de outra parte, uma receita financeira para a Impugnante.

- Esta remuneração de RTE também seria cobrada dos consumidores de energia elétrica, após o recebimento do valor de principal de RTE.

- A receita financeira de atualização de RTE foi registrada contabilmente pela Impugnante (ainda de acordo com as orientações contábeis aplicáveis) mensalmente (à medida em que transcorria o tempo em relação ao saldo em aberto) da seguinte forma:

Débito – Contas 112.01/121.01 Ativo RTE curto e longo prazo (ou seja, aumentando o saldo a ser cobrado do consumidor)

Crédito – Conta 6319190013 – Receita Financeira de RTE - Assim, da mesma forma como procedeu em relação ao valor de principal de RTE, a Impugnante também reconheceu a receita relativa à remuneração pelo regime de competência. No entanto, ao contrário do procedimento tributário adotado em relação ao principal (para o qual a Impugnante aplicou o diferimento de tributação mediante exclusão da respectiva receita no LALUR), no caso da receita financeira relativa à remuneração do saldo de RTE pela taxa de juros Selic, a Impugnante procedeu à sua imediata tributação pelo IRPJ, pela CSLL, pelo PIS e pela COFINS.

- Dessa forma a impugnante ofereceu à tributação ... toda a receita financeira de remuneração do saldo de RTE conforme seu reconhecimento contábil (independentemente de seu recebimento efetivo).

- Em vista da realização da parcela de RTE cobrada no mês, a impugnante procedia à baixa da referida parcela de RTE realizada no mês da conta de ativo em que estava contabilizado o valor total pendente de recebimento (ficando registrado na referida conta apenas o saldo de RTE ainda em aberto a receber nos meses subsequentes), registrando-se como contrapartida um lançamento a débito na conta redutora da receita de faturamento (isso porque, como já exposto, a parcela da RTE cobrada através de fatura emitida já havia sido contabilizada como receita no resultado do ano de 2001, tratando-se agora de mera realização).

- Por outro lado, a receita de RTE registrada no ano de 2001 não havia sido tributada naquela época, em vista da exclusão procedida no LALUR autorizada pela solução de consulta obtida (com tratamento similar para fim de CSLL, PIS e COFINS). Tal solução de consulta, conforme já exposto, havia autorizado a impugnante a tributar a receita de RTE já contabilizada apenas quando de sua efetiva realização, ou seja, havia autorizado o diferimento da tributação da RTE já contabilizada. Portanto, tratava-se de uma exclusão temporária no LALUR, a ser revertida progressivamente (via adição) à medida em que fosse ocorrendo a realização da RTE. Assim, com a cobrança mensal da RTE, a impugnante via-se obrigada a efetuar uma adição do respectivo valor na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, PIS e da COFINS, o que de fato fez durante todo o período em que vigeu a cobrança de RTE.

- O procedimento acima foi adotado até o mês de outubro do ano de 2005, quando se esgotou o valor de principal de RTE devido à Impugnante. Assim, naquele mês foi feita, no LALUR da Impugnante, a última adição referente à receita de RTE cuja tributação havia sido diferida através da exclusão realizada no LALUR no ano de 2001

- em outubro de 2005, mês em que se esgotou tal recebimento de RTE, a Impugnante havia feito a adição do valor total de R\$ 612.994.761,29.

- em outubro de 2005 a Impugnante ainda possuía valores a receber dos consumidores de energia, referente à remuneração do saldo de RTE autorizada pela legislação. Assim, a partir de outubro de 2005 a Impugnante iniciou a cobrança desse montante.

- não obstante já haver completado a realização do valor integral do ativo de RTE homologado pela ANEEL (no valor total de R\$ 612.994.761,29) em outubro de 2005, conforme constatado pela própria fiscalização, a própria autoridade fiscalizadora reconhece que continuou a existir cobrança de valores relacionados à RTE até janeiro de 2006 (item 33 do Relatório de Diligência). Este valor, naturalmente, não mais se referia ao valor principal de RTE, já integralmente realizado, mas sim ao valor de receita financeira aqui descrito.

- a partir de outubro de 2005, a Impugnante emitia uma fatura para cobrança conjunta (i) da tarifa pelo fornecimento de energia elétrica ao consumidor e (ii) do montante de RTE devido naquele mês.

- A Impugnante registrava então uma receita em relação a totalidade dos valores cobrados do consumidor no mês (incluindo a receita financeira de remuneração do saldo de RTE), com contrapartida em conta de ativo - Por outro lado, em vista da realização da remuneração de RTE cobrada no mês, a Impugnante procedia à baixa do respectivo montante da conta de ativo em que mantinha registrado tal valor a receber, registrando como contrapartida um lançamento a débito em conta redutora de receita de faturamento de energia.

- Por outro lado, nessa receita financeira já havia sido registrada contabilmente de acordo com o regime de competência. Em outras palavras, a parcela de receita financeira cobrada através da fatura emitida já havia sido reconhecida como receita no resultado da Impugnante ao longo dos anos de 2002 a 2005, tratando-se agora de mera realização dessa receita. Diante dessa situação, o novo registro do valor global da fatura (e não apenas do valor da tarifa) gerava uma duplicação da parcela relativa à receita financeira do resultado da Impugnante. Assim, de fato era necessário neutralizar essa duplicação da receita financeira realizada no resultado da impugnante, o que era feito da forma já exposta: lançamento a débito em conta redutora de receita de fornecimento de energia, de forma que o efeito do recebimento fosse nulo e não fosse reconhecido em duplicidade.

- Tal lançamento a débito não representava uma redução indevida do resultado da Impugnante, na medida em que o lançamento em questão tinha por efeito apenas excluir da referida conta de faturamento a parcela correspondente à receita financeira cobrada, ao invés de apenas contabilizar um valor de receita correspondente à tarifa ainda não registrada, a Impugnante contabilizava o valor total da fatura e posteriormente estornava o valor relativo à receita financeira, o que dá exatamente na mesma (matematicamente inclusive). A neutralidade desse procedimento foi inclusive reconhecida pela própria fiscalização no item 33 do Termo de Verificação Fiscal integrante do auto de infração. Em relação à receita financeira, o procedimento também visava à mera neutralidade contábil, pois da mesma forma a receita financeira já havia sido reconhecida no resultado através dos lançamentos a crédito na conta 6319190013.

- no caso do valor principal de RTE, havia sido feita uma exclusão temporária no LALUR por conta do diferimento de sua tributação. Em vista disso é que a Impugnante procedia à adição no LALUR ... Entretanto, com relação à receita financeira não havia sido feita qualquer exclusão no LALUR ou qualquer diferimento para fim de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS, tendo, ao contrário, havido a imediata tributação do seu montante à

medida do mero registro contábil o fato de não haver adotado o diferimento tributário em relação à receita financeira deveu-se à incerteza que havia quanto à interpretação da legislação tributária nesse particular e ao fato de que somente em 2008, após a lavratura dos autos de infração é que foi finalmente emitida a resposta da Receita Federal à consulta formulada.

- a própria autoridade fiscal reconheceu a tributação do montante de R\$ 40.337.153,90 como receita financeira, conforme expressamente manifestado no item 40 do Termo de Verificação Fiscal integrante do auto de infração.

- A confusão feita pelas autoridades fiscais deveu-se apenas a um único fato : a circunstância de que tanto o estorno do valor de principal de RTE como o estorno do valor de remuneração financeira (para fim de evitar a duplicidade de contabilização desses valores já reconhecidos contabilmente no resultado da Impugnante em momento anterior) eram feitos na mesma conta de receita operacional.

- a adição do LALUR não se relacionava ao estorno contábil, ... mas sim à exclusão temporária feita no LALUR no passado por conta do diferimento da tributação. Assim, considerando-se que tal exclusão (e conseqüente diferimento de tributação) apenas havia sido feita quanto ao principal de RTE, apenas em relação a tal parcela é que deveria haver a adição em questão.

Acerca da tributação do valor de R\$ 40.337.153,90, argumenta o impugnante:

- o montante de remuneração financeira reconhecido contabilmente como receita pela Impugnante no ano de 2005 foi no valor de R\$ 124.357.731,34 (conforme balancete já apresentado, especificamente a conta 6319190013 – Outras receitas – atualização RTE), o qual integrou o lucro contábil da Impugnante daquele ano e também o seu lucro real (não tendo havido qualquer exclusão desse valor na apuração desse lucro real);

- já o valor recebido a título de remuneração financeira de RTE pela Impugnante foi de R\$ 40.337.153,90, ... tributado anteriormente por se tratar de mera realização de receita já contabilizada;

- a remuneração financeira registrada contabilmente no ano de 2005 não possui relação com a remuneração financeira efetivamente recebida no ano de 2005, em vista de o primeiro montante decorrer do regime de competência, e o segundo montante decorrer da efetiva realização dessa receita;

Discorda o impugnante da conclusão fiscal, por ocasião da diligência, de que o valor de R\$ 40.337.153,90 não se referiria a receita financeira, alegando que:

- a própria autoridade fiscal já havia reconhecido a natureza de receita financeira deste montante, não podendo pretender alterar posteriormente a fundamentação antes adotada, sem qualquer embasamento legal;

- ainda que admissível fosse tal alteração, o montante de R\$ 40.337.153,90 de fato correspondia a realização de receita financeira de remuneração de RTE recebida pela Impugnante no ano de 2005;

- justamente por se tratar de realização de receita relacionada à RTE é que a contrapartida do lançamento a débito na conta redutora 6111015200 (inclusive quanto ao montante de R\$ 40.337.153,90 era feito mediante um lançamento a crédito nas contas de ativo 1120112000 e 121011200 (ativos de curto e longo prazo) em que haviam sido registrados o ativo de RTE e os aumentos desse ativo decorrentes da atualização financeira;

- se o lançamento a débito no montante de R\$ 40.337.153,90 na conta redutora em questão representasse uma mera redução indevida do resultado, a autoridade fiscal teria de no mínimo explicar qual seria a razão de ter havido a redução dos ativos mencionados (mediante um lançamento a crédito na conta desse ativos);

- a fiscalização entra em contradição pois, de um lado afirma ... que o montante de R\$ 40.337.153,90 refere-se a faturamento efetivo de energia, e ao mesmo tempo afirma ... que tal montante se refere não à atualização de RTE e sim “a própria RTE (valor principal). Esta última afirmação do agente fiscal não possui qualquer embasamento fático ou contábil, na medida em que, conforme verificado pela própria fiscalização e reafirmado no relatório em questão, o valor de principal de RTE (no montante de R\$ 612.994.761,29) já havia sido integralmente realizado em outubro de 2005, sendo o valor de R\$ 40.337.153,90 um excedente a tal montante!

- a fiscalização ainda afirma que a conta 6111015200 não contemplou qualquer atualização monetária. Claramente incorre em equívoco nesse particular o agente fiscal. Isso porque de fato a receita financeira auferida com a remuneração do saldo de RTE foi registrada na conta 6319190013. O que foi registrado na conta 6111015200 foi a realização dessa receita financeira quando ia sendo recebida (da mesma forma como ocorrido com o valor de principal);

Em conclusão, expõe ter sido correto o seu procedimento de no ano 2005 adicionar ao lucro real (via LALUR) e às bases da CSLL, do PIS e da COFINS apenas o montante de R\$ 147.236.037,27, e não o montante de R\$ 187.573.191,10, uma vez que de fato era devida a adição apenas no montante correspondente ao valor principal de RTE (cuja tributação era diferida e em relação ao qual havia sido feita a exclusão no passado), sendo que o montante de R\$ 40.337.153,83 referia-se a receita de juros Selic já reconhecida e tributada de acordo

com o regime de competência, sem qualquer diferimento, não cabendo, portanto, falar em adição quanto a essa parcela.

Ainda acrescenta não ter a fiscalização questionado a tributação da receita em questão pelo regime de competência, quando de sua contabilização, tendo-se limitado tão somente a afirmar que não houve a tributação dos valores aqui tratados.

Especificamente em relação do PIS e da COFINS, reitera seu entendimento de não cabimento da exigência, pelos mesmos motivos externados na primeira impugnação.

Aponta, também, erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob alegação de que deveria ser considerada, na apuração do IRPJ e da CSLL devidos, o efeito da dedutibilidade da despesa de PIS e de COFINS incidente sobre a suposta receita de R\$ 40.337.153,90.

Opõe-se a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, alegando violar princípio da proporcionalidade e ser abusiva e confiscatória, desrespeitando disposições constitucionais que defende serem aplicáveis tanto a tributo como à penalidade.

Também reitera seu entendimento de inaplicabilidade de juros Selic, que defende ser ilegal.

Por fim, requer a realização de perícia contábil ou alternativamente de nova diligência, para fins de demonstrar que todos os valores por ela recebidos no ano de 2005 foram devidamente registrados em sua contabilidade, tendo sido submetidos à devida tributação. Formula quesitos e indica seu perito.

A decisão de primeira instância considerou improcedente o lançamento, registrando a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. RECEITA COM TRIBUTAÇÃO DIFERIDA. Resta fragilizada a exigência, impondo-se o seu cancelamento, se ausentes elementos nos autos que permitam comprovar a natureza da diferença autuada, mormente se demonstrada a existência de outros saldos em contas de ativo e de resultado envolvidas, mas sem a explicitação de sua composição e origem.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Em se tratando de exigências reflexas que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

Tendo a turma julgadora apresentado recurso de ofício, nos termos da legislação de regência, em face do montante exonerado, vieram os autos a este Conselho para julgamento.

Processo nº 10830.007955/2007-53
Acórdão n.º **1202-000.721**

S1-C2T2
Fl. 1.105

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Tendo em vista que o valor exonerado pela decisão de primeira instância ultrapassa o limite de alçada, nos termos do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, o recurso de ofício deve ser conhecido.

O tema objeto da autuação, como esclareceu a autoridade fiscal no início do TVF, é a recomposição tarifária extraordinária (RTE) instituída pelo art. 4º da Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002, resultante da conversão da Medida Provisória nº 14, de 21 de dezembro de 2001, para cobrir os impactos financeiros sofridos pelos distribuidores e geradores do Sistema Interligado Nacional – SIN, em decorrência do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica – PERCEE, criado durante a crise de oferta de energia elétrica de 1º de junho de 2001 a 28 de fevereiro de 2002, por falta de água nos reservatórios das usinas hidrelétricas no Norte, Nordeste, Sudeste e Centro-Oeste do país.

No caso ora analisado, como bem observado na decisão recorrida, não se discute a forma de tributação da receita decorrente de RTE, mas sim a efetiva tributação da parcela de R\$ 40.337.153,83, que integra a realização da receita verificada em 2005, mas não foi adicionada ao lucro real de 2005, bem como às bases de cálculo da CSLL, da COFINS e da Contribuição ao PIS. Assim, o cerne do litígio gira sobre a prova da efetiva natureza dessa diferença: se referente a valores principais de RTE, valores de sua atualização monetária ou outra natureza.

O voto condutor, inicialmente, após afastar a análise dos motivos apontados pela defesa para a arguição de nulidade do lançamento e de sua complementação, por vislumbrar a improcedência no mérito, abordou a questão da eventual pendência de processo de consulta protocolizado antes do lançamento, consoante alegado pelo contribuinte e que deu ensejo à solicitação de diligência, tendo em vista o disposto no art.48 do Decreto nº 70.235/72.

Em resposta à diligência, a autoridade fiscal confirmou a existência do processo e esclareceu que o mesmo não foi considerado durante a fase de fiscalização uma vez que o contribuinte, embora intimado para tal, se omitira.

Todavia, vê-se que, mesmo após a realização de diligência específica, a turma da DRJ não pôde concluir pela identidade dos objetos da autuação e da consulta e, diante da dúvida, votou pelo cancelamento do lançamento, em razão da *falta de análise detalhada da composição e formação dos saldos das contas de ativo envolvidas, de onde se originam as receitas realizadas, já que se não comprovada a natureza da diferença apurada e a falta de seu oferecimento à tributação no momento da ocorrência do fato gerador, não se justificaria a exigência como formalizada nestes autos.*

Considerando que a dúvida entre a identidade de objetos da autuação e da consulta decorre principalmente do que teria sido o objeto da própria autuação, faz-se imprescindível a análise do mérito.

A fiscalização constatou que, em 2005, o contribuinte havia registrado contabilmente uma realização da RTE da ordem de R\$ 187.573.191,10, mas tributado apenas o valor de R\$ 147.236.037,27, alegando que a diferença corresponderia à atualização monetária da RTE e teria sido tributada pelo regime de competência. Diante disso, concluiu a fiscalização que houve uma redução indevida das receitas tributáveis de fornecimento de energia elétrica e autuou, conforme descrito no item 37 do Termo de Verificação Fiscal.

Posteriormente, a autoridade fiscal pretendeu retificar o termo de verificação fiscal para esclarecer que, durante a diligência determinada pela DRJ, foi constatado que a tributação do montante de R\$ 40.337.153,60 como receita financeira, como informou o contribuinte, não correspondia à realidade, embora esse fato tivesse sido inicialmente assumido pela própria fiscalização como verdadeiro. Aduziu que o montante de R\$ 40.337.153,90 era receita operacional e fora debitado na conta 6111015200 e creditado nas contas 1120112000 (ativo curto prazo) e 1210112000 (ativo longo prazo), a título de reclassificação realização energia livre, não sendo oferecido à tributação, pois quando esse montante da RTE transitou pela conta contábil 611101520 de ajuste da RTE (de neutralização contábil), a débito, as receitas tributáveis foram indevidamente reduzidas.

O contribuinte alegou que a diferença questionada refere-se à atualização de RTE e, como tal, já teria sido tributada pelo regime de competência e que o montante de R\$ 147.236.037,27, adicionado em 2005, seria o saldo remanescente do LALUR em 2004, em razão da exclusão temporária feita no LALUR no passado, por conta do diferimento da tributação da receita de RTE efetuado pelo valor principal, quando de sua exclusão em 2001.

Alegou que efetuou o provisionamento das receitas em dezembro de 2001 e de janeiro a agosto de 2002, seu reconhecimento no ativo e o posterior *ajuste contábil em conta redutora do grupo de receita*, no momento do efetivo faturamento, *de forma que o efeito deste recebimento seja nulo e não reconhecido em duplicidade*, considerando que a RTE representava um ativo, consoante entendimentos expendidos pelo IBRACON e pela ANEEL.

Afirmou que, a partir de junho de 2003, passou a adicionar as parcelas do valor antes excluído do lucro líquido e das bases de cálculo da CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS, considerando que a tributação da receita gerada pela aplicação da sobretarifa se dava na medida e na proporção de sua efetivação, e que esse procedimento foi confirmado pela resposta à sua consulta formal dada pela DISIT da SRRF da 8ª Região Fiscal (SC nº 198, de 2003).

Acrescentou, ainda, que a própria fiscalização verificou que o valor de principal de RTE (no montante de R\$ 612.994.761,29) já havia sido integralmente realizado em outubro de 2005, sendo o valor de R\$ 40.337.153,90 um excedente a tal montante.

A peculiaridade do caso, segundo o contribuinte, está em que tanto o estorno do valor de principal de RTE como o estorno do valor de remuneração financeira (*a fim de evitar a duplicidade de contabilização desses valores reconhecidos contabilmente no resultado em momento anterior*) eram feitos na mesma conta de receita operacional. Segundo ele, a receita financeira auferida com a remuneração do saldo de RTE foi registrada na conta 6319190013, enquanto na conta 6111015200 foi registrada a realização dessa receita financeira quando ia sendo recebida, da mesma forma como era feito com o valor de principal.

Importante destacar que a autoridade fiscal, na fase de diligência, constatou que o saldo remanescente da conta 6111015200 (R\$ 40.337.153,90), não era de atualização Monetária da RTE e sim, da própria RTE (faturamento), o que não teria sido verificado durante

o procedimento de fiscalização porque, segundo ela, “*não era relevante para a autuação*”, porém esse saldo havia reduzido, indevidamente, as receitas de fornecimento de energia no ano calendário de 2005.

Equivoca-se nessa conclusão, haja vista que a natureza da receita é justamente o ponto crucial da investigação, tendo em conta a previsão de remuneração do saldo remanescente da recomposição tarifária extraordinária pela taxa de juros Selic, consoante a Resolução ANEEL nº 31/2002, art. 11, §§ 1º e 2º.

Art. 11. A recomposição tarifária extraordinária vigorará pelo período necessário à compensação do montante homologado a esse título pela ANEEL para cada concessionária de distribuição de energia elétrica.

§ 1º Durante o período de que trata o caput, o saldo remanescente da recomposição tarifária extraordinária será remunerado pela taxa de juros equivalente à cobrada, de cada concessionária, nas operações de financiamento de que trata o art. 5º da Medida Provisória nº 14, de 21 de dezembro de 2001.

§ 2º Na ausência da operação financeira de que trata o art. 5º da Medida Provisória nº 14, de 21 de dezembro de 2001, será utilizada a taxa de juros Selic divulgada pela Banco Central do Brasil, para remuneração do saldo remanescente da recomposição tarifária extraordinária.

...

Considerando a existência de atos administrativos que autorizaram a atualização monetária do valor original, deve ser comprovada a natureza da diferença apurada em relação ao valor original a título de RTE e a falta de seu oferecimento à tributação no momento da ocorrência do fato gerador, para fins de tributação pela adição ao LALUR da forma como pretendeu a fiscalização.

Diante da linha acusatória definida no procedimento fiscal, caberia à fiscalização demonstrar, através de documentação contábil, que a diferença na adição ao lucro real não seria decorrente dessa atualização, como alega o contribuinte.

O contribuinte sustenta que, de janeiro a outubro de 2005, foi adicionado no LALUR o total de R\$ 612.994.761,29, referente ao faturamento a título de RTE, e que a diferença questionada, de R\$ 40.337.153,90, correspondente à atualização monetária dos saldos teria sido reconhecida como receita no seu resultado ao longo dos anos de 2002 a 2005 e registrada mensalmente a débito de contas do ativo (112.01/121.01) e a crédito da conta de Receita Financeira RTE (6319190013).

Deve ser considerado que, assumida como verdade a afirmação do contribuinte no sentido de que a parcela em litígio foi estornada do faturamento em contrapartida da conta de ativo que controla a RTE, seria necessário que apresentasse saldo devedor suficiente para comportar essa realização, de modo a caracterizar a necessidade de adição ao lucro real. Esse saldo poderia ser composto pelo valor original da receita diferida, por atualizações monetárias computadas e não tributadas anteriormente, ou em razão de diferimento diverso do decorrente da RTE, mas já excluído do lucro real quando contabilizado.

Caso contrário, haveria um saldo credor com o excesso de realização, evidenciando o estorno indevido do faturamento e conseqüente redução do lucro líquido.

Na diligência, foi solicitado ao fiscal que informasse o momento e a forma de contabilização das receitas financeiras que o contribuinte alega serem relativas à remuneração do saldo da RTE, ratificando se foram contabilizadas a crédito da conta “Atualização RTE 6319190013” e indicando qual a conta devedora utilizada em contrapartida.

A autoridade fiscal informou que o montante de R\$ 40.337.153,90 era receita operacional e fora debitado na conta 6111015200 e creditado nas contas 1120112000 (ativo curto prazo) e 1210112000 (ativo longo prazo), a título de reclassificação realização energia livre, não tendo sido oferecido à tributação.

Ao mesmo tempo, confirmou que ocorreram débitos em conta de ativo longo prazo (1210112000) e créditos em conta de “atualização RTE” (6319190013) com históricos “atualização mensal pela SELIC e juros RTE” em todos os meses de 2005, com histórico “apropriação de juros e atual. SELIC RTE jan 05” em 28/02/2005, além do histórico “atualização RTE crédito BNDES” em 31/12/2005, totalizando, em 2005, o valor de R\$ 124.357.731,34, conforme planilha de fls. 685.

Como bem observado pela decisão *a quo*, “a fiscalização analisou a conta 6319190013 e, de acordo com a planilha constante do item 35 de seu Relatório (fls. 685), nela detectou lançamentos mensais, ao longo de 2005, com histórico de atualização mensal pela SELIC e juros sobre RTE que superam a diferença questionada. Assim, necessário seria saber que atualização está contemplada na conta analisada para verificar se nela está, ou não, incluído o valor de R\$ 40.337.153,90.”

O que não restou evidenciado nos autos foi se a parcela de R\$ 40.337.153,60 fora estornada indevidamente do faturamento em contrapartida à conta de ativo que controla a RTE, já que apenas a existência de saldo devedor naquele montante não justificaria a adição ao lucro real.

Adoto as mesmas razões da decisão recorrida para demonstrar que fragilidade da autuação fica evidenciada quando se constata que a falta de demonstração da composição e origem do saldo existente na conta de atualização RTE, assim como dos saldos iniciais das contas de ativo envolvidas, inviabiliza a confirmação da natureza do valor autuado, conforme as seguintes observações:

Ocorre que, nas contas contábeis analisadas pela fiscalização cuja movimentação foi apresentada em resposta à diligência, vê-se que:

- para as contas de ativo de curto e longo prazo 1120112000 e 1210112000, são indicados, como saldo em 01/01/2002, os valores respectivamente de R\$ 168.391.000,00 (fls. 659) e R\$ 506.750.621,58 (fls. 660). Tais saldos perfazem o total de R\$ 675.141.621,58 que supera o valor indicado pela fiscalização como admitido a título de Recomposição Tarifária em 31/12/2001 (R\$ 472.449.240,00) e até mesmo em 31/12/2002 (originalmente de R\$ 630.367.151,00, alterado para R\$ 612.994.761,29, fls. 13, 681 e 726). Dessa forma, a referida conta possivelmente abriga outros valores além da receita diferida aqui em discussão, não se prestando, à mingua de maior detalhamento dos lançamentos, como parâmetro seguro para afirmar qual o limite contábil para vinculação dos estornos de faturamento à receita de RTE ou sua atualização.

- no tocante à conta 6319190013 (atualização RTE), não trouxe a fiscalização a movimentação em períodos anteriores. De todo modo, o que se vê é que a conta intitulada "atualização RTE" apresenta, no ano de 2005, movimentos que redundaram em saldo de R\$ 124.357.731,34, não se identificando nos autos elementos que permitam afirmar com segurança que o valor de R\$ 40.337.153,90, objeto da autuação, não seria influenciado por esta atualização RTE, que teria como contrapartida a conta do ativo controladora das receitas a realizar. Observe-se que o contribuinte, desde o início do procedimento fiscal, assevera que a diferença questionada refere-se à atualização de RTE e, como tal, já teria sido tributada pelo regime de competência, cabendo a fiscalização, ao formalizar exigência de tributos sobre referido montante, evidenciar documentalmente a natureza distinta deste valor.

A fiscalização adotou o critério de comparação entre os valores realizados a título de recebimento de contas de energia elétrica e as correspondentes adições no LALUR, para concluir pela falta tributação da diferença. Para chegar a essa conclusão, todavia, deveria ser afastada a existência de atualização monetária da conta do ativo que controlava a receita a realizar, o que não ficou demonstrado nos autos.

Diante de todo o exposto, assim como fez a decisão recorrida, cujos fundamentos adoto subsidiariamente, concluo pela improcedência do lançamento, pois se de um lado o contribuinte não logrou êxito em demonstrar detalhadamente a composição dos saldos das contas de ativo envolvidas, de onde se originam as receitas realizadas, a fim de comprovar a identidade entre a matéria autuada e a consulta objeto do processo nº 10830.003526/2005-45, de outro, a autoridade fiscal não conseguiu comprovar a real natureza da diferença autuada.

Tais conclusões alcançam os lançamentos reflexos de CSLL, PIS e COFINS, por serem decorrentes dos mesmos fatos, ficando prejudicadas as demais questões impugnadas.

Diante de todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner