



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720163/2018-34
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1401-006.821 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de fevereiro de 2024
Recorrentes AMPLA ENERGIA E SERVIÇOS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste razão para o reconhecimento de ausência de motivação do auto de infração e, por consequência, da sua nulidade, a partir da constatação de que o mesmo foi lavrado calcado na falta de comprovação por parte da Contribuinte dos custos levantados pela auditoria fiscal.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. NEGATIVA AO PEDIDO DE DILIGÊNCIA. FALTA DE APRECIÇÃO DE PROVAS. INOCORRÊNCIA.

A não realização da diligência nos exatos termos em que foram determinados pelo julgador não é causa de nulidade do acórdão recorrido, pois compete à autoridade julgadora apreciar a prova segundo a regra do livre convencimento motivado, podendo deferir ou não as diligências que entender necessárias (art. 29 do Decreto 70.235/1972). Não há infringência ao princípio da verdade material por parte da Autoridade Julgadora que acolhe os documentos constantes dos autos até a fase de impugnação e mesmo após a diligência requerida à Autoridade Fiscal para decidir; a própria determinação da realização de diligência reforça o entendimento contrário à tese da Recorrente.

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

Ano-calendário: 2014

GLOSA DE CUSTOS. DIVERGÊNCIA. ÔNUS DA PROVA. FALTA DE ESCLARECIMENTO POR PARTE DO CONTRIBUINTE.

Os custos e despesas operacionais são dedutíveis na apuração do resultado da pessoa jurídica apenas se devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea à realização das operações que lhe deram origem.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e em relação ao recurso voluntário, afastar as arguições de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando as glosas de custos no total de R\$107.307.896,87, devendo os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS serem adequados de acordo com o *decisum*.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Saraiva de Souza, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de julgamento de recurso voluntário (v. e-fls. 4.627/4.686) interposto em face do acórdão nº 107-008.586 - 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 – DRJ07 (v. e-fls. 4.579/4.615), que julgou parcialmente procedente a impugnação da Recorrente (v. e-fls. 380/427). Por bem refletir os fatos que envolvem o presente processo, reproduzo abaixo o Relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 318/343), relativos ao ano calendário de 2014, nos valores abaixo discriminados:

	CSLL	IRPJ	PIS	COFINS
IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO	119.996.429,23	330.854.757,80	14.662.890,21	67.538.112,24
JUROS DE MORA	48.706.550,62	134.293.946,19	6.697.508,15	30.849.107,06
MULTA PROPORCIONAL	89.997.321,92	248.141.068,35	10.997.167,61	50.653.584,14
VALOR DO CREDITO TRIBUTARIO	258.700.301,77	713.289.772,34	32.357.565,97	149.040.803,44

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 280/287) apurou que:

O contribuinte foi intimado a comprovar as diferenças constatadas entre os valores consignados na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e Escrituração Fiscal Digital (EFD) – Contribuições, relativamente a Aquisição de Bens para Revenda, durante o ano calendário de 2014, e as Notas Fiscais Eletrônicas emitidas por 101 (cento e um fornecedores), encontradas na base de dados da SRF.

Tendo em vista que o contribuinte não apresentou qualquer resposta ou esclarecimento, até a presente data, com relação aos demonstrativos encaminhados para apreciação/constatação, quando da lavratura do Termo No 010, procedemos à constituição de crédito tributário, conforme FATOS QUE A SEGUIR SE ENUMERAM, mediante lavratura de Auto de Infração, que se encontra, juntamente com os demais documentos citados, acostado aos autos do processo em referência.

Foi solicitado ainda Demonstrativos e esclarecimentos acerca dos procedimentos das perdas-não técnicas. Quanto a este ponto o contribuinte respondeu que o valor mensal das perdas não técnicas não é objeto de registro contábil em uma conta específica; que o utilizado é o balanço energético da Companhia (total de energia elétrica adquirida – total de energia elétrica vendida) informado pela Agência de Energia Elétrica (ANEEL); que a partir desse balanço é apurado o percentual de perdas mensal; e que desse percentual se abate o percentual relativo a perdas técnicas, obtendo-se por fim o percentual de perdas não— técnicas.

O contribuinte foi então intimado a esclarecer as divergências encontradas entre o Demonstrativo entregue na data de 21/05/2018 (R\$1.567.596.580,85), em atendimento ao Item 1 do Termo No 001, e os valores consignados na conta 3.01.01.03.01.03 da ECF AC 2014 (R\$2.953.809.931,84), conforme indicado nas colunas A e D, do Demonstrativo elaborado pela fiscalização, que foi encaminhado para apreciação/contestação, em anexo ao Termo No 009.

Foram selecionados os Códigos Fiscais da Operação (CFOP), que se referem a aquisição de energia elétrica para revenda ou distribuição e demais códigos similares, tendo sido constatado, conforme demonstrativo que enumera em ordem sequencial e possibilita, através da respectiva chave eletrônica, acesso a cada uma das notas fiscais no sítio www.nfe.fazenda.gov.br, um valor total de R\$1.620.516.273,66 relativo a aquisição de bens para revenda.

As diferenças mensais apuradas através dos Demonstrativos intitulados “DIFERENÇAS APURADAS AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA ECF AC 2014” e “DIFERENÇAS APURADAS AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA EFD CONTRIBUIÇÕES AC 2014” foram encaminhados para apreciação/contestação do contribuinte, em anexo ao Termo N° 010.

O contribuinte foi intimado e reintimado e não apresentou resposta.

O valor total relativo a aquisição de bens para revenda encontrado na EFD também está próximo ao encontrado na ECD (item 25 do presente termo) do contribuinte, porém extremamente divergente dos valores encontrados no demonstrativo apresentado pelo contribuinte (itens 9 e 10), em sua ECF (item 21) e no valor total apurado pela fiscalização (item 16 do presente termo).

Verificamos, deste modo, diferença entre os valores efetivamente comprovados, mediante acesso, através da respectiva chave eletrônica, a cada uma das notas fiscais emitidas, no sítio www.nfe.fazenda.gov.br, e os valores consignados em ECF, da ordem de R\$1.333.293.658,18, conforme indicado no demonstrativo “DIFERENÇAS APURADAS AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA ECF AC 2014 TERMO No 010”.

Com relação ao PIS e COFINS, consideradas as bases de cálculo obtidas a partir das Notas Fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores, constatamos que o contribuinte deduziu na apuração mensal, na EFD – Contribuições, valores de

créditos, apurados no próprio período da escrituração, superiores aos comprovadamente disponíveis, conforme planilhas intituladas “VALOR DOS CRÉDITOS INDEVIDAMENTE DESCONTADOS EFD CONTRIBUIÇÕES AC 2014” e “Valor dos Créditos Descontados PIS e COFINS Mensal AC 2014”

No cômputo mensal da aquisição de bens para revenda não foram considerados Notas Fiscais relativas à transmissão de energia, pois entendemos que estes valores estão contidos no valor consignado na ECF L 210, relativamente a Prestação de Serviços Pessoa Jurídica (R\$216.666.990,06).

Os saldos credores relativos ao PIS e COFINS, apurados para os meses de março, agosto e setembro do AC 2014, foram devidamente utilizados nos meses subsequentes, em atendimento ao disposto no parágrafo 4º, artigo 3º da Lei No. 10.833/2003; artigos 3º, parágrafo 4º, 13, 15 e 16, VI, da Lei No. 10.833/2003; tendo em vista não serem passíveis de ressarcimento ou compensação, nos termos dos artigos 27 e 49 da IN RFB 1300/2012 e 45 da IN RFB 1717/2017.

A parcela dos créditos de PIS/PASEP e COFINS, relativas às perdas comerciais (não-técnicas), foram estornados em conformidade com o disposto nos artigos art. 3º, § 13 e o art. 15, II, ambos da lei nº 10.833, de 2003.

Para fins de quantificação do valor a ser estornado, com relação aos créditos de PIS e COFINS, referentes às perdas comerciais (não-técnicas), foi utilizado o percentual (19,73%) divulgado pela ANEEL, para a distribuidora ENEL, nome de fantasia da fiscalizada, disponível no sítio www.aneel.gov.br, para o ano calendário de 2014, e cuja planilha segue em anexo ao presente Termo.

O percentual utilizado foi o referente à Baixa Tensão, em conformidade com as Resoluções Normativas ANEEL 585/2013 e 640/2014, vigentes à época dos fatos.

Os saldos de Prejuízos Fiscais de IRPJ de períodos anteriores foram compensados na presente autuação em conformidade com as disposições contidas nos artigos 509 e 510 do Decreto Nº 3.000/99, conforme demonstrativos constantes do Auto de Infração.

Não foram encontrados registros de Base de Cálculo Negativa da CSLL de períodos anteriores na base de dados da SRF.

O contribuinte foi cientificado do auto de infração e seus anexos em 19/11/2018 (fl. 368) e apresentou impugnação (fls. 380/427), em 19/12/2018, alegando em síntese:

São claramente incompatíveis os parâmetros de comparação utilizados no lançamento (confronto do saldo da conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03 da ECF AC 2014 com as NFes referentes à aquisição de energia elétrica naquele exercício).

Ao invés de comparar apenas as subcontas relacionadas unicamente à compra de energia elétrica com as referidas notas fiscais, a autoridade fiscal comparou a totalidade dos custos da empresa relacionados na conta sintética 3.01.01.03.01.03 (não custa repetir, conta de custo do serviço prestado).

Ao considerar como custo de energia apenas os valores objeto de NFe referentes à aquisição de energia elétrica, a fiscalização ignorou todos os demais custos da empresa, devidamente contabilizados e notoriamente reconhecidos como custos inerentes ao setor pela Agência de Energia Elétrica (ANEEL).

Note-se que ao lavrar os presentes autos de infração, a autoridade lançadora se limitou a exigir os tributos apurados sobre as divergências verificadas pelo confronto entre as notas fiscais de compras de energia e a totalidade dos custos incorridos pela Impugnante, sem tecer nenhuma consideração acerca da natureza ou necessidade dos custos e despesas glosados, sem fazer qualquer juízo de valor para justificar o lançamento

Com relação ao PIS e COFINS, em particular, a fiscalização não considerou os ajustes feitos na apuração da Impugnante em relação aos estornos das perdas comerciais sobre as compras de energia, isto é, as perdas decorrentes de furto de energia, erros de medição, dentre outros fatores (denominadas “perdas não-técnicas” ou “perdas comerciais”).

Ao contrário, procedeu ao recálculo dos estornos dos créditos relacionados, com base na utilização do percentual de perda não técnica regulatória de 19,73%, divulgado pela ANEEL em referência ao mercado de baixa tensão, considerando uma média para o ano civil (uma vez que o ano tarifário da Impugnante e de Marco a Fevereiro do outro ano) e observando a metodologia de cálculo estabelecida por meio das Resoluções Normativas ANEEL nos 585/2013 e 640/2014, vigentes a época dos fatos.

Contudo, o percentual e a forma de cálculo adotados pelo fiscal não refletem os níveis de perdas efetivamente incorridas pela Impugnante, conforme apurado no balanço energético da empresa e regularmente informado a ANEEL, aplicando percentual de estorno incompatível com a realidade da operação e sem qualquer respaldo na legislação de regência.

O auto de infração deve ser cancelado, uma vez que a autoridade lançadora não comprovou, por meio de provas concretas, que os custos incorridos não foram efetivamente realizados ou que não seriam necessários a atividade.

A conta sintética 3.01.01.03.01.03 da ECF reflete um enorme grupo de contas contábeis (exatamente 285 contas), que não se referem unicamente a compras de energia elétrica, mas a diversos outros custos relacionados, direta ou indiretamente, a atividade de distribuição de energia elétrica.

Isso quer dizer que o saldo da conta sintética 3.01.01.03.01.03 jamais poderia ser comparável com o somatório de notas fiscais de compra de energia elétrica que, em essência, esta refletido em apenas 4 das 285 contas que compõem conta sintética 3.01.01.03.01.03 da ECF. Trata-se de conjuntos de informações incomparáveis, envolvendo diversos elementos diferentes e, por suposto, com valores naturalmente distintos!

A autoridade decidiu ignorar os valores computados pela Impugnante e proceder ao recálculo dos estornos dos respectivos créditos, com base na utilização do percentual de perda não técnica regulatória divulgado pela ANEEL em referência ao mercado de baixa tensão. Além disso, o percentual foi aplicado sobre os valores dos custos apurados por meio das NFs de fornecedores, ignorando por completo todos os demais custos de compra de energia elétrica.

Os custos informados na conta 3.01.01.03.01.03 compreendem, além dos valores da compra de energia elétrica, diversos outros custos direta ou indiretamente relacionados ao custo da energia, como:

- (i) risco hidrológico;

(ii) exposição contratual involuntária;

(iii) encargos do setor elétrico como, por exemplo, a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (“TUST”) e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (“TUSD”), pagas por ocasião da compra de energia elétrica, para remunerar o uso dos sistemas de transmissão e distribuição;

(iv) serviços utilizados como insumos como, por exemplo, manutenção da rede, poda de arvores etc.;

(v) pagamento de aluguel;

(vi) depreciação de equipamentos; e

(vii) aluguel e arrendamentos de imóveis.

A interessada faz um histórico sobre as normas gerais de comercialização de energia elétrica.

Apresenta uma planilha com a abertura analítica da conta sintética 3.01.01.03.01.03 da ECF do AC 2014 e a formação individual de cada uma das 285 contas que a compõem, incluindo descrição detalhada dos custos, nos termos do Manual de contabilidade do setor elétrico.

Da mesma forma, a Impugnante anexa a presente impugnação Planilha em formato Excel com o confronto entre (i) o demonstrativo apresentado pelo fiscal, a partir das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas por 101 fornecedores, encontrados na base de dados da RFB, (ii) e as informações sobre os custos alocados pela Impugnante no bloco C500 do EFD-Contribuições (registro de todas as NFs e demais documentos formais comprobatórios dos referidos custos), no bloco F100 EFD-Contribuições (provisões relacionadas aos custos) e no Bloco M110 EFD-Contribuições (ajustes/estornos relacionados aos custos) (**Planilha de Conciliação – doc. 04**).

A **Planilha de Conciliação** (doc. 04) demonstra, ainda, o mês correto de alocação de cada um dos custos em discussão, bem como indica a respectiva documentação suporte e sua identificação/localização dentre os diversos documentos anexos a presente Impugnação.

A rubrica contábil nº 3.01.01.03.01.03 é composta por 285 contas, assim divididas:

a) 25 contas com saldo zero;

b) 4 contas de custo de compra de energia para revenda amparada por NFe, conforme quadro abaixo:

GRUPO 01 - CONTAS CONTÁBEIS DE CUSTOS COM COMPRA DE ENERGIA PARA REVENDA (NFe / Fatura)				Saldo Dez/2014
Conta Aneel (Plano de Contas em vigor em 2014)	Conta Operativa (interna)	Conta Referencial ECF	Descrição	
615.05.1.5.41	G515412000	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-oper com En EL-Comp Rev-Suprimento	1.357.372.907,39
615.05.1.5.41	G515412008	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-oper com En EL-Comp Rev-Sup. Eletron	994.796,60
615.05.1.5.41	G515413000	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-Operações com En EL-Comp Rev-Repasse	298.418.132,83
615.05.1.5.43	G515430000	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-Oper En EL-Energia Adquirida-PROINFA	67.033.848,10
Saldo total decorrente do somatório de: + Registros de notas fiscais / faturas de energia elétrica - Bloco C500 do EFD-Contribuições; + Lançamentos de provisões contábeis (princípio da competência) - Bloco F100 do EFD-Contribuições; e (-) Lançamento de estornos de provisões contábeis e ajustes (notas de débitos) - Bloco M110-AJUSTES do EFD-Contribuições				1.723.819.684,92
Valor Encontrado pela fiscalização (somatório das Notas Fiscais Eletrônicas de 101 fornecedores)				1.620.516.273,66
DIFERENÇA (em Reais)				103.303.411,26

A diferença apurada resulta basicamente de três circunstâncias distintas: (i) ajustes contábeis; (ii) situações específicas em que não há emissão de NFe de fornecedores; e (iii) equívocos cometidos pelo próprio fiscal ao planilhar e apurar os montantes das Notas Fiscais Eletrônicas referentes à aquisição de energia elétrica.

Com relação aos ajustes contábeis, a empresa registra a energia adquirida para revenda no momento da disponibilização. Ocorre que como ainda não tem a dimensão do custo, portanto, contabiliza provisões feitas com base em estimativas internas. Quando as notas fiscais de compra de energia são emitidas, os custos são reconhecidos e a provisão será revertida.

Consequentemente, não há como apurar os custos com a aquisição de energia apenas com base nas notas fiscais emitidas em cada mês, como fez o i. fiscal, sem que sejam considerados os mecanismos de provisão e reversão/ajuste acima descritos, sob pena de violação ao princípio da competência e à realidade da Impugnante.

As diferenças apuradas se devem também ao fato de que as contas citadas agregam não apenas as compras de energia amparadas pelas NFes analisadas pelo fiscal, mas também outras transações de compra de energia elétrica amparadas apenas por documentos comerciais (faturas, recibos e notas de débitos) ou por notas fiscais características do setor elétrico, em que a Impugnante figura concomitantemente como emissora e destinatária. Tais custos e os respectivos documentos comprobatórios se encontram descritos na Planilha de Conciliação (doc. 04) e anexos à presente Impugnação (doc. 05).

Além disso, a fiscalização cometeu alguns equívocos, conforme Planilha de Conciliação (doc. 04-aba "equívocos fiscalização").

erros de digitação no momento da consolidação do crédito, acarretando num aumento da base de cálculo dos tributos em R\$ 2.866.113,93, conforme se verifica do demonstrativo abaixo.

1	FORNECEDOR	FEV	MAR	ABR	AGO	NOV	DEZ	VALORES NF DATA	DIFERENÇA	DESCRIÇÃO
8	99.571.840/0001-55	128.565,77	244.479,88	-	103.966,11	119.227,42	-	1.415.220,05	-244.332,34	ESQUECEU DE COLOCAR AS NF 4115 E 4227 DE DEZEMBRO, QUE TOTALIZAM 244.332,34
22	11.348.048/0001-37	396.743,68	2.373.315,71	2.767.917,36	898.787,45	1.854.921,16	1.441.478,85	17.091.290,97	720.161,46	VALOR CORRETO DE MARÇO 1.447.755,92 E DE ABRIL 2.373.315,71 - FISCAL COLOCOU O MESMO VALOR EM ABR E MAI E ANTECIPOU O DE ABR PARA MAR
24	50.933.503/0000-00	3.866.626,48	1.127.858,82	2.212.091,49	5.296.893,59	354.271,29	4.411.264,19	44.863.181,21	-3.187.000,00	VALOR CORRETO DE NOVEMBRO 3.541.371,29
45	04.029.501/0003-40	131.342,53	190.059,72	81.628,73	11.429,27	196.400,32	64.194,44	1.551.530,25	-100.000,00	VALOR CORRETO DE FEVEREIRO 111.409,27
58	23.274.194/0001-19	10.448.118,68	7.786.314,26	8.926.886,95	52.064.391,11	12.841.195,23	56.171.277,58	132.218.950,54	-19.999,02	VALOR CORRETO DE FEVEREIRO 10.488.119,58
59	09.110.880/0001-29	122.851,62	189.825,72	432.132,16	459.479,62	657.716,62	795.351,59	5.111.044,24	-455,55	VALOR CORRETO DE AGOSTO 489.975,17
79	05.345.447/0002-05	15.008,17	-	14.686,79	12.799,28	14.673,76	15.270,58	157.320,91	-14.247,38	FISCAL ESQUECEU DE COLOCAR O VALOR DA NF 2303 DE 03.2014

(ii) duplicou os lançamentos referentes às NFe do fornecedor Itaquí Geração Energia, totalizando uma diminuição da base de cálculo dos tributos em R\$ 14.017.594,65.

c) 8 contas de custos relacionados a compra de energia para revenda, tais como: encargo de energia de reserva (EER), energia elétrica adquirida no MCP, condomínio virtual referente ao custo de operação de usinas termoeletricas, risco hidrológico, exposição involuntária definida no Decreto nº 5.163/2004.

d) 40 contas que representam demais custos operacionais, tais como: (i) despesas com uso e conexão da rede de transmissão e distribuição; (ii) encargos do setor elétrico; e (iii) serviços contratados de terceiros para operação, conservação e administração do Serviço Público de Energia Elétrica e, portanto, considerados como insumos necessários à atividade fim da empresa, como é o caso de serviços de manutenção da rede, conservação de bens, instalações e subestações vinculados à rede de distribuição, leitura de medidores, entrega de contas de energia elétrica etc.

Ao comparar os valores totais da conta referencial 3.01.01.03.01.03 com NFes relativas tão somente à aquisição de energia elétrica, deixou de considerar (ou acabou por ignorar) a existência de tais custos que, evidentemente, são usuais, inerentes e necessários à consecução da atividade de distribuição de energia elétrica.

No caso dos serviços contratados de terceiros e dos custos de aluguel e arrendamento a situação é ainda mais grave, uma vez que tais custos foram aceitos pela fiscalização como insumos passíveis de creditamento para fins de PIS e COFINS, mas não foram considerados como despesas dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, sem que fosse apresentada qualquer motivação nesse sentido.

Cita a Solução de Divergência Cosit nº 15/2017.

e) 208 contas que representam despesas indiretamente relacionadas às operações da empresa;

·A conta nº 6750649112 não teve seu custo considerado para fins fiscais, pois representa cerca de R\$ 507 milhões, que foram revertidos fiscalmente através de adições na apuração do IRPJ e CSLL da Empresa, em virtude de ajustes estabelecidos pela Interpretação ICPC 01 (R1), editada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), aprovada pela Deliberação CVM nº 677/11 e pelo CFC, através da Resolução nº 1.376/11.

·15 contas referentes a lançamentos de depreciação e amortização, que notoriamente são reconhecidos como custo necessário para a distribuição de energia elétrica pela Impugnante, conforme reconhecido pelo artigo 290 do RIR/99, vigente à época dos fatos, e pelo Manual de Contabilidade da ANEEL.

·72 contas relacionadas a custo de pessoal próprio e terceirizado, tais como pagamentos de salários, encargos sociais, custos com administração de pessoal etc.

Especificamente com relação ao PIS e a COFINS, o agente fiscal desconsiderou os ajustes feitos na apuração da Impugnante em relação aos estornos das perdas comerciais de energia (“não-técnicas”) e procedeu ao recálculo dos estornos dos respectivos créditos, nos termos dos artigos 3º, § 13, e 15, inciso II, ambos da Lei nº 10.833/03, com base na utilização do percentual de perda não técnica regulatória de 19,73%, divulgado pela ANEEL em referência ao mercado de baixa tensão, considerando uma média para o ano civil e observando a metodologia de cálculo estabelecida por meio das Resoluções Normativas ANEEL nº 585/2013 e nº 640/2014, vigentes à época dos fatos.

A fiscalização apurou percentual de estorno incompatível com a realidade dos fatos e sem qualquer respaldo na legislação de regência, seja porque se utilizou de percentual estabelecido pela ANEEL para os clientes de baixa tensão, seja porque calculou o referido percentual apenas sobre os valores dos custos apurados através das NFes de fornecedores levantadas pela fiscalização, ignorando por completo todos os demais custos de compra de energia elétrica da empresa.

O § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833/03 estabelece a necessidade de estorno de parte do crédito apurado, referente às perdas de energia ocorridas durante o processo de distribuição.

Tais perdas correspondem a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras e a efetivamente fornecida aos consumidores e podem ser divididas em duas categorias:

-Perdas Técnicas: parcela das perdas na distribuição inerente ao processo de transporte, de transformação de tensão e de medição da energia na rede da concessionária, expressa em megawatt-hora MWh.

-Perdas Não Técnicas ou comerciais: todas as demais perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição etc. Corresponde à diferença entre as Perdas na Distribuição e as Perdas Técnicas, em megawatt-hora (MWh).

A Receita Federal já se manifestou no sentido de reconhecer a possibilidade de manutenção do crédito do PIS e da COFINS em relação às perdas técnicas e, ao mesmo tempo, determinar a obrigatoriedade do estorno do PIS e da COFINS sobre as perdas não técnicas, conforme se verifica da Solução de Consulta Interna Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016.

Nesse ponto, é importante ressaltar que não se discute nos presentes autos a obrigatoriedade ou não do estorno do PIS e da COFINS sobre as perdas não técnicas. Essa discussão não tem lugar no presente caso, já que a Impugnante estorna mensalmente a totalidade de suas perdas não técnicas.

Dito isso, o que se pretende na presente Impugnação é tão somente demonstrar a impropriedade do procedimento realizado pelo fiscal para apurar o percentual das perdas não técnicas da Impugnante, que devem ser objeto de estorno para fins de PIS e COFINS.

O valor das perdas não técnicas é informado regularmente à ANEEL e é integralmente estornado pela Impugnante, conforme se verifica das planilhas de composição de perdas anexa à presente impugnação (doc. 14).

No caso da Impugnante, os percentuais foram estabelecidos por meio da Nota Técnica n.º 122/2014-SRE/ANEEL, complementar à Nota Técnica 112/2014-SRE/ANEEL, que estabeleceu um percentual de perda não técnica para o ciclo tarifário referente ao ano de 2014 (março de 2014 a fevereiro de 2015) de 20,10%.

Protesta pela produção de provas em momento posterior à apresentação da presente impugnação.

A Impugnante se coloca desde já à disposição deste Fisco Federal para apresentação de qualquer documentação complementar ou informação adicional que entenda necessária para a revisão do lançamento.

Caso as autoridades julgadoras entendam ser necessária a confirmação de algum elemento probatório, a Impugnante requer a conversão do julgamento da presente Impugnação em diligência, de modo a comprovar todas as afirmações anteriormente formuladas.

A interessada apresenta quesitos.

Encerra requerendo o cancelamento dos autos de infração e que sejam restabelecidos os saldos de prejuízos fiscais acumulados e os saldos credores de PIS e COFINS.

Vistos e examinados os autos do presente processo, no qual o interessado acima qualificado contesta o auto de infração lavrado, e verificando não se acharem ainda reunidos todos os elementos necessários para formação da convicção acerca da matéria descrita nos autos, a fim de dirimir a controvérsia e preservar o contraditório e a ampla defesa, com fundamento no artigo 29 do Decreto n.º 70.235/1972, o julgamento foi convertido em diligência por meio do Despacho de Diligência 11/2019 (fls. 4.412/4.419) para que a unidade, com base na escrituração contábil/fiscal atendesse os itens constantes no despacho de diligência.

Em atendimento ao Despacho de Diligência, a fiscalização apresentou Termo de atendimento à diligência n.º 001 (fls. 4.423/4.453) informando, em resumo, o que se segue:

a) Juntar a ECD relativa ao período de 2014, por meio de arquivo não paginável;

Apresentou o plano de contas do contribuinte e que a ECD pode ser acessada mediante utilização dos programas “Receitanet BX” e Contágil.

b) Confirmar, por meio da ECD, quais as contas analíticas que compõem a conta sintética 3.01.01.03.01.03;

Lista as contas sintéticas da ECD do contribuinte, com a respectiva conta ou contas analíticas de numeração referencial 3.01.01.03.01.03. Esclarece que foram juntadas aos autos extrações (arquivos não pagináveis) dos razões das contas indicadas pelo contribuinte como sendo referentes a aquisição de bens para revenda.

c) Informar quais as contas analíticas referem-se ao objeto da fiscalização: “Aquisição de Bens para Revenda”;

Esclarece que relativamente aos custos totais consignados em ECF foram glosados somente valores encontrados na linha 163.860 – Material Aplicado na

produção do serviços da Produção de serviços da Ficha L 210, que é parte componente da conta 3.01.01.03.01.03. Os demais valores componentes do custo foram mantidos inalterados. O contribuinte não consigna quaisquer valores para custo das mercadorias revendidas ou para os demais tipos de custos encontrados na FICHA L210 de sua ECF.

Diante da ausência de explicações por parte do contribuinte e da magnitude da diferença apurada, buscamos confirmação de informações perante terceiros, que foi obtida através de Notas Fiscais eletrônicas, nos termos já abordados no Termo de Verificação Fiscal.

d) Indicar em quais contas contábeis estão registradas as NFes listadas pela fiscalização;

Foi efetuada a busca nas contas então indicadas pelo contribuinte do GRUPO 1 – Contas Contábeis de Custos com compra de energia para revenda (Nfe/Fatura). Somente há indicação da NF 34562 Furnas (fornecedor 58) no histórico de lançamento efetuado na data de 12/11/2014, com valor coincidente na conta G515412008 – Com-Com Em El - oper com En El - Comp Rev. Sup. Eletron.

e) Informar se as despesas glosadas para fins de IRPJ e CSLL, referentes a contratação de serviços de terceiros e pagamentos de contratos aluguel e arrendamento de imóvel ligados ao custo de distribuição da energia (compreendidas no Grupo 3), foram admitidas pela fiscalização para fins de PIS e COFINS;

Os demonstrativos intitulados “valores dos créditos indevidamente descontados” são extrações da ficha Apuração - Detalhamento do Crédito, EFD transmitidas pelo contribuinte em 30/11/2016. É possível verificar que somente foram alterados os valores da linha “Aquisição de Bens para Revenda” na coluna Base de Cálculo Total. Os valores consignados pelo contribuinte relativos a a aquisição de bens para revenda, foram mantidos nas colunas Base de Cálculo não cumulativa e base de cálculo, para fins de comparação com os valores originalmente considerados para fins de cálculo dos créditos, porém não comprovados. Todas as demais linhas não foram alteradas.

f) Informar se houve adição, para fins de apuração de IRPJ e CSLL, do valor de R\$ 507 milhões relativo à conta nº 6750649112;

Ocorre que as despesas consignadas na conta 6750649112 não foram objeto da presente fiscalização.

g) retificar as planilhas de apuração, em virtude dos equívocos apontados pelo contribuinte, conforme abaixo:

A fiscalização efetuou as correções necessárias e emitiu o demonstrativo fornecedores ampla consolidado retificado.

h) Informar qual a diferença apurada ao comparar as contas analíticas que registram aquisição de bens para revenda e as Notas Fiscais listadas pela fiscalização e demais elementos trazidos pelo contribuinte;

A fiscalização alega que não se pronunciará sobre qualquer tipo de elemento juntado aos autos durante a fase de impugnação que não seja referente à correção de inexistências materiais decorrentes de lapsos, erros de cálculo ou esclarecimentos acerca destes, para fins de exata apuração do valor devido.

Acrescenta que é importante frisar que a autoridade julgadora é soberana na análise de provas produzidas nos autos devendo decidir conforme seu convencimento. A autoridade julgadora tem, o poder-dever declarar o auto de infração procedente ou não.

O entendimento da fiscalização é de que não possui competência para apreciar provas trazidas aos autos após o estabelecimento do contraditório, sob pena de nulidade.

Cita ainda parecer da COSIT 11/2018 sobre apreciação de declaração de compensação.

i) Informar qual o valor apurado a título de aquisição de bens para revenda;

Após as correções relativa aos erros de transposição, digitação e duplicidade citados no item g, o valor efetivamente comprovado relativamente a aquisição de energia para revenda, antes da constituição do crédito tributário é da ordem de R\$ 1.609.364.297,27, conforme demonstrativo intitulado fornecedores ampla consolidado AC 2014 Termo 010 retificado.

Junta as planilhas de folhas 4.449/4.450.

j) Em relação a reversão das perdas não técnicas para fins de apuração de crédito de não cumulatividade do PIS e da COFINS. Esclarecer a metodologia de cálculo utilizada no auto em julgamento.

Somente foram alterados os valores da linha "aquisição de bens para revenda". A base de cálculo utilizada pelo contribuinte em sua EFD é da ordem de R\$ 9.762.775.634,47.

A base de cálculo consignada pelo contribuinte em sua EFD contribuições é superior, mesmo quando considerado os valores dos quadros constantes da resposta intempestivamente apresentada a esta fiscalização na data de 19/12/2018.

Quadro	Valor
Quadro 01	1.723.819.684,92
Quadro 02	496.403.733,58
Quadro 03	380.839.402,22
Total	2.601.062.820,72

A base de cálculo adotada pela fiscalização, diante de todas os fatos anteriormente detalhados foi a efetivamente comprovada pelas Notas Fiscais Eletrônicas listadas nos Demonstrativos intitulados Fornecedores 01 a 50 AC 2014 e Fornecedores 51 a101 encaminhado em anexo ao Termo de Verificação fiscal.

O contribuinte foi cientificado em 09/12/2020 (fls. 4.474/4.475) e apresentou impugnação complementar (fls. 4.482/4.502) alegando em síntese:

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a autuação teve como alegação base uma divergência nos valores referentes aos custos de energia incorrido pela Ampla, que foi apurada pela fiscalização por meio do confronto entre o montante de R\$ 2.953.809.931,84 registrado na conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03 (conta de custo de serviço prestado) da ECF do ano calendário de 2014 e as Nfe referentes à

aquisição de energia elétrica de 101 fornecedores distintos, no mesmo período, encontradas na base de dados da Receita Federal, que somavam R\$ 1.620.516.273,66.

A diferença apurada foi considerada como uma majoração indevida de custos.

Ocorre que os parâmetros de comparação utilizados são incompatíveis.

A conta 3.01.01.03.01.03 reflete um enorme grupo de contas analíticas, que não se refere unicamente a operações de aquisição de energia elétrica respaldadas pelas notas fiscais analisadas pelo fiscal autuante, mas a diversos outros custos relacionados, direta ou indiretamente à atividade de distribuição de energia elétrica e notoriamente reconhecidos como custos inerentes ao setor pela ANEEL (como por exemplo, contratação de serviços de terceiros, rede de distribuição e transmissão, aquisição de insumos para a rede de distribuição, pagamentos de aluguel, depreciação de equipamentos etc.).

É evidente, portanto, que o saldo da conta sintética 3.01.01.03.01.03 jamais poderia ser comparável com o somatório dos montantes de compra de energia elétrica formalizados por meio de notas fiscais que, em essência, está refletido em apenas 4 das 285 contas analíticas que compõem conta sintética 3.01.01.03.01.03 da ECF.

Deveriam ter sido levado em consideração:

a) os mecanismos contábeis de constituição e reversão de provisões mensais adotados pelas empresas do setor de energia elétrica a fim de compatibilizar do setor com o respeito ao princípio da competência contábil;

b) a existência de outras transações de compra de energia elétrica amparadas apenas por documentos comerciais (faturas, recibos e notas de débitos), sem a emissão de documentos fiscais pelos fornecedores, ou por notas fiscais características do setor elétrico, em que a ampla figura concomitantemente como emissora e destinatária.

Com relação ao PIS e COFINS a fiscalização desconsiderou os ajustes feitos na apuração da Ampla em relação aos estornos das perdas comerciais sobre as compras de energia (também denominadas “perdas não-técnicas”) e decidiu proceder ao recálculo dos estornos dos respectivos créditos, com base na utilização do percentual de perda não técnica regulatória divulgado pela ANEEL em referência ao mercado de baixa tensão, sem considerar as perdas do mercado de alta tensão.

Contudo, o percentual e a forma de cálculo adotados pelo fiscal não refletem os níveis de perdas efetivamente incorridas pela Ampla, conforme apurado no balanço energético da empresa e regularmente informado à ANEEL.

A diligência não respondeu de maneira clara e conclusiva aos questionamentos da autoridade julgadora. O resultado da diligência não trouxe qualquer consideração adicional sobre as informações apresentadas pela empresa vis a vis a metodologia utilizada para a apuração do crédito tributário autuado.

Ao assim proceder, a autoridade lançadora foi de encontro à expressa determinação da turma de julgamento, e evidenciou e corroborou a nulidade do lançamento, considerando a ausência de motivação e fundamentação do presente lançamento, mesmo estando de posse de extensa documentação, em nítida violação ao art. 142 do CTN e aos princípios da verdade material, da ampla defesa e direito ao contraditório que norteiam o processo administrativo fiscal.

A título de exemplo, basta verificar a resposta dada com relação ao item J, no que diz respeito à metodologia de cálculo utilizada com relação à reversão de perdas não técnicas. Na ocasião, o auditor não apresentou uma única linha sequer para justificar a metodologia utilizada ou contrapor os argumentos apresentados pela Ampla em sua impugnação. Nem mesmo se manifestou sobre a compatibilidade (ou, mais precisamente, a falta de) entre a metodologia utilizada e a determinação expressa trazida pela SC COSIT N.º 60/2019 expressamente suscitada pela autoridade julgadora.

Diferentemente dos demais itens que se limitam a questionamentos sobre a glosa de determinados valores ou a disponibilização de documentos, o item H buscar enfrentar, de forma direta, o principal argumento trazido pela Ampla quanto à impropriedade da comparação realizada pelo fiscal para apuração dos tributos objeto de lançamento tendo em vista a vasta documentação apresentada pela empresa em sua impugnação.

O Auditor limitou-se a afirmar que a Ampla não teria apresentado a documentação referente ao “relacionamento entre suas contas e o plano referencial da ECD de forma tempestiva.

Apesar de reconhecer que a Ampla apresentou diversos esclarecimentos e documentos após findo o prazo do TVF n.º 13 em 19.12.2018, o fiscal optou por não buscar a verdade material dos fatos e recusou-se a responder o requisitado pela autoridade julgadora.

A expressa recusa de cumprimento da diligência pela autoridade lançadora, caso não retratada, implicará em nítida violação aos princípios da verdade material, da motivação, do contraditório, ampla defesa e publicidade, previstos nos artigos 5º, inciso XXXIII, LIV e LV, e 37 e 93, inciso X da CF, nos artigos 2º e 50 da Lei n.º 9.784/99, bem como aos artigos 18, 20 e 29 do Decreto n.º 70.235/72 que tratam especificamente das diligências no âmbito do processo administrativo tributário.

Tanto é assim que ao prosseguir com a fiscalização para os demais anos-calendários (2015 e 2016) e diante das informações e esclarecimentos prestados ao longo dos anos de 2019 e 2020, o fiscal adota entendimento diferente quanto ao comparativo feito com relação ao ano-calendário de 2014 entre as notas fiscais de compra de energia elétrica que, além de possuir outros custos além das compras de energia para distribuição, se vê diante de situações específicas em que não há emissão de notas fiscais de fornecedores.

Apesar de possuir a sua vasta disposição os meios necessários, além da vasta documentação apresentada pela Ampla tanto ao longo do presente processo administrativo, quanto do processo de fiscalização que se estendeu para os anos-calendários de 2015 e 2016 a autoridade lançadora se limitou a afirmar que não iria se pronunciar sobre tais informações.

É necessário que o requerimento de diligência seja renovado a fim de garantir que o referido acervo probatório seja obrigatoriamente examinado e valorado pela DRJ.

Além da nulidade decorrente da negativa do auditor em buscar a verdade material dos fatos e do direito, em cumprimento à determinação desta autoridade julgadora, não se pode olvidar a nulidade do lançamento em razão da ausência de motivação adequada do lançamentos, nos termos do art. 142 do CTN.

A autoridade fiscal não apresentou um único argumento sequer para desqualificar a legitimidade dos custos incorridos pela impugnante ou de seus registros contábeis que não a divergência numérica entre a referida conta contábil e as notas fiscais eletrônicas de compra de energia elétrica.

O caminho escolhido pela autoridade lançadora foi bastante simples: na falta dos esclarecimentos adicionais que entendeu necessários, optou por desconsiderar, de forma indiscriminada, todos os custos da impugnante que não se referissem à aquisição de energia elétrica formalizada por meio de Nfe.

Quaisquer ilações da fiscalização quanto à necessidade, legitimidade ou efetividade dos custos deveriam ser muito bem fundamentadas.

Ao não fundamentar o lançamento – ou, melhor dizendo, fundamentar de forma superficial e à margem das particularidades do setor elétrico – a autoridade lançadora contrariou claramente o disposto no art. 142 do CTN.

Ao manifestar o entendimento pela desnecessidade de resposta conclusiva para alguns questionamentos elaborados pela autoridade julgadora, a autoridade lançadora acabou por ratificar a nulidade do presente lançamento, demonstrando a nítida incerteza sobre apuração do crédito tributário ora exigido e optando em permanecer silente quanto aos critérios jurídicos adotados no presente lançamento, mesmo após ter sido intimado a se manifestar sobre o assunto.

Custos com a aquisição de bens para revenda.

A partir da análise das informações apresentadas pelo fiscal, bem como dos quadro resumo que foram anexados a sua manifestação, verifica-se que na relação de contas disponibilizada constam apenas 275 contas, sendo que apenas 249 delas estão incluídas no grupo de 285 contas analíticas que compõem a conta sintética 3.01.01.03.01.03 da ECF onde se encontra registrado o montante de R\$ 2.953.809.931,84 utilizado como base pelo fiscal para apuração dos tributos cobrados, conforme explicado. As demais 26 contas relacionadas além de não fazerem parte do referido grupo de contas não tiveram movimentação em 2014.

Especificamente com relação ao item C, a explicação dada pelo auditor fiscal também reforça a impropriedade da comparação realizada pelo fiscal para apuração dos tributos lançados, já que resta evidenciado que o saldo da conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03 da ECF não compreende apenas os valores das Nfes referentes à aquisição de energia elétrica naquele exercício, mas também outras operações de aquisição de energia elétrica que não se encontram respaldadas por notas fiscais e outros diversos custos direta ou indiretamente relacionados ao custo da energia distribuída pela Ampla.

Contabilização das Nfes utilizadas pela autuação.

O fiscal alegou que apenas conseguiu identificar uma nota fiscal na contabilidade do contribuinte, aparentemente não levou em consideração a análise integral e detalhada da documentação disponibilizada pela Ampla ao longo do processo. Junta 16 Notas escrituradas na conta G515412000 e tabela de excel com a respectiva conciliação e informações adicionais.

Adições na conta operativa 6750649112

Ocorre que os custos da conta citada não foram consideradas para fins fiscais já que foram revertidos fiscalmente através de adições na apuração do IRPJ e CSLL em virtude de ajustes estabelecidos pelo IFRIC 12.

Ao contrário do alegado pelo fiscal, tais ajustes não se encontram refletidos no campo do somatório de outras adições da ECF, mas sim na linha de RTT da ECF (Ajuste do Regime tributário de Transição).

Dos estornos de PIS e COFINS em relação às perdas não técnicas

A discussão se resumia a impropriedade do procedimento realizado pelo fiscal para apurar o percentual das perdas não técnicas da Ampla, que houve por bem proceder ao recálculo dos estornos dos respectivos créditos com base na utilização do percentual de perda não técnica regulatória divulgado pela ANEEL em referência ao mercado de baixa tensão, sem considerar as perdas do mercado de alta tensão. Como conseqüência lógica, o percentual e a forma de cálculo adotadas pelo fiscal não refletiram os níveis de perdas efetivamente incorridas pela ampla, conforme apurado no balanço energético da empresa e informado à ANEEL.

Ocorre que a SC 60/2019 reconheceu a clara alteração do critério jurídico então existente e determinou que o estorno dos créditos do PIS e COFINS com relação às perdas não técnicas só poderia ser exigido dos contribuintes com relação aos fatos geradores ocorridos após 3 de agosto de 2016.

Neste mesmo sentido a decisão da 12ª Turma em que se discute matéria idêntica no processo 10872.720172/2019-14 que excluiu os créditos tributários de PIS e COFINS.

Encerra a impugnação requerendo:

- a) nulidade em razão da ausência de motivação e violação ao art. 142;
- b) renovado o pedido de diligência;
- c) que os documentos e argumentos sejam analisados e, no mérito, seja cancelado o auto de infração.

A impugnação ao auto de infração foi apreciada pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, que editou o acórdão nº 107-008.586 – 12ª Turma da DRJ07, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE ESCLARECIMENTO.

A glosa de custos por falta de esclarecimento de divergência apontada pela fiscalização é fundamentação válida, não causando nulidade do auto de infração.

NULIDADE - DILIGÊNCIA - INOCORRÊNCIA.

O não cumprimento da diligência não causa nulidade desde que no julgamento os documentos e alegação sejam apreciados.

GLOSA DE DESPESAS E DE CRÉDITO DE NÃO CUMULATIVIDADE - ÔNUS DA PROVA

É ônus do contribuinte a apresentação de comprovação de despesas e de crédito de não cumulatividade que deve ser efetuado por documentos hábeis, tais como: Notas Fiscais e, em caso de dispensa a legal de sua emissão, deve ser comprovado por documentos comerciais, tais como: Faturas e Notas de débito.

NOVAS ALEGAÇÕES. DIREITO SUPERVENIENTE

A alteração de entendimento da RFB e a definição da produção dos seus efeitos, permite a apresentação dessas alegações após o prazo legal de impugnação por constituírem direito superveniente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2014

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS E NÃO TÉCNICAS. ESTORNO.

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes ao valor das perdas totais que excederem as perdas técnicas regulatórias, quais sejam as perdas não técnicas efetivas/totais, devem ser estornados do total de créditos apurados das contribuições, independentemente de serem inferiores ou superiores ao valor das perdas não técnicas regulatórias definidas pela Aneel para fins tarifários.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2014

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS E NÃO TÉCNICAS. ESTORNO.

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes ao valor das perdas totais que excederem as perdas técnicas regulatórias, quais sejam as perdas não técnicas efetivas/totais, devem ser estornados do total de créditos apurados das contribuições, independentemente de serem inferiores ou superiores ao valor das perdas não técnicas regulatórias definidas pela Aneel para fins tarifários.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

GLOSA DE DESPESA. DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE ESCLARECIMENTO.

Correta a glosa de despesas e créditos de não cumulatividade quando o contribuinte não esclarece a divergência entre as informações na ECF e as Notas Fiscais que constam no SPED.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2014

GLOSA DE DESPESA. DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE ESCLARECIMENTO.

Correta a glosa de despesas e créditos de não cumulatividade quando o contribuinte não esclarece a divergência entre as informações na ECF e as Notas Fiscais que constam no SPED.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

A DRJ07 deu parcial provimento à impugnação alterando os valores a serem exigidos conforme as tabelas abaixo:

PA	CSLL	IRPJ
2014	94.311.516,20	259.507.777,14

	PIS	COFINS
01/2014	1.444.992,58	6.655.723,41
02/2014	2.116.248,31	9.747.567,97
07/2014	477.891,11	2.201.172,35
12/2014	639.347,77	2.944.848,97

Os fundamentos adotados pela decisão recorrida para dar parcial provimento à impugnação foram postos nos seguintes termos:

Da alegação de nulidade por ausência de motivação

A interessada alega que diante da não apresentação de informações adicionais, além daquelas já prestadas no início da fiscalização, a autoridade lançadora efetuou o lançamento, sem apresentar um único argumento para desqualificar a legitimidade dos custos incorridos pela impugnante ou de seus registros contábeis. Acrescenta que teria entregue à fiscalização diversos documentos contábeis e fiscais onde se encontravam registrados todos os seus custos e que quaisquer ilações quanto à necessidade, legitimidade ou efetividade dos custos deveriam ser muito bem fundamentadas.

(...)

Não há qualquer nulidade na autuação, tendo sido claramente motivada, uma vez que os custos glosados são relativos à diferença não esclarecida pelo contribuinte.

Na impugnação complementar o contribuinte também alega nulidade tendo em vista que a diligência não respondeu de maneira clara e conclusiva aos questionamentos e o resultado da diligência não trouxe qualquer consideração adicional sobre as informações apresentadas pela empresa, o que causaria violação aos princípios da verdade material, da motivação, do contraditório, ampla defesa e publicidade.

De fato, a diligência não trouxe esclarecimentos adicionais, contudo, isto não causou qualquer nulidade, uma vez que toda a documentação e argumentos apresentados pelo contribuinte serão apreciados neste julgamento e por esta razão, torna-se desnecessária a renovação da diligência.

(...)

Do MéritoDos lançamentos de IRPJ e CSLL

É necessário esclarecer que diferentemente do que afirma o contribuinte a fiscalização não desqualificou todos os custos que não se referissem à aquisição de energia elétrica formalizada por meio de NFE, apenas a linha 40 Material aplicado na Produção de Serviços do Registro L210 – Informativo da composição de custos.

Não foram glosadas as linhas abaixo relacionadas que compõem o custo dos serviços vendidos:

(...)

A fiscalização questiona apenas a linha 40 Material Aplicado na Produção de Serviços no total de R\$ 2.953.809.931,84 e deste valor confirmou o valor de R\$ 1.620.516.273,66.

As diferenças mensais foram apuradas através do Demonstrativos intitulados:

- Diferenças apuradas Aquisição de Bens para Revenda ECF AC 2014” FL 70

(...)

DIFERENÇAS APURADAS AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA ECF AC 2014 TERMO No 010
AMPLA ENERGIA DE SERVIÇOS S/A CNPJ 33.050.071/0001-58
MPF-F 07.1.09.00-2017-00467-8

A) Dados consignados ECF AC 2014, entregue 16/08/2017. Custo Serviços Prestados 3 01 01 03 01 03

B) Valor Mensal Consignado ECF AC 2014

C) Valor Mensal apurado pela Fiscalização a partir das NF-e emitidas por 101 fornecedores.

D) Diferença ECF - Apurado Fiscalização (Coluna B - Coluna C).

E) Diferenças apuradas.

AC 2014	A	B	C	D	E
JAN	256.024.472,13	256.024.472,13	112.801.534,19	143.222.937,94	143.222.937,94
FEV	594.321.244,90	338.296.772,77	128.064.630,98	210.232.141,79	210.232.141,79
MAR	650.938.725,45	56.617.480,55	111.927.972,38	-55.310.491,83	-
ABR	869.950.874,65	219.012.149,20	126.122.574,12	92.889.575,08	37.579.083,25
MAI	1.163.344.408,69	293.393.534,04	127.288.831,00	166.104.703,04	166.104.703,04
JUN	1.365.683.558,23	202.339.149,54	143.994.911,67	58.344.237,87	58.344.237,87
JUL	1.669.350.578,55	303.667.020,32	133.999.295,13	169.667.725,19	169.667.725,19
AGO	1.816.991.623,10	147.641.044,55	135.367.598,26	12.273.446,29	12.273.446,29
SET	2.021.506.844,86	204.515.221,76	149.410.884,72	55.104.337,04	55.104.337,04
OUT	2.233.739.264,15	212.232.419,29	150.604.792,10	61.627.627,19	61.627.627,19
NOV	2.589.390.764,67	355.651.500,52	146.475.913,55	209.175.586,97	209.175.586,97
DEZ	2.953.809.931,84	364.419.167,17	154.457.335,56	209.961.831,61	209.961.831,61
Totais		2.953.809.931,84	1.620.516.273,66	1.333.293.658,18	1.333.293.658,18

Total B - Total C 1.333.293.658,18

Assim sendo, a lide limita-se a comprovação dos custos incluídos na ECF na linha Material Aplicado na Produção de Serviços.

(...)

Embora o contribuinte alegue que haveria uma impropriedade na comparação entre o total das notas fiscais e a conta 3.01.01.03.01.03, a conta deve registrar as notas fiscais de aquisição e se a diferença ocorre devido a outras transações bastaria que o contribuinte comprovasse a diferença.

Analisando o Registro L210 da ECF, observa-se que o valor questionado pela fiscalização compõe a linha custo de produção que totaliza R\$ 3.557.859.497,20 que corresponde a conta contábil 3.01.01.03.01.03.

Nas planilhas de fls. 488 e 4.193 o contribuinte lista as sub contas que compõem a conta contábil 3.01.01.03.01.03 e as separa em grupos:

GRUPO 1	1.723.819.684,92	Contas contábeis de custos com compra de energia para revenda amparadas por Nfe/fatura
GRUPO 2	496.403.733,58	Contas Contábeis ativas de custos relacionados com a compra de energia para revenda
GRUPO 3	380.839.402,22	Contas Contábeis relacionadas aos demais custos operacionais
GRUPO 4	956.796.676,47	Contas contábeis relacionadas aos demais custos operacionais considerados apenas para fins de IRPJ e CSLL
Total	3.557.859.497,19	

Cabe destacar que em nenhuma planilha ou na impugnação, há a composição da linha 40 que foi o parâmetro utilizado pela fiscalização e é o objeto da lide. Ou seja, o contribuinte não discrimina como chegou ao valor informado no Código 40 da ECF – Registro L210 Informativo da composição de custos, abaixo reproduzida:

Registro L200 - Método de Avaliação do Estoque Final

Método de Avaliação do Estoque Final

Registro L210 - Informativo da Composição de Custos

Código	Descrição	Valor
39	Saldo Inicial de Serviços em Andamento	0,00
40	Material Aplicado na Produção de Serviços	2.953.809.931,84
41	Remuneração a Dirigentes Ligados à Produção de Serviços	2.576.128,80
42	Planos de Poupança e Investimentos de Empregados Ligados à Produção de Serviços	0,00
43	Fundo de Aposentadoria Programada Individual de Empregados Ligados à Produção de Serviços	0,00
44	Plano de Previdência Privada de Empregados Ligados à Produção de Serviços	3.156.692,23
45	Outros Custos do Pessoal Aplicado na Produção de Serviços	62.818.952,65
46	Prestação de Serviços por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício	0,00
47	Prestação de Serviço Pessoa Jurídica	216.666.990,96
48	Serviços Prestados por Cooperativa de Trabalho	0,00
49	Locação de Mão-de-obra	9.913.628,54
50	Encargos Sociais - Previdência Social	16.070.803,81
51	Encargos Sociais - FGTS	3.279.357,19
52	Encargos Sociais - Outros	5.169.879,67
53	Alimentação do Trabalhador	7.294.793,41
54	Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção de Serviços	0,00
55	Arrendamento Mercantil	0,00
56	Encargos de Depreciação de Imobilizados Objeto de Arrendamento Mercantil Financeiro	0,00
57	Encargos de Amortização de Intangível oriundo de Direitos de Exploração de Serviços Públicos	0,00
58	Encargos de Depreciação	251.804.090,14

Registro L200 - Método de Avaliação do Estoque Final

Método de Avaliação do Estoque Final

Registro L210 - Informativo da Composição de Custos

Código	Descrição	Valor
59	Encargos de Amortização	-4.141.918,49
60	Encargos de Exaustão	0,00
61	Constituição de Provisões	0,00
62	Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	0,00
63	Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	0,00
64	Outros Custos	29.440.166,45
65	Saldo Final de Serviços em Andamento	0,00
66	CUSTO DOS SERVIÇOS VENDIDOS	3.557.859.497,20
67	Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas	0,00
68	Ajustes de Estoques Decorrentes de Arbitramento	0,00
69	TOTAL DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES EM GERAL	3.557.859.497,20
70	CUSTO DOS PRODUTOS DA ATIVIDADE RURAL VENDIDOS	
71	Estoques Iniciais de Insumos Agropecuários	
72	Estoques Iniciais de Produtos Agropecuários em Formação	
73	Estoques Iniciais de Produtos Agropecuários Acabados	
74	Compras de Insumos Agropecuários no Mercado Interno	
75	Compras de Insumos Agropecuários no Mercado Externo	
76	Planos de Poupança e Investimentos de Empregados Ligados à Produção	
77	Fundo de Aposentadoria Programada Individual de Empregados Ligados à Produção	
78	Plano de Previdência Privada de Empregados Ligados à Produção	

(...)


Não basta que o contribuinte demonstre que o total da conta 3.01.01.03.01.03 representa o total dos custos informados na ECF. É necessário que apresente a documentação comprobatória a respaldar sua escrituração. Mesmo porque a fiscalização já detinha a informação do saldo da rubrica contábil e da informação prestada na ECF no registro L200 e uma vez que o total lá

demonstrado foi levado a resultado, a glosa não tem relação com falta de escrituração, já que os valores são coincidentes. Portanto, não basta que apresente planilha com o total da rubrica.

Embora a fiscalização não tenha efetuado análise documental, tampouco apreciou necessidade, legitimidade ou efetividade dos custos, isto ocorreu devido ao não esclarecimento pela fiscalizada das divergências apontadas pela fiscalização. Portanto, na etapa de julgamento não basta a apresentação de planilhas explicativas, é necessário que o contribuinte aponte os lançamentos que compuseram o código 40 e correlacione o lançamento com o documento apresentado.

O contribuinte alega ainda que do total da conta 3.01.01.03.01.03 haveria uma adição de R\$ 507 milhões relativo a conta operativa nº 6750649112 do grupo 4 -Demais custos operacionais e que contribuinte alega que os ajustes se encontram refletidos na linha de RTT da ECF (Ajuste do Regime tributário de Transição) e que não afetam o PIS e a COFINS, mas seriam dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL.

O contribuinte de fato efetuou ajuste de RTT, no entanto, é necessário que comprove que o valor ajustado não foi considerado pela fiscalização ou pela DRJ. Para isso deve discriminar e correlacionar os ajustes mensais com os valores das despesas, uma vez que não há dados suficientes que comprovem que o valor adicionado não consta nos valores acatados como despesa.

LALUR - Parte A			
Nome Empresarial:	AMPLA ENERGIA E SERVICOS S.A.		
Período da Escrituração:	01/01/2014 a 31/12/2014	CNPJ:	33.050.071/0001-58 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual		
	Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ		R\$ 269.310.356,70	
3: Ajuste do Regime Tributário de Transição □ RTT		R\$ 68.416.387,77	
4: Lucro Líquido Após ajustes do RTT		R\$ 337.726.744,47	
6: Provisões Não Dedutíveis		R\$ 69.895.834,09	
8: Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis		R\$ 8.383.487,94	
9: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido		R\$ 28.472.183,03	
41: Participações Não Dedutíveis		R\$ 2.695.178,58	
93: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)		R\$ 109.446.683,64	
95: (-)Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis			R\$ 38.849.116,87
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)			R\$ 38.849.116,87
169: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 408.324.311,24	
171: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 408.324.311,24	
175: LUCRO REAL		R\$ 408.324.311,24	
178: Lucro Líquido Antes do IRPJ			R\$ 0,00
179: Ajuste do Regime Tributário de Transição □ RTT			R\$ 0,00
180: Lucro Líquido após ajustes do RTT			R\$ 0,00
343: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO			R\$ 0,00
345: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO			R\$ 0,00
349: LUCRO REAL			R\$ 0,00

O contribuinte junta no DOC 5 (FLS. 490/ 3.630) Notas Fiscais e Faturas, que foram confrontadas com a planilha Análise C500 apresentada também pelo contribuinte, sendo necessário observar que:

- Não foram considerados os documentos emitidos em período de apuração diverso do analisado;

- Não foram considerados os documentos que já foram aceitos pela fiscalização. O contribuinte já identifica os documentos na aba vínculo DOC 05/observação com a expressão: " JA CONSIDERADO NA PLANILHA FISCAL". Além dos documentos apontados pelo contribuinte foram identificados os documentos juntados às fls. 3.354, 3.613 e 3.614 e as Notas emitidas pela Centrais Elétricas Brasileira que já constavam do levantamento fiscal;

- A grande maioria dos documentos não se referem a notas fiscais visto que conforme Convênio ICMS 117/2004 que dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias em operações de transmissão e conexão de energia elétrica no ambiente da rede básica determinava em sua Cláusula segunda , inciso I que o agente transmissor de energia elétrica ficava dispensado da emissão de Nota Fiscal relativamente aos valores ou encargos pelo uso dos sistemas de transmissão, conforme abaixo reproduzido:

(...)

- Foram retificados os erros de transcrição cometidos pela fiscalização que foram apontados pelo contribuinte na impugnação;

-Alguns documentos foram juntados em duplicidade, no entanto, a aba ANALISE C500 apresentada pelo contribuinte que serviu de parâmetro para conferência dos documentos não continha as duplicidades identificadas dos documentos.

- Não foram apresentados os documentos para vários itens da aba ANALISE C500, portanto, não foram aceitos;

- Não foram aceitos os recibos provisórios, visto que não foi juntada a Nota de Serviço, e também não foram aceitos os boletos de cobrança, visto que além da ausência da nota, não permite saber a que se refere, o que impossibilita a análise de dedutibilidade e direito a crédito de não cumulatividade.

- Em relação aos contratos de CCEAR, observa-se que foram juntadas notas de débito e de crédito, a partir da fl. 2913, mas não foram juntadas as notas fiscais, portanto, não podem ser aceitas. Ressalte-se que a dispensa de emissão de documento fiscal citada acima apenas se aplica para uso de sistema de transmissão e de conexão. As notas de débito que foram apresentadas e não foram acatadas estão listadas às fls. 4.574/4.578. Ressalte-se que as Notas de crédito são estornos das notas de débito.

- As notas fiscais relativas a contratos de CCEAR foram aceitas e constam da lista de fls. 4.537/4.551.

- A lista dos documentos aceitos foi juntada às fls. 4.537/4.551 e representa os itens da aba ANALISE C500 cujo respectivo documento foi apresentado, e são dedutíveis para fins de IRPJ, CSLL e geram crédito de não cumulatividade, e aponta a folha do processo onde foram localizados;

O contribuinte esclarece as características da sua atividade, em especial relativas à constituição e reversão das provisões de custos estimados de aquisição de energia elétrica, ocorre que o procedimento fiscal não analisou sua

contabilidade apenas comparou as Notas fiscais emitidas por terceiros e as informações da ECF.

Cabe destacar que a ECF é apresentada apenas no segundo semestre do ano seguinte ao período de apuração, portanto, as provisões já teriam sido revertidas e os valores dos custos do ano deveriam coincidir com a documentação apresentada.

O contribuinte alega ainda que ocorreram ajustes de exposições financeiras decorrentes da compra de energia elétrica e que são estornados através de notas de débito emitidas pela impugnante (DOC 08 – fls. 3.802/3877).

Analisando a documentação apresentada, trata-se de valores de ressarcimento a favor da Ampla, trata-se de ajuste a crédito da despesa/custo ou seja, estorno como esclarece o contribuinte, portanto, não podem ser consideradas na comprovação da linha 40 MATERIAL APLICADO NA PRODUÇÃO.

A interessada alega ainda que nos termos do Convênio ICMS n.º 15/2007, as Notas fiscais relativamente às diferenças apuradas no MCS D devem ser emitidas pela distribuidora, tendo como destinatária ela própria, conforme cláusulas primeira e segunda abaixo reproduzidas:

(...)

O contribuinte junta as Notas de Liquidação da apuração dos valores a liquidar das cessões do MCS D –CCEE (NLC) e as respectivas Notas fiscais emitidas pela própria Ampla quanto à MCS D (DOC 7 – fls. 3775/3801)- Conta G515412000. Não foram aceitas as Notas emitidas em períodos diversos do atuado.

O contribuinte cita também o encargo de energia de reserva previsto no Decreto n.º 6.353/2008, e apresenta o doc. 09(fl. 3882) no valor de R\$ 2.106.890,60 comprovando o pagamento do EER.

O contribuinte esclarece ainda que a energia adquirida no Mercado de Curto Prazo não são amparadas por NF e junta Nota de Liquidação e NF emitida pela própria Ampla nos termos do Convênio ICMS n.º 15/2007, já citado acima neste voto. (DOC 10 – 3884/3912).

Ocorre que como esclarece o próprio contribuinte o custo de produção é composto também de valores retificadores, itens que não foram considerados quando da análise fiscal, uma vez que apenas foram considerados os valores da ECF, que estava líquido da recuperação de custos.

Assim sendo, para que seja reconhecido algum valor relativo às rubricas de condomínio virtual, risco hidrológico e exposição involuntária é necessário que os valores confirmados sejam superiores às recuperações de custos (DOC . 11).

O contribuinte informa os seguintes valores:

(...)

Contudo, verificando a documentação do DOC 10, várias notas fiscais foram emitidas em período diverso do analisado. Foram confirmados os seguintes valores:

Nº DA NF	EMISSÃO NF	VALOR
8883	11/03/2014	129.086.057,72
99098	29/04/2014	251.713.118,54
9168	15/05/2014	261.490.253,65
9293	16/06/2014	117.313.017,33
9461	31/07/2014	32.176.300,45
8769	05/02/2014	57.631.636,97
		849.410.384,66

Ocorre que o valor total das contas retificadoras é de R\$ 893.685.089,24, portanto, não há qualquer valor a ser confirmado.

Quanto às contas do GRUPO 3, o contribuinte informa que é formado por outros custos operacionais que não a compra de energia elétrica. Os custos com redes de transmissão são objeto de notas de débito juntadas no doc 05.

A lista com a documentação confirmada consta às fls. 4.537/4.551, com a indicação da folha em que a documentação foi juntada e a rubrica contábil informada pelo contribuinte.

O contribuinte aponta que o encargo de serviço de sistema (ESS) é definido em base mensal considerando o resultado do processo de contabilização da CCEE (doc. 11 – referente à conta operativa nº G515424014). Além dos referidos despachos da CCEE, a Impugnante anexa à presente impugnação uma planilha com sumário da liquidação realizada pela CCEE e Nota de liquidação do Bradesco (doc. 10- referente às contas operativas nº G515424000 e G515424004).

Ocorre que os documentos juntados nos DOC 10 e 11 foram citados pelo contribuinte para confirmar os valores do Grupo 2. No DOC 10 (fls. 3884/3901) foram juntadas Notas de Liquidação das contabilizações do Mercado de Curto Prazo da CCEE e as Notas Fiscais respectivas (fls. 3.902/3912), já consideradas quando da análise do GRUPO 2.

No DOC 11 (FLS. 3913/4037) foram juntados despachos relativos à repasses às concessionárias, que conforme esclarecimento do contribuinte ao tratar do Grupo 2 seriam recuperação de custos.

Analisando as contas apontadas pelo contribuinte, observa-se que o saldo final é retificador, portanto, não altera o auto de infração.

(...)

Cita ainda que os custos com contratação de serviços de terceiros são suportados com a emissão de nota fiscal de serviço, conforme registro no bloco A100 da EFD – contribuições e que a lista está na Planilha de conciliação (doc. 04) e que a conta operativa G511911000 se refere aos custos com pagamentos de contratos de aluguel e arrendamento de imóveis (doc. 12).

Acrescenta que considerando o volume extenso de notas fiscais referentes a serviços de terceiros e custos com aluguel e arrendamento, e o fato de as mesmas terem sido analisadas e validadas pela fiscalização (que considerou referidos custos como insumos para fins de creditamento do PIS e COFINS) deixa de anexa-las à presente impugnação (deixando-as à disposição das autoridades julgadoras, para posterior apresentação, caso se julgue necessário).

Ocorre que esses custos não foram glosados pela fiscalização já que não compõem a linha 40 Material Aplicado na Produção de serviços. As demais linhas que representam custos não foram glosadas, conforme já esclarecido no início do voto.

Em relação ao grupo 4, o contribuinte alega que

- 15 contas referentes a lançamentos de depreciação e amortização, que notoriamente são reconhecidos como custo necessário para a distribuição de energia elétrica pela Impugnante, conforme reconhecido pelo artigo 290 do RIR/99, vigente à época dos fatos, e pelo Manual de Contabilidade da ANEEL.
- 72 contas relacionadas a custo de pessoal próprio e terceirizado, tais como pagamentos de salários, encargos sociais, custos com administração de pessoal etc.

Acrescenta que a conta 6750649112 reflete a interpretação IFRIC 12 e traz as regras de contabilização dos contratos de concessão, dentre eles as concessões de distribuição de energia elétrica, em convergência às normas internacionais de contabilidade e que esses valores teriam sido adicionados no LALUR. Tal questão já foi apreciada no início do voto.

As demais linhas que representam custos não foram glosadas, conforme já esclarecido no início do voto.

Nova apuração da base de cálculo da infração:

DOC 5 E 6 (FLS. 490/3.773)							
AC 2014	ECF- ACUMULADA (A)	ECF-MENSAL (B)	NFISCAIS © FISCALIZAÇÃO	DIFERENÇA (D)	NF FUTURAS JULGAMENTO (E)	DIFERENÇA (D-E)	DIFERENÇA ACUMULADA
JAN	256.024.472,13	256.024.472,13	112.801.534,19	143.222.937,94	18.265.498,14	124.957.439,80	124.957.439,80
FEV	594.321.244,90	338.296.772,77	128.104.630,98	210.192.141,79	10.971.433,10	199.220.708,69	199.220.708,69
MAR	650.938.725,45	56.617.480,55	111.016.659,97	-54.399.179,42	18.366.358,13	-72.765.537,55	
ABR	869.950.874,65	219.012.149,20	124.713.663,93	94.298.485,27	18.615.597,74	75.682.887,53	2.917.349,98
MAI	1.163.344.408,69	293.393.534,04	125.708.852,48	167.684.681,56	17.154.410,33	150.530.271,23	150.530.271,23
JUN	1.365.683.558,23	202.339.149,54	142.637.991,01	59.701.158,53	17.662.527,72	42.038.630,80	42.038.630,80
JUL	1.669.350.578,55	303.667.020,32	132.525.482,40	171.141.537,92	19.611.093,43	151.530.444,49	151.530.444,49
AGO	1.816.991.623,10	147.641.044,55	133.803.454,55	13.837.590,00	21.169.869,80	-7.332.279,80	
SET	2.021.506.844,86	204.515.221,76	147.797.356,06	56.717.865,70	20.913.922,02	35.803.943,68	28.471.663,88
OUT	2.233.739.264,15	212.232.419,29	148.351.351,13	63.881.068,16	25.474.235,03	38.406.833,13	38.406.833,13
NOV	2.589.390.764,67	355.651.500,52	148.800.878,42	206.850.622,10	20.880.929,43	185.969.692,67	185.969.692,67
DEZ	2.953.809.931,84	364.419.167,17	153.102.937,70	211.316.229,47	27.010.739,60	184.305.489,87	184.305.489,87
Totais		2.953.809.931,84	1.609.364.792,82	1.344.445.139,02	236.096.614,48	1.108.348.524,54	1.108.348.524,54

DOC 7 (DOC. 3.775/3801)						
AC 2014	DIFERENÇA ACUMULADA	MCS D	DIFERENÇA	EER (DOC 09)	DIFERENÇA	DIFERENÇA ACUM
JAN	124.957.439,80	6.688.349,67	118.269.090,13		118.269.090,13	118.269.090,13
FEV	199.220.708,69	7.044.902,15	192.175.806,54		192.175.806,54	192.175.806,54
MAR		6.705.495,12	-6.705.495,12			0,00
ABR	2.917.349,98	6.809.147,57	-3.891.797,59		-3.891.797,59	0,00
MAI	150.530.271,23	6.379.266,82	144.151.004,41	2.106.890,60	142.044.113,81	131.446.821,10
JUN	42.038.630,80	6.310.032,55	35.728.598,25		35.728.598,25	35.728.598,25
JUL	151.530.444,49	5.968.039,27	145.562.405,22		145.562.405,22	145.562.405,22
AGO			0,00		0,00	0,00
SET	28.471.663,88	12.430.665,25	16.040.998,63		16.040.998,63	16.040.998,63
OUT	38.406.833,13		38.406.833,13		38.406.833,13	38.406.833,13
NOV	185.969.692,67		185.969.692,67		185.969.692,67	185.969.692,67
DEZ	184.305.489,87		184.305.489,87		184.305.489,87	184.305.489,87
Totais	1.108.348.524,54	58.335.898,40	1.050.012.626,14		1.047.905.735,54	1.047.905.735,54

PIS E COFINS**Do estorno das Perdas não técnicas**

Quanto ao PIS e à COFINS, além da glosa das aquisições de bens para revenda no cálculo de crédito de não-cumulatividade, foram estornadas as perdas comerciais (não técnicas), aplicando-se o percentual de (19,73) divulgado pela ANEEL referente a Baixa Tensão em conformidade com as Resoluções Normativas Aneel 585/2013 e 640/2014.

O contribuinte alega que o §13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 estabelece a necessidade de estorno de parte do crédito apurado, referente às perdas de energia ocorridas durante o processo de distribuição.

Tais perdas correspondem a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras e a efetivamente fornecida aos consumidores e podem ser divididas em perdas técnicas e perdas não técnicas ou comerciais.

O resultado do total da energia injetada (A) na rede da distribuidora, subtraído do total de energia efetivamente faturada (B), é o total de perdas (C) sofridas pela Impugnante. Dividindo-se a perda total (C) pela energia injetada na rede (A), obtém-se o percentual total de perdas (D).

Ao diminuir do percentual total de perdas (D) o percentual de perdas técnicas determinado pela ANEEL (E), chega-se ao percentual de perdas comerciais (F), conforme exemplo abaixo:

(A) Compra Energia total (infetado na rede da distribuição) - MWh Alta e Baixa Tensão	(B) Total de faturamento (venda) - MWh	(C) = (A) - (B) Perda total - MWh	(D) = (C) / (A) % perda Total	(E) = (H) % perda Técnica reconhecida na tarifa	(F) = (D) - (E) % Perda Não técnica (comercial) que será aplicado na compra de energia total
100	75	25	25%	8,18%	16,82%

Esse valor de perdas não técnicas é informado regularmente à ANEEL e é integralmente estornado pela Impugnante, conforme se verifica das planilhas de composição de perdas anexa à presente impugnação (doc. 14).

Na diligência foi solicitado esclarecimento quanto a metodologia de cálculo utilizada na reversão de perdas não técnicas, no entanto, a fiscalização apenas trata da linha “aquisição de bens para revenda”.

Analisando a planilha juntada pela fiscalização fl. 317 observa-se a fiscalização aplicou o percentual de 19,73% relativo a Perda não Técnica Regulatória.

Ocorre que a Solução de consulta Interna nº 17 de 13/07/2016 ao tratar do estorno do crédito de não cumulatividade esclarece que a perda não técnica é a diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas conforme trecho abaixo reproduzido:

(...)

A Solução de Consulta n.º 60 da COSIT proferida em 27/02/2019 é ainda mais detalhada, conforme trecho abaixo reproduzido:

(...)

Ou seja, conforme definido pela própria RFB as perdas não técnicas não são calculadas com base no percentual de perda não técnica regulatória e sim pela diferença entre as perdas totais e as técnicas.

Portanto, deve ser considerada improcedente a infração relativa ao estorno de perdas não técnicas. (grifei)

Na impugnação complementar o contribuinte alega a alteração de entendimento da RFB na SC 60/2019 que reconheceu a clara alteração do critério jurídico então existente e determinou que o estorno dos créditos do PIS e COFINS com relação às perdas não técnicas só poderia ser exigido dos contribuintes com relação aos fatos geradores ocorridos após 3 de agosto de 2016.

Cabe destacar que a infração (estorno das perdas não técnicas) já foi tornada improcedente neste acórdão, o que tornaria, em um primeiro momento, sem objeto a alegação do contribuinte. Contudo, haverá necessidade de recálculo do crédito de não cumulatividade, tendo em vista que há outra infração, a glosa parcial de crédito relativo a bens adquiridos como insumos, portanto, será necessário definir se ao cancelar o estorno de crédito efetuado pela fiscalização deveria ser mantido o valor do estorno efetuado pelo contribuinte.

Portanto, deve ser analisada a admissibilidade das novas alegações.

Primeiramente cabe esclarecer que não houve qualquer alteração na diligência em relação ao estorno das perdas não técnicas. A diligência apenas questiona a metodologia utilizada e não os efeitos da alteração da interpretação da RFB e em resposta a fiscalização não tratou do tema.

(...)

Em regra, a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, com as exceções previstas no §4º acima citado.

Já a Lei 9.784/99 determina que o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo, somente podendo ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias (artigo 38).

A nova alegação trazida pelo contribuinte refere-se a direito superveniente. Embora a RFB já houvesse modificado o entendimento quanto ao estorno das perdas, apenas com a Solução de Consulta n.º 60 da COSIT proferida em 27/02/2019 foi analisado o efeito dessa modificação.

Portanto, a nova alegação deve ser admitida.

A SC Cosit n.º 27, de 2008, tratou das “perdas de energia elétrica” da TUST e da TUSD em seu item 95, afirmando que esse componente (perdas) estariam dentre os que geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem fazer qualquer especificação de qual espécie de perda estaria em referência e sem prever a necessidade de estorno de determinadas parcelas.

Já a SCI Cosit n.º 17, de 2016, afirma, na parte relativa aos dois tributos em análise, que “entretanto, as distribuidoras de energia elétrica devem estornar dos créditos a parcela relativa às perdas de energia elétrica que excederem as perdas técnicas (perdas não técnicas), independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.)”. A SCI Cosit n.º 3, de 2017, confirma tal tratamento às perdas não técnicas com texto idêntico em sua ementa.

A Solução de Consulta n.º 60 da COSIT proferida em 27/02/2019 analisou o efeito sobre essa mudança de entendimento, conforme trecho abaixo transcrito:

(...)

Diante do acima exposto, conclui-se que apenas a partir de 03/08/2016 a autuada estaria obrigada a estornar crédito de não cumulatividade correspondente às perdas não técnicas. Considerando que a autuação é relativa ao ano calendário de 2014, não há qualquer valor a ser estornado a esse título.

Da glosa das aquisições de bens para revenda

A fiscalização glosou parte da linha aquisição de bens para revenda, não tendo glosado nenhuma outra linha da apuração de crédito de não cumulatividade.

Assim sendo, da mesma forma que ocorreu com o IRPJ e CSLL foram glosados por falta de esclarecimento da divergência todo o valor informado na linha Aquisição de bens para revenda que não fosse aquisição de energia.

O contribuinte por sua vez alega que ao considerar como custo de energia apenas os valores objeto de NFe referentes à aquisição de energia elétrica, a fiscalização ignorou todos os demais custos da empresa, devidamente contabilizados e notoriamente reconhecidos como custos inerentes ao setor pela Agência de Energia Elétrica (ANEEL).

O contribuinte informa na linha Aquisição de Bens para Revenda no total anual de R\$ 9.762.775.634,47 e deste valor a fiscalização apenas confirma R\$ 1.620.516.273,66 relativo às Notas Fiscais de aquisição de energia, conforme planilha de fls. 315 e fls. 289/313.

Ocorre que parte deste crédito foi estornado no Registro M110, que de acordo com o Guia Prático EFD Contribuições, o Registro M110 tem a seguinte função:

Registro M110: Ajustes do Crédito de PIS/Pasep Apurado Registro a ser preenchido caso a pessoa jurídica tenha de proceder a ajustes de créditos escriturados no período, decorrentes de ação judicial, de processo de consulta, da legislação tributária das contribuições sociais, de estorno ou de outras situações.

A fiscalização não se manifestou sobre os estornos de crédito efetuados pelo contribuinte que constavam da EFD – Contribuições (fls. 4.555/4.566) que compõem o bloco M110, portanto, tais informações não serão apreciadas, já que não foram consideradas na apuração efetuada pela fiscalização.

A lista dos documentos aceitos foi juntada às fls. 4.537/4.551 e representa os itens da aba ANALISE C500 cujo respectivo documento foi apresentado e aponta a página do processo onde foram localizados, conforme já tratado neste voto;

A interessada alega ainda que na aba F100 – da ECD Contribuições haveria o registro de operações com direito a crédito mas junta apenas a comprovação do EER e das notas de MCSD que foram confirmados, conforme tratado no item do IRPJ/CSLL.

A base de cálculo do crédito da linha Aquisição de bens para revenda, após os ajustes neste voto fica assim demonstrada:

AC 2014	NFISCAIS FISCALIZAÇÃO	NF FATURAS JULGAMENTO	MCSD	EER (DOC 09)	TOTAL
JAN	112.801.534,19	18.265.498,14	6.688.349,67		137.755.382,00
FEV	128.104.630,98	10.971.433,10	7.044.902,15		146.120.966,23
MAR	111.016.659,97	18.366.358,13	6.705.495,12		136.088.513,22
ABR	124.713.663,93	18.615.597,74	6.809.147,57		150.138.409,24
MAI	125.708.852,48	17.154.410,33	6.379.266,82	2.106.890,60	151.349.420,23
JUN	142.637.991,01	17.662.527,73	6.310.032,55		166.610.551,29
JUL	132.525.482,40	19.611.093,43	5.968.039,27		158.104.615,10
AGO	133.803.454,55	21.169.869,80			154.973.324,35
SET	147.797.356,06	20.913.922,02	12.430.665,25		181.141.943,33
OUT	148.351.351,13	25.474.235,03			173.825.586,16
NOV	148.800.878,42	20.880.929,43			169.681.807,85
DEZ	153.102.937,70	27.010.739,60			180.113.677,30
Totais	1.609.364.792,82	236.096.614,48	58.335.898,40		1.905.904.196,30

Da apuração

A apuração do crédito indevido de PIS e COFINS consta nas planilhas de fls. 4.567/4.570.

A apuração do IRPJ e da CSLL consta na planilha de fls. 4.571/4.573.

Não houve modificação do Prejuízo compensado. No SIEF – Redução de Prejuízo/Alteração da Compensação de Prejuízo e Alteração da Compensação da Base Negativa somente houve alteração no valor da infração que foi reduzido conforme decidido neste voto.

(...)

Diante do acima exposto, VOTO por JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, MANTENDO os valores abaixo listados com os devidos acréscimos legais, juros de mora e multa de ofício de 75%:

PA	CSLL	IRPJ
2014	94.311.516,20	259.507.777,14

	PIS	COFINS
01/2014	1.444.992,58	6.655.723,41
02/2014	2.116.248,31	9.747.567,97
07/2014	477.891,11	2.201.172,35
12/2014	639.347,77	2.944.848,97

Ainda irredignada com a decisão proferida pela DRJ07, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 4.627/4.686, através do qual repete grande parte dos termos da Impugnação além do seguinte:

1) Preliminarmente, repete a arguição de nulidade do auto de infração por ausência de motivação. Vejam como se manifestou a Recorrente:

Ocorre, com a devida vênia, que a autoridade lançadora acabou por efetuar lançamentos de valores vultosos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sem apresentar um único argumento sequer para desqualificar a legitimidade dos custos incorridos pela Recorrente ou de seus registros contábeis, que não a divergência numérica entre a referida conta contábil e as notas fiscais eletrônicas de compra de energia elétrica.

Não se pode olvidar que a Recorrente entregou à fiscalização diversos documentos contábeis e fiscais onde se encontravam devidamente registrados todos seus custos. Em nenhum momento, durante o processo de fiscalização, a legitimidade dos registros e lançamentos contábeis e fiscais foi questionada, ou a natureza dos custos incorridos.

O caminho escolhido pela autoridade lançadora foi bastante simples: na falta dos esclarecimentos adicionais que entendeu necessários, optou por desconsiderar, de forma indiscriminada, todos os custos da Recorrente que não se referissem à aquisição de energia elétrica formalizada por meio de NFe.

É certo que quaisquer ilações da fiscalização quanto à necessidade, legitimidade ou efetividade dos custos informados pela Recorrente na conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03 da ECF AC 2014, que pudessem resultar no lançamento de tributos e aplicação de penalidades, deveriam ser muito bem fundamentadas.

Do contrário, tem de militar em favor da Recorrente a presunção de que os custos foram efetivamente incorridos e que eram, de fato, necessários à consecução do seu objeto social; ainda mais considerando-se que se trata de empresa aberta, que atua em ambiente regulado, observa regras contábeis específicas aprovadas pela ANEEL e é auditada anualmente por empresa de auditoria de reconhecida capacidade técnica.

Ao não fundamentar o lançamento — ou, melhor dizendo, fundamentar de forma superficial e à margem das particularidades do setor elétrico — a

autoridade lançadora contrariou claramente o disposto no art. 142 do CTN, que obriga o sujeito ativo a fazer um levantamento completo, a partir de fatos e provas indiscutíveis, inquestionáveis e bem definidos.

À luz do referido dispositivo era de se esperar que, no momento do lançamento, a autoridade lançadora comprovasse, através de provas concretas, que os custos incorridos pela Recorrente não foram efetivamente realizados ou que não seriam necessários à sua atividade, o que não ocorreu!

- 2) **Argui, também, a nulidade parcial do acórdão recorrido.** Alega, para tanto, que (i) teve o pedido de diligência negado; (ii) não teriam sido apreciadas todas as provas; (iii) e que, portanto, teria havido violação ao princípio da busca pela verdade material. Abaixo colacionei alguns pontos do recurso sobre essas alegações:

Apesar do pedido da Recorrente quanto à renovação da diligência para garantir que o acervo probatório dos autos fosse obrigatoriamente examinado, a Delegacia de Julgamento decidiu por prosseguir a análise do feito, o que culminou com sua manutenção parcial justamente por não ter conseguido identificar nos autos todos os documentos comprobatórios dos custos em discussão.

Especificamente quanto à questão da diligência, a DRJ se limitou a afirmar que “De fato, a diligência não trouxe esclarecimentos adicionais, contudo, isto não causou qualquer nulidade, uma vez que toda a documentação e argumentos apresentados pelo contribuinte serão apreciados neste julgamento e por esta razão, torna-se desnecessária a renovação da diligência.” (fls. 4.597 dos autos)

Ora, como será exposto a seguir, na análise de mérito, a afirmação da DRJ mostra-se contraditória, pois, ao mesmo tempo em que pretende afastar a nulidade suscitada sob o argumento de que qualquer insuficiência ou lacuna do procedimento de diligência seria suprida pela análise dos documentos pela própria DRJ, a turma julgadora acaba por decidir pela manutenção de grande parte da autuação justamente por não ter levado em consideração grande parte dos documentos e informações apresentadas pela Recorrente, o que apenas reforça a nulidade do v. acórdão recorrido e a evidente necessidade de renovação do procedimento de diligência.

(...)

Não obstante, ainda tais afirmações condissessem com a realidade dos autos, diante da total ausência de informações na autuação quanto à legitimidade ou não dos custos incorridos pela Ampla e do evidente desconhecimento do fiscal autuante quanto às particularidades do setor elétrico, haja vista a incongruência entre as bases comparadas pelo fiscal, é de se indagar o porquê de a DRJ não ter determinado a renovação da diligência!

Ora, se a DRJ entendeu que a documentação apresentada pela Ampla não foi suficiente, ou se a DRJ não conseguiu identificar os documentos comprobatórios que a empresa afirmou ter juntado, ou mesmo se ainda restaram dúvidas quanto ao critério de reconhecimento de custos pela Recorrente, o procedimento correto deveria ser a renovação da diligência e o requerimento dos esclarecimentos necessários, ainda mais considerando que a empresa se

colocou reiterada vezes à disposição das autoridades fiscais e julgadoras, justamente em razão da ciência quanto ao imenso volume de documentos e de uma possível dificuldade de visualização de determinados custos, sua forma de contabilização e seus documentos comprobatórios em virtude das particularidades do setor elétrico.

(...)

Tivesse sido prestigiado o princípio da verdade material – que deve nortear o processo administrativo fiscal - a DRJ teria certamente solicitado esclarecimentos adicionais à Recorrente ou ao i. auditor fiscal, ainda mais considerando a gritante incongruência do critério utilizado pelo fiscal para apuração dos valores devidos e a falta de sua familiaridade com o setor.

Ainda mais porque, ao prosseguir com a fiscalização para os demais anos-calendários (2015 e 2016) e diante das informações e esclarecimentos prestados ao longo dos anos de 2019 e 2020, o i. fiscal adotou entendimento diferente quanto ao comparativo feito com relação ao ano-calendário de 2014 entre as notas fiscais de compra de energia elétrica e a totalidade dos custos incorridos pela empresa, reconhecendo não ser razoável tal comparação, justamente por ser incompatível com a realidade de uma empresa distribuidora de energia elétrica que, além de possuir outros custos além das compras de energia para distribuição, se vê diante de situações específicas em que não há emissão de notas fiscais de fornecedores, por exemplo.

Como resultado, as autuações referentes aos anos-calendários de 2015 e 2016 se basearam numa análise mais detalhada das contas analíticas que compõem os custos da Ampla, considerando para fins de comprovação dos respectivos custos não apenas notas fiscais, mas também faturas e outros documentos comprobatórios apresentados pela empresa (doc. 01). Por esse motivo, os valores autuados em relação aos referidos anos calendário são substancialmente inferiores ao presente lançamento.

Com a máxima vênia, a expressa recusa de cumprimento da diligência pela autoridade lançadora, seguida pela não determinação de sua retratação por parte da DRJ, implicou em nítida violação aos princípios da verdade material, da motivação, do contraditório, ampla defesa e publicidade, previstos nos artigos 5º, incisos XXXIII, LIV e LV, e 37 e 93, inciso X da Constituição Federal, nos arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/99, bem como aos arts. 18, 20 e 29 do Decreto nº 70.235/72 que tratam especificamente das diligências no âmbito do processo administrativo tributário.

(...)

Ao invés de proceder a uma análise criteriosa de toda a documentação e das informações apresentadas pela Recorrente quanto às particularidades do setor elétrico e seus impactos no que diz respeito aos registros contábeis e respectivos efeitos fiscais, o v. acórdão recorrido se limitou a selecionar, dentre os documentos acostados pela Recorrente, aqueles que se referiam a documentos fiscais emitidos no ano-calendário de 2014, ignorando os demais documentos comprobatórios dos custos (como notas de débitos, faturas etc.), assim como todos os demais lançamentos contábeis que, ao final, compõem o saldo do

Código 40 - Material aplicado na Produção de Serviços - do Registro L210 da ECF.

Com isso, a DRJ não apenas perpetuou a nulidade da autuação, como também, ao tentar supri-la, acabou por inovar seus critérios jurídicos, o que não se pode admitir, sob pena de flagrante violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional:

(...)

Assim, não restam dúvidas quanto à necessidade de que seja reconhecida a nulidade parcial do v. acórdão recorrido, de forma a determinar o retorno dos autos para a Delegacia de Julgamento para que sejam efetivamente analisados todos os argumentos e documentos apresentados pela Recorrente.

No entanto, com o intuito de aproveitar os atos processuais já praticados, em atenção aos princípios da eficiência e da economia processual, caso V. Sas. entendam que a nulidade apontada seja sanável, a Recorrente requer seja determinada a conversão em diligência, de forma a determinar a análise da integralidade dos documentos e informações apresentados pela Recorrente ao longo do presente processo administrativo.

3) No mérito, argui a legitimidade dos custos incorridos pela Recorrente.

Repete a alegação apresentada pela Impugnação da *“impropriedade da comparação realizada pelo fiscal para apuração dos tributos objeto de lançamento! A conta sintética 3.01.01.03.01.03 da ECF reflete um enorme grupo de contas contábeis (exatamente 285 contas), totalizando um saldo aproximado de R\$ 3,5 bilhões, dentre as quais 45 compõem o Código 40 - Material aplicado na Produção de Serviços - do Registro L210 da ECF, registrado no valor de R\$ 2.953.809.931,84. Referidos registros não se referem unicamente a compras de energia elétrica, mas a diversos outros custos relacionados à atividade de distribuição de energia elétrica. Isso quer dizer que nem o saldo (ainda que parcial) da conta sintética 3.01.01.03.01.03, tampouco os valores especificamente registrados no Código 40 do Registro L210 da ECF, são comparáveis com o somatório de notas fiscais de compra de energia elétrica que, em essência, está refletido em apenas 4 das 285 contas que compõem conta sintética 3.01.01.03.01.03 da ECF e das 45 compõem o Código 40 do Registro L210 da ECF”*.

Também argui que *“ao se analisar de forma detida a composição e particularidades dos quatro grupos de contas que compõem o Código 40 do Registro L210 e, por consequência, em parte, a conta sintética 3.01.01.03.01.03 da ECF, resta evidente a legitimidade dos custos em discussão e sua relação com o custo da energia fornecida pela Recorrente, sendo, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL e passíveis de creditamento como insumos para fins da apuração do PIS e COFINS. Nesse mister, é importante reiterar que inicialmente o TVF nº 13, cujo relatório respaldou o presente lançamento, em momento algum fez menção ao Código 40 do Registro L210 da ECF, mas apenas à conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03 da ECF AC 2014. Por essa razão, a impugnação*

*apresentada pela Recorrente se refere a todo tempo exclusivamente à conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03, sem mencionar de forma específica o Código 40 do Registro L210. A menção ao referido Código 40 apenas foi feita em resposta à diligência (às fls. 4423/4453), quando a Recorrente já havia percorrido o maior caminho ao identificar de forma pormenorizada a totalidade dos custos que compõem a conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03 da ECF AC 2014 (conforme se verifica da análise das planilhas Analítica e de Conciliação apresentadas pela Recorrente nos docs. 03 e 04 de sua impugnação). **Tal linha de defesa, contudo, não traz qualquer prejuízo ao presente feito, uma vez que, conforme já reconhecido pela própria Autoridade Fiscal (às fls. 3.105) e pela DRJ (às fls. 4.599), as contas que compõem o Código 40 Registro L210 da ECF estão integralmente contidas na conta sintética 3.01.01.03.01.03 da ECF 2014. Ressalte-se, aliás, que a falta de clareza por parte da autoridade lançadora quanto à indicação da origem do valor questionado de R\$ 2.953.809.931,84 dificultou bastante a defesa da ora Recorrente, haja vista que demandou a análise de uma base muito maior de informações e o levantamento de um volume imenso de documentos, registros e informações referentes aos custos incorridos pela Recorrente. Isto posto, a Recorrente limitar-se-á a analisar tão somente as contas que compõem o Código 40 Registro L210 da ECF e os respectivos custos nelas registrados, deixando, portanto, de fazer menção à conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03.”;***

- 4) **Dos custos que compõem o código 40 Registro L210 da ECF** – “O valor informado no Código 40 Registro L210 da ECF corresponde ao somatório de custos discriminados em 45 contas operativas que não se referem unicamente a compras de energia elétrica, totalizando um saldo de R\$ 2.953.809.931,84. Para fins do presente Recurso, podemos agrupá-las em 4 grupos: **Grupo 1:** 4 (quatro) Contas Contábeis de custos com compra de energia para revenda amparadas por NFe e/ou faturas comerciais; **Grupo 2:** 8 (oito) Contas Contábeis ativas de custos relacionados a compra de energia para revenda; **Grupo 3:** 8 (oito) Contas Contábeis relacionadas a demais custos operacionais; e **Grupo 4:** 25 (vinte e cinco) Contas Contábeis que, embora não tenham relação direta com a atividade de distribuição de energia elétrica em si e, portanto, não sejam considerados para fins de PIS e COFINS, se referem a despesas indiretamente relacionadas às operações da empresa e, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL. Para melhor compreensão dos ilustres julgadores, a Recorrente anexa ao presente Recurso Planilha em formato Excel com a abertura analítica e individual de todos os lançamentos feitos pela Recorrente nas contas que compõem o Código 40 Registro L210 da ECF/2014, incluindo descrição detalhada dos custos, nos termos do Manual de Contabilidade do setor elétrico, aprovado pela Resolução Normativa ANEEL nº 396/201013 e a indicação da localização da documentação suporte nos presentes autos (“Planilha Suporte” - doc. 02). **É também importante ressaltar que todos os documentos necessários para comprovar a legitimidade dos custos em discussão** - indicados na Planilha anexada ao presente recurso e, em alguns casos, novamente juntados aos autos – **já haviam sido devidamente apresentados pela Recorrente juntamente com sua**

Impugnação, mas, por motivos diversos, não foram aceitos (ou, em alguns casos, sequer analisados) pela DRJ. Os eventuais novos documentos anexados ao presente recurso têm por objetivo apenas complementar a documentação já apresentada a fim de reforçar a conclusão quanto à sua validade e legitimidade”.

- 5) **Grupo 1: Contas Contábeis de custos com compra de energia para revenda amparadas por NFe/fatura - É exatamente no Grupo 1 que estão alocados os custos com as compras de energia elétrica objeto das NFes de compra de energia utilizadas como base de comparação pela autoridade lançadora.**

GRUPO 01 - CONTAS CONTÁBEIS DE CUSTOS COM COMPRA DE ENERGIA PARA REVENDA (NFe / Fatura)					Saldo Dez/2014
Sub Grupo	Conta Aneel (em vigor em 2014)	Conta Operativa (interna)	Conta Referencial ECF	Descrição	
(A) ¹⁴	615.05.1.5.41	G51541200	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-oper com En EL-Comp Rev-Suprimento	1.357.372.907,39
(A)	615.05.1.5.41	G51541208	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-oper com En EL-Comp Rev-Sup. Eletron	994.796,60
(A)	615.05.1.5.41	G51541300	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-Operações com En EL-Comp Rev-Repasse	298.418.132,83
(A)	615.05.1.5.43	G51543000	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-Oper En EL-Energia Adquirida-PROINFA	67.033.848,10
Saldo total decorrente do somatório de: + Registros de notas fiscais / faturas de energia elétrica - Bloco C500 do EFD-Contribuições; + Lançamentos de provisões contábeis (princípio da competência) - Bloco F100 do EFD-Contribuições; e (-) Lançamento de estornos de provisões contábeis e ajustes (notas de débitos) - Bloco M110-AJUSTES do EFD-Contribuições					1.723.819.684,92
Valor Encontrado pela fiscalização (somatório das Notas Fiscais Eletrônicas de 101 fornecedores emitidas em 2014)					1.620.516.273,66
Retificação do valor apurado pela fiscalização após decisão DRJ					1.609.364.792,82

Conforme se verifica da Planilha Suporte (doc. 02), a composição do Grupo 1 pode ser assim resumida:

Compra de energia (A - Energia - Grupo 1)	Notas/faturas/outros não aceitos pela DRJ - faturas 2013	40.890,48	126.505.156,68
	Notas/faturas/outros não aceitos pela DRJ - faturas 2014	24.527.823,00	
	Notas/faturas/outros não aceitos pela DRJ - MCSD - faturas 2014	20.388.582,17	
	Provisão/Reversão Contábil e doc. Fiscais (Faturas, Notas de débitos/créditos)	81.547.861,03	1.597.314.528,24
	OBS.1: Notas fiscais eletrônicas aceitas pela FISCAL (-1.526.736.746,26)	1.526.736.746,26	
	OBS.2: Notas fiscais eletrônicas / Faturas aceitas pela DRJ [-12.241.883,58 (Outros) e -58.335.898,40 (MCSD)]	70.577.781,98	
TOTAL		1.723.819.684,92	

Novamente aqui verifica-se a impropriedade do levantamento feito pelo fiscal pois, conforme já exposto, ao simplesmente apurar o somatório de notas fiscais emitidas no ano de 2014 (R\$ 1.620.516.273,66, posteriormente retificado para R\$ 1.609.364.792,82) e compará-las ao total do custo contabilizado pela Recorrente no mesmo ano, o fiscal autuante não levou em consideração os procedimentos contábeis particulares do setor de energia elétrica. Como será melhor explicado adiante, o fiscal ignorou que algumas dessas notas fiscais, embora emitidas no ano-calendário de 2014, tiveram seu custo reconhecido por meio de registro de provisão contábil no próprio ano, e o efetivo lançamento do respectivo documento fiscal, acompanhado da

reversão da provisão no ano-calendário de 2015, por exemplo. Da mesma forma, como inclusive reconhecido pelo v. acórdão recorrido, alguns dos custos da Recorrente cujos documentos suporte (e.g., notas fiscais e faturas) foram registrados contabilmente em 2014, se referem a provisões de custo registradas no ano-calendário de 2013, e que não foram considerados pelo fiscal.

Somando-se ao valor de R\$ 1.526.736.746,26, o montante de R\$ 70.577.781,98, cujos custos correspondentes foram validados e aceitos pela DRJ, chega-se à comprovação do montante de R\$ 1.597.314.528,24

A diferença apurada entre o saldo das contas do Grupo 1 e o montante acima (R\$ 126.505.156,68) resulta basicamente de três circunstâncias distintas: (i) ajustes contábeis decorrentes das particularidades do setor elétrico; (ii) situações específicas em que não há emissão de NFe de fornecedores; e (iii) emissão das notas fiscais a posteriori. Vejamos.

Portanto, ao realizar a composição das provisões constituídas e revertidas no ano de 2014, de fato, haverá uma parcela destas provisões, que apenas foram revertidas no período subsequente, como ocorre, por exemplo, nos casos em que a Recorrente estima custo de aquisição de energia que apenas é liquidado no ano seguinte pela CCEE. Assim, a reversão da provisão do custo estimado e o registro do custo efetivo apenas ocorrerão em período posterior. Da mesma forma, haverá situações em que ajustes financeiros (i.e., custos relacionados diretamente à aquisição de energia elétrica, mas que não correspondem à efetiva operação com energia, como será explicado adiante) referentes a 2013 apenas serão registrados, e terão seus respectivos custos lançados, em 2014, em respeito ao período da competência contábil.

Para exemplificar o acima exposto, a Recorrente reapresenta em anexo a este Recurso Voluntário cópia de documentos suporte referente a custos para aquisição de energia oriunda de Itaipu, negociada com a Centrais Elétricas Brasileiras S/A – Eletrobrás, que representam o montante de mais de R\$ 60 milhões. Referidos custos, apesar de referentes a faturas emitidas no ano-calendário de 2013, apenas tiveram seus reflexos contábeis e fiscais no ano-calendário de 2014, conforme se verifica dos documentos anexos (i.e., faturas e planilhas com os respectivos registros contábeis - doc. 03 do recurso voluntário e doc. 05, parte 7 da impugnação – fls. 3285, 3286 e 3287).

As contas contábeis do Grupo 1 agregam não apenas as compras de energia amparadas pelas NFes analisadas pelo fiscal, mas também outras transações de compra de energia elétrica amparadas apenas por documentos comerciais (faturas, recibos e notas de débitos) ou por notas fiscais características do setor elétrico, em que a Recorrente figura concomitantemente como emissora e destinatária. Tais custos e os respectivos documentos comprobatórios se encontram descritos na Planilha Suporte (doc. 02) e, alguns, anexados ao presente Recurso. Da mesma forma, tais custos e os respectivos documentos comprobatórios se encontram descritos nas Planilha Analítica e de Conciliação (docs. 03 e 04 da Impugnação) e nos documentos suporte

apresentados nos docs. 05 e 06 da impugnação (fls. 490/3773). A título exemplificativo, pode-se destacar as seguintes transações: 1) Contrato de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado (“CCEAR”) por Disponibilidade¹⁵: (...) 2) Liquidações ocorridas na CCEE referente ao Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits de energia (“MCSD”) previsto no art. 29 do Decreto n.º 5.163/2004: (...)

(...)

Apesar de ter reconhecido a legitimidade dos referidos custos e da documentação acostada aos autos, a DRJ não aceitou como válidos os custos referentes a notas fiscais emitidas em períodos diversos ao autuado (2014). Não obstante, e com as devidas vênias, a decisão da DRJ parece ter sido precipitada, tendo por base uma análise apenas superficial da documentação apresentada pela ora Recorrente. Uma análise mais detida dos documentos apresentados demonstra que as notas fiscais rejeitadas pela DRJ, em que pese terem sido formalmente emitidas posteriormente ao ano-calendário de 2014, se referem inequivocamente a custos incorridos e contabilizados ao longo do ano-calendário de 2014. Tome-se como exemplo a NFe 12055, emitida em 25.08.2015 (fls. 3797 dos autos e doc. 05 do presente recurso):

O mesmo ocorre com relação às notas fiscais n.º 12060 (também emitida em 25.08.2015, mas referente a outubro de 2014), n.º 12438 (emitida em 20.10.2015, mas referente a novembro de 2014) e n.º 12061 (também emitida em 25.08.2015, mas referente a dezembro de 2014) – (fls. 3798, 3799 e 3801 dos autos e doc. 05 do presente recurso).

Nota-se, portanto, que ao contrário do alegado pelo acórdão recorrido, as referidas despesas se referem efetivamente ao período autuado, quando foram pagas pela Recorrente e devidamente registradas de acordo com o princípio contábil da competência. O simples fato de a Recorrente ter emitido as notas fiscais em período posterior, de forma extemporânea, não é suficiente para deslegitimar os custos incorridos pela empresa, tampouco para torná-los indedutíveis ou não passíveis de creditamento para fins de PIS/COFINS.

- 6) Grupo 2: Contas Contábeis ativas de custos relacionados com a compra de energia para revenda** - *O Grupo 2 é composto por 8 (oito) contas contábeis, referentes aos outros custos diretos com compra de energia elétrica pela Recorrente, que não são amparados pela emissão de documentos fiscais pelos fornecedores, conforme determina o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico. A composição individualizada das contas contábeis que compõem o Grupo 2 se encontra na Planilha Suporte (doc. 02), e pode ser assim resumida:*

GRUPO 02 - CONTAS CONTÁBEIS DE CUSTOS COM COMPRA DE ENERGIA PARA REVENDA (Outros Documentos comprobatórios)					Saldo Dez/2014
Sub Grupo	Conta Aneel (em vigor em 2014)	Conta Operativa (interna)	Conta Referencial ECF	Descrição	
(A) ¹⁶	615.05.1.5.4 1	G515419200	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-oper com En EL-EER	2.106.890,60
(B) ¹⁷	615.05.1.5.4 1	G515412001	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-oper com En EL-Comp Rev-Cond Virtual	- 35.752.907,65
(B)	615.05.1.5.4 0	G515400000	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-En El Comp Rev-CP	331.957.803,83
(B)	615.05.1.5.4 0	G515400002	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Desp.Risco Hidrológico	195.739.499,15
(B)	615.05.1.5.4 0	G515400003	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Desp.Expos.Involuntária	860.284.629,24
(C) ¹⁸	615.05.1.5.4 0	G515400012	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-(-)Recup.Desp.Risco Hidrológico	- 98.464.572,34
(C)	615.05.1.5.4 0	G515400015	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-(-)Recup.Desp.Térmicas	- 76.301.059,47
(C)	615.05.1.5.4 0	G515400013	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-(-)Recup.Desp.Expos.Involuntária	- 683.166.549,78
Saldo total Somatório de: + Lançamentos de provisões contábeis (princípio da competência) - Bloco F100 do EFD-Contribuições; e (-) Lançamento de estornos de provisões contábeis e ajustes (notas de débitos) - Bloco M110-AJUSTES do EFD-Contribuições					496.403.733,58

6.1) *Encargo de Energia de Reserva (“EER”): (...) Referidos custos registrados na Conta Operativa G515419200 foram devidamente reconhecidos pela DRJ e, conseqüentemente, foi determinada sua exclusão do presente lançamento.*

6.2) *Condomínio Virtual; Risco Hidrológico; Exposição Involuntária e Aquisição de energia no Mercado de Curto Prazo (“MCP”):*

Embora o acórdão recorrido tenha reconhecido o montante total dos valores recuperados em relação ao Grupo 2, o fez com um pequeno equívoco, já que para chegar no total de R\$ 893.685.089,24 considerou também os valores da Conta Operativa G515412001 que, conforme já exposto, foi contabilizado como parte integrante da composição dos custos de MCP referentes ao subgrupo (B) e, portanto, já fazem parte do valor líquido referente ao total dos custos que compõem as Contas Operativas do Grupo 2. O valor correto, portanto, seria de R\$ 857.932.181,59, conforme consta da tabela acima.

De outro lado, com relação aos custos incorridos pela Recorrente, a DRJ reconheceu tão somente o montante de R\$ 849.410.384,66, referentes aos custos com aquisição de energia no mercado de curso prazo relativos a apenas alguns meses do ano-calendário de 2014. Com isso, o acórdão recorrido acabou por concluir que, tendo em vista o valor superior das contas retificadoras (i.e., dos custos recuperados), não haveria qualquer valor de custo a ser confirmado.

Isso quer dizer que, apesar de ter reconhecido a legitimidade dos referidos custos e da documentação acostada aos autos, a DRJ não apenas deixou de aceitar como válidos os custos referentes a notas fiscais referentes a aquisição de energia no MCP emitidas pela Recorrente em períodos diversos ao atuado (2014), como também não computou para fins de recomposição e

verificação dos custos objeto do lançamento os valores dos custos cujas notas fiscais foram aceitas.

Não obstante, e com as devidas vênias, tal qual ocorreu com relação ao MCSD, o acórdão da DRJ parece ter desconsiderado que as referidas notas fiscais, em que pese terem sido formalmente emitidas posteriormente ao ano-calendário de 2014, se referem inequivocamente a custos incorridos e contabilizados ao longo do ano-calendário de 2014.

A título de exemplo, verifica-se a NFe 12069, emitida em 26.08.2015 (fls. 3907 dos autos e doc. 06 do presente recurso): (...) O mesmo ocorre com relação às notas fiscais n.º 12070, n.º 12086, n.º 12075, também emitidas em 26.08.2015, mas referentes aos meses de julho, agosto e setembro de 2014 (fls. 3908, 3909 e 3910 dos autos e doc. 06 do presente recurso), à nota n.º 12439, emitida em 20.10.2015, mas referente a outubro de 2014 (fl. 3911 dos autos e doc. 06 do presente recurso) e às notas fiscais n.º 20695 e 20696, emitidas em dezembro de 2018, mas referentes aos meses de novembro e dezembro de 2014 (doc. 07)

Assim, diferentemente do alegado pelo v. Acórdão recorrido, as referidas despesas se referem efetivamente ao período autuado, quando foram pagas e devidamente registradas de acordo com o princípio contábil da competência.

- 7) Grupo 3: Contas Contábeis relacionadas aos demais custos operacionais -**
O Grupo 3 é formado por 8 (oito) contas contábeis, referentes a outros custos operacionais da Recorrente que não a compra de energia elétrica, expressamente reconhecidos no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, como, por exemplo, despesas com uso e conexão da rede de transmissão e distribuição e encargos do setor elétrico, e, portanto, considerados como insumos necessários à atividade fim da empresa. Assim, resta evidente que tais custos não foram, nem poderiam ser confirmados pela fiscalização através de NFes de fornecimento de energia elétrica. A composição individualizada das contas contábeis que compõem o Grupo 3 se encontra na Planilha Suporte (doc. 02), e pode ser assim resumida:

GRUPO 3 - CONTAS CONTÁBEIS DEMAIS CUSTOS OPERACIONAIS - INSUMOS (Nfe/Faturas/NFse/Notas de Serviços, recibos, boletos etc.)					Saldo Dez/2014
Sub-Grupo	Conta Aneel (em vigor em 2014)	Conta Operativa (interna)	Conta Referencial ECF	Descrição	
(A) ²⁴	615.05.1.5.42	G515421000	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Enc Uso Rede Elet-Out Emp	121.710.684,78
(A)	615.05.1.5.42	G515421001	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Enc Uso Rede Elet-CUSD	92.892.853,81
(A)	615.05.1.5.42	G515426000	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Transporte Itaipu	8.058.946,25
(A)	615.05.1.5.42	G515426100	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Conexão	9.996.473,30
(B) ²⁵	615.05.1.5.42	G515424000	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Encargo Serviço Sistema - ESS	- 579.160,98
(B)	615.05.1.5.42	G515424004	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Desp.ESS-Seg.Energética	- 58.631.083,77
(C) ²⁶	615.05.1.5.42	G515424014	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet(-)Recup.Desp.ESS-Seg.Energética	58.628.177,03
(E) ²⁷	615.05.1.1.91	G511911000	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Arrend e Alug-Edif e Salas	1.039.587,78
Saldo total Somatório de: + Registros de notas fiscais e/ou faturas de uso da rede / transporte Itaipu / conexão - Bloco C500 do EFD-Contribuições; + Registros de notas fiscais de serviços - Bloco A100 do EFD-Contribuições; + Lançamentos de provisões contábeis (princípio da competência) - Bloco F100 do EFD-Contribuições; (-) Lançamento de estornos de provisões contábeis e ajustes (notas de débitos) - Bloco M110-AJUSTES do EFD-Contribuições					233.116.478,20

As primeiras 4 quatro contas contábeis acima descritas se referem a custos com redes de transmissão (contas operativas n.º G515421000, G515421001, G515426000 e G515426100) e totalizam a quase integralidade dos montantes apurados no Grupo 3 (R\$ 232.658.958,14). Tais custos não eram necessariamente objeto de notas fiscais à época, haja vista que a obrigatoriedade quanto à emissão de nota fiscal eletrônica modelo 55 foi estabelecida apenas posteriormente, pelo Convênio Confaz ICMS n.º 104/2018, com efeitos a partir de janeiro de 2020, que alterou o Convênio Confaz ICMS n.º 117/04, como segue: (...) Dessa forma, com respaldo na legislação então vigente, durante o ano-calendário de 2014, referidos custos eram acobertados por notas de débitos e, em alguns casos, notas fiscais, anexas à impugnação (doc. 05 da impugnação – fls. 490/3630).

A DRJ aceitou a maior parte dos documentos apresentados pela Recorrente com relação aos custos contabilizados nas contas do Grupo 3, conforme se verifica da planilha abaixo (vide Planilha Suporte – doc. 02):

Encargos (A - Rede básica / conexão / outros - Grupo 3)	Notas/faturas/outros não aceitos pela DRJ - faturas 2014	6.195.371,58	23.774.498,19
	Provisão/Reversão Contábil e doc. Fiscais (Faturas, Notas de débitos/créditos)	17.579.126,61	
	OBS.: Notas fiscais eletrônicas / Faturas aceitas pela DRJ (-208.884.459,95)	208.884.459,95	208.884.459,95
TOTAL			232.658.958,14

No entanto, em que pese a explicação da Recorrente quanto à desnecessidade, ou mesmo o não cabimento de emissão de notas fiscais com relação a tais custos, a DRJ não aceitou outros diversos documentos apresentados pela ora Recorrente sob a justificativa de que os mesmos não teriam sido acompanhados das notas fiscais e que não permitiam saber a que se referem

os respectivos custos, impossibilitando a análise da de dedutibilidade e direito a crédito de não cumulatividade. Na sequência, a DRJ apresenta a seguinte planilha com uma lista exemplificativa dos documentos não aceitos (fls. 4.604): (...)

Mais uma vez, e com as devidas vênias, a DRJ parece ter procedido a uma análise apenas superficial das informações e documentos apresentados pela Recorrente, em total desconsideração à realidade e particularidades do setor elétrico.

A título de exemplo, pode-se citar os custos relacionados à transmissão, objeto da conta operativa n.º G515421000, como é o caso daqueles acima mencionados que têm como “fornecedor” a ONS – Operador Nacional do Sistema. Referidos custos foram devidamente acobertados por notas de débito, conforme autorizado pela legislação vigente à época (Convênio Confaz ICMS n.º 117/04), e foram devidamente registrados no bloco C500 da EFD Contribuições e listados na Planilha de Conciliação apresentada juntamente com a impugnação da empresa, juntamente com o indicativo da localização dos respectivos documentos comprobatórios anexados à impugnação (vide docs. 04 e 05 da impugnação).

Ao contrário do alegado pela DRJ, os referidos documentos possuem descrição suficiente para demonstrar a natureza dos referidos custos e demonstrar sua legitimidade. A título de exemplo, verifica-se abaixo o recibo provisório de serviço – RPS n.º 10.963 emitido pela ONS contra a Recorrente (fls. 538 dos autos e doc. 08 do presente recurso):

(...)

Da mesma forma, a Recorrente anexa a este Recurso Voluntário cópias de algumas outras notas fiscais eletrônicas e faturas de valores relevantes, que já se encontram anexas ao presente processo, e que igualmente são suficientes para justificar a legitimidade dos custos em questão. (doc. 09)

Já o Encargo de Serviço de Sistema (“ESS”, contas operativas n.º G515424000, G515424004 e G515424014) é apurado e pago no âmbito da CCEE. O ESS tem por objetivo custear os serviços prestados aos usuários do Sistema Interligado Nacional (“SIN”), que compreendem os custos decorrentes da geração despachada por segurança energética, restrições operativas e serviços auxiliares.

Os valores do ESS são definidos em base mensal, considerando o resultado do processo de contabilização da CCEE (doc. 11 da impugnação – referente à conta operativa n.º G515424014, registrada no Subgrupo (C)). Além dos referidos despachos da CCEE, a Recorrente anexou à Impugnação uma Planilha com sumário da liquidação realizada pela CCEE e Nota de liquidação do Bradesco (doc. 10 da impugnação – referente às contas operativas n.º G515424000 e G515424004, registradas no Subgrupo (B)). Conforme já explicado acima, estas três contas operativas se referem a custos

e recuperação de despesas relacionados no Grupo 2. Exatamente por essa razão, os documentos comprobatórios são os mesmos apontados para os custos do Grupo 2.

Por fim, o presente lançamento questiona, ainda, os custos lançados na conta operativa n.º G511911000, que se refere a pagamentos de contratos aluguel e arrendamento de imóveis ligados ao custo de distribuição da energia, como, por exemplo, lojas de atendimento e polos operacionais instalados em determinados clientes. (doc. 12 da impugnação – fls. 4039/4189 dos autos)

Quanto a esse ponto, a DRJ afirma que “esses custos não foram glosados pela fiscalização já que não compõem a linha 40 Material Aplicado na Produção de serviços” e, por tal razão, sequer aprecia a documentação trazida pela Recorrente.

Ocorre que, conforme se verifica da Planilha Suporte (doc. 02 do presente recurso), a conta operativa n.º G511911000 efetivamente compõe o Código 40 do Registro L210 da ECF considerado pela fiscalização e, portanto, deve ter sua análise levada em consideração. Nesse sentido, a análise da documentação já apresentada pela Recorrente em sua impugnação é mais do que suficiente para demonstrar a natureza dos referidos custos e comprovar a sua legitimidade.

(...)

Diante do exposto, não restam dúvidas de que, apesar de não terem sido considerados pela fiscalização na apuração e no lançamento dos valores exigidos a título de IRPJ e CSLL, os custos alocados no Grupo 3 evidentemente compõem o custo da energia fornecida pela Recorrente, sendo, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL e passíveis de creditamento como insumos para fins da apuração do PIS e COFINS.

- 8) Grupo 4: Contas Contábeis relacionadas aos demais custos operacionais considerados apenas para fins de IRPJ e CSLL - O Grupo 4 se refere às demais 25 contas contábeis objeto do lançamento, que somam R\$ 500.469.910,51. A composição individualizada das contas contábeis que compõem o Grupo 4 se encontra na Planilha Suporte (doc. 02), e pode ser assim resumida: (...)**

É importante ressaltar que as referidas contas já haviam também sido devidamente discriminadas por meio da Planilha Residual apresentada no doc. 13 da impugnação (fls. 4193).

As contas dos Grupo 4a e 4b se referem a custos que, embora não tenham relação direta com a atividade de distribuição de energia elétrica em si e, portanto, não sejam considerados para fins de PIS e COFINS, se referem a despesas indiretamente relacionadas às operações da empresa e, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL. São elas: (...)

valores das despesas, uma vez que não há dados suficientes que comprovem que o valor adicionado não consta nos valores acatados como despesa.”

No entanto, os prints da tela acima são suficientes para comprovar que os valores referentes aos ajustes de IFRIC12 foram devidamente computados para fins de RIT, cujo montante é utilizado como ajuste para apuração do lucro líquido do período. Evidente, portanto, que tais valores não se encontram refletidos no campo do somatório de outras adições da ECF.

Protesta, ao final de seu recurso, pelo seguinte:

“a) seja reconhecida a nulidade do presente lançamento, em razão da ausência de motivação e da violação ao art. 142 do CTN (item 3.1 acima);

b) caso não seja reconhecida a nulidade acima, seja reconhecida a nulidade parcial do v. acórdão recorrido, nos termos expostos no item 3.2. acima, ou, ainda, seja convertido o julgamento em diligência, caso V. Sas. entendam que, em observância ao princípio da eficiência/economia processual, a nulidade assim possa ser suprida, para que o i. auditor fiscal atenda aos questionamentos da dd. autoridade julgadora de 1ª instância de forma direta, clara e satisfatória, em especial no que diz respeito ao exame da integralidade das provas e informações apresentadas pela Recorrente ao longo do processo;

c) sucessivamente, sejam os documentos e argumentos trazidos pela Recorrente ao longo do presente processo administrativo devidamente analisados por este E. CARF, com o julgamento procedente do presente recurso voluntário, no mérito, para determinar: (i) cancelamento integral dos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; e (ii) sejam restabelecidos (a) os saldos de prejuízos fiscais acumulados de exercícios anteriores, bem como (b) os saldos credores de PIS e COFINS, apurados nos meses de março, agosto e setembro do ano-calendário de 2014.

Por fim, a Recorrente protesta e requer pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito e pela realização de diligência para confirmação de todos os fatos, registros e documentos apresentados com a presente, que corroboram os registros contábeis e a apuração realizada pela Recorrente, e outros que se façam necessários na busca da verdade material e na correta determinação do crédito tributário.”

A Procuradoria da Fazenda Nacional, às e-fls. nº 4.838/4.863 apresentou suas contrarrazões ao recurso voluntário que, em apertadíssima síntese, assim dispôs:

1) Questões preliminares: ausência das nulidades apontadas

1.1) **Nulidade do auto de infração por ausência de motivação** - A Autoridade Fazendária descreveu de forma minuciosa o procedimento fiscal adotado, ao término do qual concluiu que o contribuinte, mesmo após reiteradas intimações, não teria apresentado a documentação hábil e idônea que comprovasse as diferenças identificadas com relação aos

custos de aquisição de bens para revenda. A motivação do lançamento, acompanhada de sua base legal, se encontra muito bem explicitada no Termo de Verificação Fiscal, evidenciando que o auto de infração atende perfeitamente as disposições do art. 10, III e IV, do Decreto 70.235/1972.

A recorrente teria invertido, de forma flagrantemente equivocada, a regra do ônus da prova, ao alegar que, no presente caso, caberia ao Fisco demonstrar que os custos escriturados não teriam sido efetivamente realizados. A escrituração mantida com observância das disposições legais apenas faz prova a favor do contribuinte quanto aos fatos nelas registrados, se estes forem comprovados por documentos hábeis, conforme o disposto no art. 9º, §§1º e 2º, do Decreto-Lei 1.598/1977.

Sem a apresentação de documentos hábeis e idôneos que comprovem os fatos escriturados, não há como atribuir à autoridade administrativa o dever de provar que esses fatos não são verdadeiros. Portanto, não haveria de se falar em “meras suposições e presunções” por parte da Autoridade Fiscal, uma vez que a motivação apresentada estaria em consonância com a norma legal referida.

- 1.2) **Nulidade da decisão recorrida** - A não realização de diligência nos termos determinados pelo julgador não é causa de nulidade do acórdão recorrido, uma vez que compete à autoridade julgadora apreciar a prova, segundo a regra do livre convencimento motivado, podendo deferir as diligências que entender necessárias (art. 29 do Decreto 70.235/1972). O mesmo raciocínio vale para o juízo acerca da suficiência do procedimento adotado pela autoridade administrativa no âmbito da diligência, pois nada impede que a própria Autoridade Julgadora reveja a posição acerca da imprescindibilidade de seu cumprimento integral. No caso em tela, a DRJ consignou não haver prejuízo algum à defesa do contribuinte e à busca da verdade material, porquanto toda a documentação e os argumentos apresentados foram levados em conta, posteriormente, no julgamento de primeira instância.

As demais alegações contrárias ao acórdão recorrido se referem ao próprio mérito da decisão, e não propriamente a eventual *error in procedendo*, o que ocasionaria nulidade. Prova disso é a afirmação de que a DRJ teria “selecionado” alguns documentos acostados pela recorrente, “ignorando os demais documentos comprobatórios dos custos” (fl. 4.645). É improcedente o argumento de que teria havido violação do art. 146 do CTN. A leitura do acórdão recorrido atesta que não houve introdução de critério jurídico distinto do adotado no lançamento, o qual se fundamenta na falta de prova documental hábil e idônea.

Ao examinar e refutar os documentos trazidos na Impugnação com a finalidade de provar a existência dos custos indevidamente deduzidos, a DRJ nada mais fez do que exercer a função processual que lhe cabe de julgar os fatos e as provas produzidas na fase prevista pelo § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972. A vingar o raciocínio do contribuinte, toda a documentação e todas as alegações novas apresentadas na Impugnação devem ser necessariamente avaliadas pela autoridade lançadora, hipótese desprovida de qualquer amparo normativo.

2) Questões de mérito

2.1) **Objeto da Fiscalização** - A análise detida do Termo de Verificação Fiscal e dos demonstrativos de cálculo elaborados pela Autoridade Fiscal evidenciam o despropósito de várias alegações apresentadas pela empresa, as quais extrapolam o objeto do litígio e podem induzir a erro os julgadores administrativos. São infundadas as críticas ao trabalho da Fiscalização, que se baseou na escrituração contábil e em respostas do próprio contribuinte na fase inquisitorial. Não há impropriedades ou falta de critério na motivação do lançamento.

A Fiscalização no Relatório de Diligência, deixou expressamente consignado que, em relação aos custos totais registrados na Escrituração Contábil Fiscal, somente foram glosados valores localizados na linha 163.860 – Material Aplicado na Produção de Serviços da Ficha L210, que é parte componente da conta 3.01.01.03.01.03 – Custo dos Serviços Prestados, da Ficha L300 – Demonstração do Resultado Líquido do Período Fiscal. Segundo a PGFN, a partir dos apontamentos feitos pela Autoridade Fiscal, os demais valores que compõem o custo não foram objeto do lançamento, motivo pelo qual as alegações recursais a eles pertinentes seriam irrelevantes para o desate do presente litígio.

2.2) Razões pela manutenção da decisão recorrida

Nota-se que a recorrente não se insurge diretamente contra a correta constatação feita pela DRJ de que “diferentemente do que afirma o contribuinte a fiscalização não desqualificou todos os custos que não se referissem à aquisição de energia elétrica formalizada por meio de NFE, apenas a linha 40 Material aplicado na Produção de Serviços do Registro L210 – Informativo da composição de custos” (fl. 4.597).

Em consequência, afirma que seu recurso se limita à análise tão somente das contas que compõem o Código 40 Registro L210 e os respectivos custos nelas registrados, de modo a não mais fazer menção à conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03. Tais contas, segundo alega, poderiam ser agrupadas em quatro grupos: a) Grupo 1 – 4 Contas Contábeis de custos com compra de energia para revenda amparadas por NFe e/ou faturas comerciais; b) Grupo 2 – 8 Contas Contábeis ativas de custos relacionados a compra de energia para

revenda; c) Grupo 3 – 8 Contas Contábeis relacionadas aos demais custos operacionais; d) Grupo 4 – 25 Contas Contábeis que não possuem relação direta com a atividade de distribuição de energia elétrica, mas se referem a despesas indiretamente relacionadas às operações da empresa (embora não geradoras de créditos de PIS e COFINS, seriam dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL).

Na tentativa de provar a legitimidade dos custos glosados, a recorrente anexou ao Recurso Voluntário uma planilha em formato Excel com a abertura da conta sintética do Registro L210 da Linha 40 da conta contábil 3.01.01.03.01.03. Planilha similar havia sido apresentada na Impugnação, mas com um conjunto bem mais amplo de contas, num total de 285. Feita essa distinção, é possível perceber que a defesa reproduz os argumentos que já foram rechaçados com precisão pela DRJ.

Muito embora o contribuinte afirme que o recurso estaria focado na composição da linha 40 da ECF – Material aplicado na Produção de Serviços do Registro L210, verifica-se que ele discorre sobre outros custos não relacionados à aquisição de bens para revenda, como fica claro na referência às contas dos Grupos 3 e 4 acima referidos.

A exemplo do que a DRJ já havia constatado, nem as planilhas elaboradas pela defesa nem a peça recursal conseguem justificar a composição da linha 40, única a incluir os valores glosados pela Fiscalização. De fato, apesar de o contribuinte fazer alusão a uma série de custos incorridos, novamente deixou de discriminar como encontrou o valor informado no Código 40 da ECF – Registro L210.

Assim como procedeu na Impugnação, o contribuinte traz informações sobre valores que, somados, alcançam a grandeza incluída no código 69 do Registro L210 – Total dos Custos das Atividades em Geral, no caso, R\$3.557.859.497,20.

Tome-se como exemplo conta do chamado Grupo 4. O contribuinte argumenta que o valor lançado na Conta 6750649112, correspondente a R\$ 507.818.467,12, não se encontra refletido no campo somatório de outras adições da ECF, mas sim na linha de RTT. Sucede, contudo, que a Autoridade Fiscal, ao responder o questionamento do despacho de diligência sobre a adição desse valor, na apuração do IRPJ e da CSLL, consignou expressamente que a conta 6750649112 não foi fiscalizada (fl. 4.443). No que concerne a esse ponto, como observado pela DRJ, apesar de o contribuinte ter efetuado ajuste de RTT, “é necessário que comprove que o valor ajustado não foi considerado pela fiscalização ou pela DRJ”. E, para isso, “deve discriminar e correlacionar os ajustes mensais com os valores das despesas, uma vez que não há dados suficientes que comprovem que o valor adicionado não consta nos valores acatados como despesa” (fl. 4.602). Por sua vez, a recorrente não impugna especificamente a fundamentação do

juizador de primeira instância, mas se limita a afirmar ter comprovado que os valores referentes aos ajustes de IFRIC 12 foram devidamente computados para fins de RTT, cujo montante é empregado no ajuste para apuração do lucro líquido do período.

As mesmas considerações são válidas para as contas contábeis destacadas no Grupo 3, pois se referem a outros custos operacionais, como, por exemplo, despesas com uso e conexão da rede de transmissão e distribuição e encargos do setor elétrico. Esses custos não foram objeto de glosa, como ressaltaram a Autoridade Fiscal e a DRJ.

Como se percebe, a recorrente insiste em abordar fatos contábeis alheios à autuação.

Em que pese os argumentos reiterados pelo contribuinte, remanesce a falta de prova das diferenças de custos glosadas pela Fiscalização, à exceção dos ajustes reconhecidos (fl. 4.608). A controvérsia possui natureza eminentemente fática e todos os pontos foram suficientemente enfrentados pela Autoridade Fiscal e pelo órgão juizador de primeira instância.

Por fim, não se pode deixar de frisar que, no presente caso, a aplicação da regra do ônus da prova se impõe de forma ainda mais rigorosa, tendo em conta que a omissão e a falta de colaboração do sujeito passivo para com a Administração Tributária foram determinantes para o critério jurídico adotado no lançamento. Com efeito, a busca das NFe constantes nos sistemas da SRF, pela Autoridade Fiscal – procedimento criticado de forma infundada pela empresa –, constituiu recurso legítimo em busca da verdade material, diante das diferenças não explicadas tempestivamente.

Após, vieram os autos a este Conselheiro para relato e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Quanto ao recurso de ofício, conforme veremos mais adiante, carecerá de decisão acerca de seu integral recebimento e julgamento, haja vista tratar de matéria que, em parte e, a princípio, escapa da competência deste Colegiado. Mais à frente voltaremos com mais detalhe ao assunto. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, o presente processo trata de auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (v. e-fls. 318/343), relativos ao ano calendário de 2014, cujo objeto principal foi a glosa de custos, mais especificamente, daqueles relacionados à aquisição de bens para revenda (materiais aplicados na produção de serviços). Tais glosas influenciaram na apuração da base de cálculo de todos os tributos exigidos. Especificamente em relação ao PIS e à COFINS, também foi objeto de glosa o estorno dos créditos relativos às perdas comerciais (não técnicas), conforme o percentual divulgado pela ANEEL, referente à Baixa Tensão, em conformidade com as Resoluções Normativas Aneel nº 585/2013 e 640/2014 (a Fiscalização aplicou o percentual de 19,73% para apurar a glosa dos estornos de créditos).

A Autoridade Fiscal apurou diferenças entre os valores consignados na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e Escrituração Fiscal Digital (EFD) – Contribuições, durante o ano calendário de 2014, e as Notas Fiscais Eletrônicas emitidas por 101 (cento e um) fornecedores, encontradas na base de dados da SRF, relativamente às contas representativas de aquisição de materiais aplicados na produção de serviços.

Segundo a Autoridade Fiscal, a Contribuinte não teria apresentado qualquer resposta ou esclarecimento, até a data da lavratura do auto de infração, relativamente aos demonstrativos encaminhados para apreciação/constatação, razão pela qual não teria restado outra alternativa senão o lançamento nos moldes em que realizado.

Apresentada a impugnação ao lançamento, a DRJ/RJ07 proferiu decisão dando parcial provimento ao recurso para reduzir a glosa de custos conforme os demonstrativos abaixo:

DOC 5 E 6 (FLS. 490/3.773)							
AC 2014	ECF- ACUMULADA (A)	ECF-MENSAL (B)	NFISCAIS © FISCALIZAÇÃO	DIFERENÇA (D)	NF FATURAS JULGAMENTO (E)	DIFERENÇA (D-E)	DIFERENÇA ACUMULADA
JAN	256.024.472,13	256.024.472,13	112.801.534,19	143.222.937,94	18.265.498,14	124.957.439,80	124.957.439,80
FEV	594.321.244,90	338.296.772,77	128.104.630,98	210.192.141,79	10.971.433,10	199.220.708,69	199.220.708,69
MAR	650.938.725,45	56.617.480,55	111.016.659,97	-54.399.179,42	18.366.358,13	-72.765.537,55	
ABR	869.950.874,65	219.012.149,20	124.713.663,93	94.298.485,27	18.615.597,74	75.682.887,53	2.917.349,98
MAI	1.163.344.408,69	293.393.534,04	125.708.852,48	167.684.681,56	17.154.410,33	150.530.271,23	150.530.271,23
JUN	1.365.683.558,23	202.339.149,54	142.637.991,01	59.701.158,53	17.662.527,73	42.038.630,80	42.038.630,80
JUL	1.669.350.578,55	303.667.020,32	132.525.482,40	171.141.537,92	19.611.093,43	151.530.444,49	151.530.444,49
AGO	1.816.991.623,10	147.641.044,55	133.803.454,55	13.837.590,00	21.169.869,80	-7.332.279,80	
SET	2.021.506.844,86	204.515.221,76	147.797.356,06	56.717.865,70	20.913.922,02	35.803.943,68	28.471.663,88
OUT	2.233.739.264,15	212.232.419,29	148.351.351,13	63.881.068,16	25.474.235,03	38.406.833,13	38.406.833,13
NOV	2.589.390.764,67	355.651.500,52	148.800.878,42	206.850.622,10	20.880.929,43	185.969.692,67	185.969.692,67
DEZ	2.953.809.931,84	364.419.167,17	153.102.937,70	211.316.229,47	27.010.739,60	184.305.489,87	184.305.489,87
Totais		2.953.809.931,84	1.609.364.792,82	1.344.445.139,02	236.096.614,48	1.108.348.524,54	1.108.348.524,54

DOC 7 (DOC. 3.775/3801)						
AC 2014	DIFERENÇA ACUMULADA	MCSO	DIFERENÇA	EER (DOC 09)	DIFERENÇA	DIFERENÇA ACUM.
JAN	124.957.439,80	6.688.349,67	118.269.090,13		118.269.090,13	118.269.090,13
FEV	199.220.708,69	7.044.902,15	192.175.806,54		192.175.806,54	192.175.806,54
MAR		6.705.495,12	-6.705.495,12		-6.705.495,12	0,00
ABR	2.917.349,98	6.809.147,57	-3.891.797,59		-3.891.797,59	0,00
MAI	150.530.271,23	6.379.266,82	144.151.004,41	2.106.890,60	142.044.113,81	131.446.821,10
JUN	42.038.630,80	6.310.032,55	35.728.598,25		35.728.598,25	35.728.598,25
JUL	151.530.444,49	5.968.039,27	145.562.405,22		145.562.405,22	145.562.405,22
AGO			0,00		0,00	0,00
SET	28.471.663,88	12.430.665,25	16.040.998,63		16.040.998,63	16.040.998,63
OUT	38.406.833,13		38.406.833,13		38.406.833,13	38.406.833,13
NOV	185.969.692,67		185.969.692,67		185.969.692,67	185.969.692,67
DEZ	184.305.489,87		184.305.489,87		184.305.489,87	184.305.489,87
Totais	1.108.348.524,54	58.335.898,40	1.050.012.626,14		1.047.905.735,54	1.047.905.735,54

A base de cálculo relativa às glosas de custos foi reduzida pela DRJ para R\$1.047.905.735,54 (ante os R\$1.333.293.658,18 inicialmente apurados pela Fiscalização). Assim, para o IRPJ e CSLL, restaram incólumes, após o julgamento realizado pela DRJ/RJ07, R\$259.507.777,14 e R\$94.311.516,20 de crédito tributário exigível, respectivamente. Já em relação ao PIS e à COFINS, restaram exigíveis os seguintes valores:

	PIS	COFINS
01/2014	1.444.992,58	6.655.723,41
02/2014	2.116.248,31	9.747.567,97
07/2014	477.891,11	2.201.172,35
12/2014	639.347,77	2.944.848,97

Preliminarmente, a decisão recorrida afastou a alegação de nulidade do auto de infração por ausência de motivação, mormente pelo fato de que os custos glosados referem-se à diferença de custos apontados pela Fiscalização e não esclarecidos pela Autuada.

No mérito, a Autoridade Julgadora esclareceu que a lide se limitava à comprovação dos custos incluídos na ECF apresentada pela Contribuinte, mais especificamente na linha correspondente a “Material Aplicado na Produção de Serviços” (linha de código 40, do “Registro L210 – Informativo da Composição de Custos”). Ocorre que, na impugnação, a Contribuinte teria listado 4 grupos de contas, que comporiam a conta contábil 3.01.01.03.01.03, cuja soma importaria em R\$3.557.859.497,19. Assenta a decisão recorrida “*em nenhuma planilha ou na impugnação, há a composição da linha 40 que foi o parâmetro utilizado pela fiscalização e é o objeto da lide. Ou seja, o contribuinte não discrimina como chegou no valor informado no Código 40 da ECF – Registro L210 Informativo da composição de custos*”.

A Autoridade julgadora analisou todos os documentos e planilhas apresentados pela Contribuinte, aliado às informações prestadas pela Fiscalização e materializadas no Relatório de Diligência de e-fls. 4.423/4.453 (com os documentos que o embasaram). Ainda segundo a Autoridade Julgadora, “*A lista dos documentos aceitos foi juntada às fls. 4.537/4.551 e representa os itens da aba ANÁLISE C500 cujo respectivo documento foi apresentado, e são dedutíveis para fins de IRPJ, CSLL e geram crédito de não cumulatividade, e aponta a folha do processo onde foram localizados*”. A aba ANÁLISE C500 refere-se às planilhas apresentadas pela Recorrente juntamente com a Impugnação (v. e-fls. 488/489) confrontadas com os documentos de e-fls. 490/4.578.

À medida que formos analisando as alegações constantes do recurso voluntário, retornaremos ao decidido pela DRJ de forma mais minudente.

Do Recurso Voluntário – Glosa de Custos

O recurso voluntário repete, em grande medida, os termos da impugnação, agregando argumentos para rebater alguns pontos que não foram atendidos pela decisão recorrida. Vamos a eles:

- 1) Preliminarmente, repete a arguição de nulidade do auto de infração por ausência de motivação e do acórdão recorrido por ofensa aos princípios da verdade material, da motivação, do contraditório, ampla defesa e publicidade.**

Em síntese, a Recorrente volta a alegar que o lançamento teria sido efetuado sem a apresentação de qualquer argumento que fosse capaz de desqualificar a legitimidade dos custos

incorridos pela Recorrente ou de seus registros contábeis, a não ser pela divergência numérica entre a conta contábil n.º 3.01.01.03.01.03 e as notas fiscais eletrônicas de compra de energia elétrica. Aduz que teria entregue à Fiscalização diversos documentos contábeis e fiscais onde se encontravam devidamente registrados todos seus custos e que em nenhum momento, durante o processo de fiscalização, a legitimidade dos registros e lançamentos contábeis e fiscais teria sido questionada, ou a natureza dos custos incorridos. Ainda defende que haveria de militar, em favor da Recorrente, a presunção de que os custos foram efetivamente incorridos e que eram, de fato, necessários à consecução do seu objeto social.

Ao não fundamentar o lançamento, a Autoridade Fiscal teria contrariado o disposto no art. 142 do CTN, que obriga o sujeito ativo a fazer um levantamento completo, a partir de fatos e provas indiscutíveis, inquestionáveis e bem definidos. À luz do referido dispositivo seria de se esperar, segundo a Recorrente, que, no momento do lançamento, a Autoridade Fiscal comprovasse, através de provas concretas, que os custos incorridos pela Recorrente não foram efetivamente realizados ou que não seriam necessários à sua atividade, o que não teria ocorrido.

Sem nenhuma razão a Recorrente.

Antes de mais nada, é preciso contextualizar que a Fiscalização, desde o início do procedimento fiscal, centrou suas ações na confirmação dos valores constantes da ECF do ano calendário de 2014, mais especificamente em relação aos custos informados na respectiva declaração, correspondentes aos bens adquiridos para revenda (Material Aplicado na Produção de Serviços – linha 40 do Registro L210). Ao se deparar com o valor declarado, de R\$2.953.809.931,84 (da ordem de 3 bilhões de Reais), quis a Fiscalização que a Recorrente fizesse prova, com a apresentação dos documentos contábeis e fiscais respectivos, da legitimidade do referido custo informado.

Considerando a natureza jurídica da empresa fiscalizada (distribuidora de energia elétrica), por óbvio, sua principal matéria-prima ou insumo é a energia elétrica. Por isso, o primeiro levantamento efetuado pela Fiscalização para confirmar o valor declarado na linha 40 do registro L210 da ECF foi a extração dos dados relativos a 101 fornecedores de energia elétrica. Ato contínuo, de posse da respectiva extração de dados, a Fiscalização submeteu a informação à Recorrente para que se manifestasse sobre as diferenças encontradas, através de reiteradas intimações fiscais e sucessivas prorrogações de prazo para o atendimento.

Eis que a Recorrente se manteve inerte aos pedidos de esclarecimentos feitos pela Fiscalização. Vejam que a natureza da informação requerida era simples, qual seja, justificar a diferença entre os custos apurados pela Fiscalização e aqueles declarados na ECF a título de bens adquiridos para revenda (material aplicado na produção de serviços). Se houvesse alguma dúvida a respeito do alcance ou mesmo da exata compreensão a respeito daquilo que havia sido solicitado, deveria a Recorrente, durante a auditoria, ter recorrido à Autoridade Fiscal para que a sanasse ou lhe esclarecesse melhor os pontos obscuros.

Entretanto, não foi essa a atitude tomada pela Recorrente durante todo o procedimento fiscal. Sem que houvesse uma resposta plausível e objetiva que pudesse esclarecer a diferença entre o valor declarado e o valor apurado pela Fiscalização relativamente ao custo do “material aplicado na produção de serviços” (bens adquiridos para revenda) não restou outra alternativa à Autoridade Fiscal senão o lançamento das diferenças levantadas. Portanto, não há

nenhum reparo a ser feito na decisão recorrida em relação ao ponto, conforme os excertos abaixo reproduzidos:

A autuação não foi fundamentada em ausência de necessidade, legitimidade ou efetividade e sim na falta de comprovação dos custos, já que a ECF registrava o valor de R\$2.953.809.931,84 na linha de Material Aplicado na Produção de Serviços e as notas fiscais constantes no banco de dados da RFB totalizavam o valor de R\$1.620.516.273,66 relativo à aquisição de bens para revenda e apesar de intimado e reintimado o contribuinte não apresentou qualquer esclarecimento.

A escrituração somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se comprovados por documentos hábeis, conforme dispõe o art. 923 do RIR/99, atualmente art. 967 no RIR/2018. Ocorre que como o contribuinte não esclareceu as divergências apontadas, tampouco comprovou os dados registrados em sua contabilidade, o custo registrado não foi aceito pela fiscalização.

O contribuinte alega que apresentou diversos documentos à fiscalização. Ocorre que o montante da aquisição de bens para revenda constante na planilha apresentada pelo contribuinte foi de R\$1.490.367.265,05, ou seja, também não é compatível com o valor informado na ECF. Cabe esclarecer ainda que, o contribuinte foi intimado (fls. 14/17) a informar o número da conta, utilizada para escrituração na ECF, relativa a Aquisição de Bens para Revenda:

5) Informar o número das contas utilizadas para escrituração nas respectivas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF), conforme disposto a seguir:

6.1) ECF relativa ao AC 2014, que foi entregue em 16/08/2017.

- a) Aquisição de Bens para Revenda
- b) Créditos PIS
- c) Créditos COFINS
- d) Custo dos Serviços Prestados/Vendidos

Em resposta o contribuinte informou que :

Em atendimento ao item 6, cabe ainda informar que as contas contábeis (ECF) utilizadas para escrituração das operações, relativas aos ACs 2014, 2015 e 2016 , entregues 16/08/2017, 24/03/2017 e 05/02/2018 respectivamente, são:

- a) Aquisições de Bens para Revenda – conta: 3.01.01.03.01.03
- b) Crédito de PIS – conta: 1.01.02.03.03
- c) Crédito de COFINS – conta: 1.01.02.03.03
- d) Custo dos Serviços Prestados/Vendidos – Não se aplica, pois a Companhia se apropria dos créditos relativos a serviços utilizados como insumos - conta: 3.01.01.03.01.03

O Termo de início solicita ainda:

1) Apresentar demonstrativo em meio digital (Formato EXCEL) dos bens adquiridos para revenda, individualizados por ano calendário e data de aquisição, sendo ordenado em colunas, conforme disposto a seguir:

Em resposta o contribuinte apresentou planilha com a relação das aquisições de bens para revenda no valor de R\$1.567.596.580,85 e informou que a conta contábil

seria a de número 3.01.01.03.01.03 que representa o total do custo registrado na ECF e não atendeu a nenhuma das intimações da fiscalização para esclarecimento das divergências apontadas, uma vez que a linha da ECF informa R\$2.953.809.931,84. Por outro lado, o total de notas apurado pela fiscalização totaliza R\$1.620.516.273,66.

Apenas na impugnação alega que a conta continha além da aquisição dos bens para revenda, outras sub contas que compunham o custo incorrido para a consecução da sua atividade, contudo sem demonstrar como chegou no valor da linha Materiais objeto de questionamento da fiscalização.

Embora o contribuinte alegue que a conta sintética 3.01.01.03.01.03 é incomparável com as compras de energia elétrica, cabe destacar que as compras compõem a conta sintética. Assim sendo, o fato da conta ser composta também por outros valores, isso não causa a nulidade do auto, já que é possível compreender os parâmetros utilizados pela fiscalização e caberia ao contribuinte comprovar os demais valores que compõem a conta.

Não há qualquer nulidade na autuação, tendo sido claramente motivada, uma vez que os custos glosados são relativos à diferença não esclarecida pelo contribuinte.

(...)

Portanto, inexistente qualquer razão para acatar a arguição de ausência de motivação do auto de infração, eis que calcado na falta de comprovação dos custos levantados pela auditoria fiscal, razão pela qual nego provimento ao pedido de nulidade.

Também preliminarmente a Recorrente argui a nulidade parcial da decisão recorrida, fundamentando o seu pedido (i) na negativa ao pedido de nova diligência; (ii) na falta de apreciação de todas as provas apresentadas e, conseqüentemente, na violação ao princípio da busca pela verdade material.

Igualmente, não há nenhuma razão para acatar os argumentos da Recorrente no ponto.

Conforme bem colocado pela PGFN, a não realização da diligência nos exatos termos em que foram determinados pelo julgador não é causa de nulidade do acórdão recorrido, pois compete à autoridade julgadora apreciar a prova segundo a regra do livre convencimento motivado, podendo deferir ou não as diligências que entender necessárias (art. 29 do Decreto 70.235/1972). E foi exatamente isso que a Autoridade Julgadora fez, pois considerou que os documentos constantes dos autos (seja aqueles anexados pela Autoridade Fiscal durante o procedimento de auditoria, ou após a realização da diligência e os apresentados pela Recorrente) eram suficientes para decidir a demanda.

A Recorrente bate na tecla, mais uma vez, de que a Autoridade Fiscal teria desconsiderado as particularidades do setor elétrico ao estabelecer a base de cálculo do lançamento. A partir desse entendimento, a Recorrente alega que a DRJ deveria ter prestigiado o princípio da verdade material solicitando esclarecimentos adicionais a ela ou ao Auditor responsável pela autuação. Ora, ao adotar os documentos constantes dos autos até a fase de impugnação e mesmo após a diligência requerida à Autoridade Fiscal para decidir, de forma alguma a Autoridade Julgadora infringiu o princípio da verdade material, muito ao contrário. A própria determinação da realização de diligência serve para desmontar esse discurso.

Infelizmente, a Recorrente não conseguiu, pelo menos até a fase de impugnação, ser clara e objetiva o suficiente para fazer prova de suas alegações no sentido de desconstituir o auto de infração em sua integralidade. Isso fica patente no acórdão recorrido, vide o excerto abaixo:

Analisando o Registro L210 da ECF, observa-se que o valor questionado pela fiscalização compõe a linha custo de produção que totaliza R\$ 3.557.859.497,20 que corresponde a conta contábil 3.01.01.03.01.03.

Nas planilhas de fls. 488 e 4.193 o contribuinte lista as sub contas que compõem a conta contábil 3.01.01.03.01.03 e as separa em grupos:

GRUPO 1	1.723.819.684,92	Contas contábeis de custos com compra de energia para revenda amparadas por Nfe/fatura
GRUPO 2	496.403.733,58	Contas Contábeis ativas de custos relacionados com a compra de energia para revenda
GRUPO 3	380.839.402,22	Contas Contábeis relacionadas aos demais custos operacionais
GRUPO 4	956.796.676,47	Contas contábeis relacionadas aos demais custos operacionais considerados apenas para fins de IRPJ e CSLL
Total	3.557.859.497,19	

Cabe destacar que em nenhuma planilha ou na impugnação, há a composição da linha 40 que foi o parâmetro utilizado pela fiscalização e é o objeto da lide. Ou seja, o contribuinte não discrimina como chegou no valor informado no Código 40 da ECF – Registro L210 Informativo da composição de custos, abaixo reproduzida:

Diante da verdadeira confusão estabelecida pela própria Contribuinte ao estruturar a sua defesa, pois não conseguiu objetivar a contestação ao elemento fundamental em que se lastreou o auto de infração, a DRJ ainda firmou um esforço hercúleo para tentar relacionar todos os elementos de prova constantes dos autos com os custos glosados pela Autoridade Fiscal. Isso, sim, é buscar a verdade material dos fatos. Poderia a DRJ simplesmente ter decidido pela inépcia da impugnação diante da sua fragilidade em contestar, de forma objetiva, a glosa realizada. E era simples, pois bastava relacionar os custos integrantes do valor informado a título de “Material Aplicado na Produção e Serviços” na ECF, no importe de R\$2.953.809.931,84. Mas, como vimos acima, a Contribuinte assim não procedeu, lastreando sua defesa na apresentação de milhares de documentos e diversas planilhas, dividindo os custos em 4 (quatro) grupos, cuja soma nada mais é do que o total dos “Custos dos Serviços Vendidos”, constante da linha 66 do Registro L210 da ECF, no importe de R\$3.557.859.497,20.

Portanto, são totalmente incabíveis as alegações de ofensa aos princípios da verdade material, da motivação, do contraditório, ampla defesa e publicidade por parte da Autoridade Julgadora *a quo*, razão pela qual nego provimento ao recurso no ponto.

2) Razões de mérito

2.1) Da legitimidade dos custos incorridos pela Recorrente

A Recorrente repete a alegação apresentada na Impugnação relativamente à impropriedade da comparação realizada pela Autoridade Fiscal para a apuração da base de cálculo do lançamento, porém com uma nova “roupagem”, senão vejamos:

“Em primeiro lugar tem-se a impropriedade da comparação realizada pelo fiscal para apuração dos tributos objeto de lançamento! A conta sintética

3.01.01.03.01.03 da ECF reflete um enorme grupo de contas contábeis (exatamente 285 contas), totalizando um saldo aproximado de R\$ 3,5 bilhões, dentre as quais 45 compõem o Código 40 - Material aplicado na Produção de Serviços - do Registro L210 da ECF, registrado no valor de R\$ 2.953.809.931,84. Referidos registros não se referem unicamente a compras de energia elétrica, mas a diversos outros custos relacionados à atividade de distribuição de energia elétrica.

Isso quer dizer que nem o saldo (ainda que parcial) da conta sintética 3.01.01.03.01.03, tampouco os valores especificamente registrados no Código 40 do Registro L210 da ECF, são comparáveis com o somatório de notas fiscais de compra de energia elétrica que, em essência, está refletido em apenas 4 das 285 contas que compõem conta sintética 3.01.01.03.01.03 da ECF e das 45 compõem o Código 40 do Registro L210 da ECF”.

Vejam que após todo o desenrolar do procedimento fiscal, após a apresentação da impugnação e, mesmo após o encerramento do procedimento de diligência, finalmente, a Recorrente compreendeu o modo mais adequado de se defender da autuação, ao indicar as contas que efetivamente compõem os valores informados na Linha 40 do Registro L210 da ECF, justamente o objeto da autuação. Veremos, mais adiante, se a sua defesa foi eficaz.

*Também argui que “ao se analisar de forma detida a composição e particularidades dos quatro grupos de contas que compõem o Código 40 do Registro L210 e, por consequência, em parte, a conta sintética 3.01.01.03.01.03 da ECF, resta evidente a legitimidade dos custos em discussão e sua relação com o custo da energia fornecida pela Recorrente, sendo, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL e passíveis de creditamento como insumos para fins da apuração do PIS e COFINS. Nesse mister, é importante reiterar que inicialmente o TVF nº 13, cujo relatório respaldou o presente lançamento, em momento algum fez menção ao Código 40 do Registro L210 da ECF, mas apenas à conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03 da ECF AC 2014. Por essa razão, a impugnação apresentada pela Recorrente se refere a todo tempo exclusivamente à conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03, sem mencionar de forma específica o Código 40 do Registro L210. A menção ao referido Código 40 apenas foi feita em resposta à diligência (às fls. 4423/4453), quando a Recorrente já havia percorrido o maior caminho ao identificar de forma pormenorizada a totalidade dos custos que compõem a conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03 da ECF AC 2014 (conforme se verifica da análise das planilhas Analítica e de Conciliação apresentadas pela Recorrente nos docs. 03 e 04 de sua impugnação). **Tal linha de defesa, contudo, não traz qualquer prejuízo ao presente feito, uma vez que, conforme já reconhecido pela própria Autoridade Fiscal (às fls. 3.105) e pela DRJ (às fls. 4.599), as contas que compõem o Código 40 Registro L210 da ECF estão integralmente contidas na conta sintética 3.01.01.03.01.03 da ECF 2014.”***

Neste ponto, a Recorrente tenta repassar a responsabilidade pela sua falta de entendimento do auto de infração (porque é disso que se trata tal exposição) para a própria Autoridade Fiscal Autuante.

Essa transferência de responsabilidade é totalmente descabida pois, em primeiro lugar, foi ela própria, a Recorrente, quem indicou a conta nº 3.01.01.03.01.03, como aquela utilizada para a escrituração das operações relativas à aquisição de bens para revenda, como já vimos acima ao reproduzir os termos das intimações iniciais e da respectiva resposta por parte da Contribuinte ao Auditor Fiscal:

6) Informar o número das contas utilizadas para escrituração nas respectivas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF), conforme disposto a seguir:

6.1) ECF relativa ao AC 2014, que foi entregue em 16/08/2017.

- a) Aquisição de Bens para Revenda
- b) Créditos PIS
- c) Créditos COFINS
- d) Custo dos Serviços Prestados/Vendidos

Em resposta a Contribuinte informou que :

Em atendimento ao item 6, cabe ainda informar que as contas contábeis (ECF) utilizadas para escrituração das operações, relativas aos ACs 2014, 2015 e 2016 , entregues 16/08/2017, 24/03/2017 e 05/02/2018 respectivamente, são:

- a) Aquisições de Bens para Revenda – conta: 3.01.01.03.01.03
- b) Crédito de PIS – conta: 1.01.02.03.03
- c) Crédito de COFINS – conta: 1.01.02.03.03
- d) Custo dos Serviços Prestados/Vendidos – Não se aplica, pois a Companhia se apropria dos créditos relativos a serviços utilizados como insumos - conta: 3.01.01.03.01.03

E arremata a Contribuinte em seu recurso:

Ressalte-se, aliás, que a falta de clareza por parte da autoridade lançadora quanto à indicação da origem do valor questionado de R\$ 2.953.809.931,84 dificultou bastante a defesa da ora Recorrente, haja vista que demandou a análise de uma base muito maior de informações e o levantamento de um volume imenso de documentos, registros e informações referentes aos custos incorridos pela Recorrente. **Isto posto, a Recorrente limitar-se-á a analisar tão somente as contas que compõem o Código 40 Registro L210 da ECF e os respectivos custos nelas registrados, deixando, portanto, de fazer menção à conta contábil referencial 3.01.01.03.01.03.**

2.2) Dos custos que compõem o código 40 Registro L210 da ECF

A partir daqui, a Recorrente passa a discorrer sobre os mesmos 4 grupos de contas que já havia identificado quando da impugnação para, desta feita, arguir que correspondem a 45 contas operativas, que não se referem unicamente a compras de energia elétrica, totalizando um saldo de R\$2.953.809.931,84. Estabeleceu os 4 grupos de contas do seguinte modo:

- a) **Grupo 1:** 4 (quatro) Contas Contábeis de custos com compra de energia para revenda amparadas por NFe e/ou faturas comerciais;
- b) **Grupo 2:** 8 (oito) Contas Contábeis ativas de custos relacionados a compra de energia para revenda;
- c) **Grupo 3:** 8 (oito) Contas Contábeis relacionadas a demais custos operacionais; e

- d) **Grupo 4:** 25 (vinte e cinco) Contas Contábeis que, embora não tenham relação direta com a atividade de distribuição de energia elétrica em si e, portanto, não sejam considerados para fins de PIS e COFINS, se referem a despesas indiretamente relacionadas às operações da empresa e, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL.

Também juntou ao recurso uma nova planilha, segundo a mesma para uma “melhor compreensão dos ilustres julgadores” (vide e-fls. 4.733, arquivo não paginável), com a abertura analítica e individual de todos os lançamentos feitos nas contas que compõem o Código 40 Registro L210 da ECF/2014, incluindo descrição detalhada dos custos, nos termos do Manual de Contabilidade do setor elétrico, aprovado pela Resolução Normativa ANEEL n.º 396/201013 e a indicação da localização da documentação suporte nos presentes autos. Ainda, ressalta que *“todos os documentos necessários para comprovar a legitimidade dos custos em discussão - indicados na Planilha anexada ao presente recurso e, em alguns casos, novamente juntados aos autos – já haviam sido devidamente apresentados pela Recorrente juntamente com sua Impugnação, mas, por motivos diversos, não foram aceitos (ou, em alguns casos, sequer analisados) pela DRJ. Os eventuais novos documentos anexados ao presente recurso têm por objetivo apenas complementar a documentação já apresentada a fim de reforçar a conclusão quanto à sua validade e legitimidade”*.

Conforme vimos até agora isso não é verdade. Tal alegação, por si só, é ambígua pois, ao tempo em que afirma que todos os documentos necessários para comprovar a legitimidade dos custos em discussão já haviam sido devidamente apresentados pela Recorrente juntamente com a impugnação, admite ter juntado **novos documentos para complementar a documentação já apresentada**. De qualquer forma, informo que todos os documentos juntados, seja na impugnação, ou mesmo com o recurso voluntário, serão objeto de análise por este Conselheiro, haja vista a forma com que se deu o desenvolvimento processual neste caso.

Em relação às alegações de que deveriam ter sido levados em consideração, tanto pela Autoridade Fiscal, quanto pela Autoridade Julgadora de primeira instância, (i) os mecanismos contábeis de constituição e reversão de provisões mensais adotados pelas empresas do setor de energia elétrica a fim de compatibilizar as especificidades do setor com o respeito ao princípio da competência contábil; e (ii) a existência de outras transações de compra de energia elétrica amparadas apenas por documentos comerciais (faturas, recibos e notas de débitos), sem a emissão de documentos fiscais pelos fornecedores, ou por notas fiscais características do setor elétrico, em que a AMPLA figura concomitantemente como emissora e destinatária, somos da opinião que assiste razão à Recorrente apenas em parte.

Em relação à Autoridade Fiscal não consigo vislumbrar qualquer *error in procedendo*, justamente por conta da inércia da Contribuinte em não responder às intimações e reintimações feitas para que fosse efetivada a comprovação dos custos objeto de contestação. Tais alegações surgem com a impugnação e no âmbito do procedimento de diligência requerido pela DRJ, tendo sido levados em consideração pela decisão recorrida (mesmo que parcialmente) que, inclusive, reduziu a infração. Só não o fez em maior monta por carência do conjunto probatório elencado pela própria Contribuinte em seu recurso.

No decorrer da análise empreendida por este Conselheiro acatamos, dentro do possível e, diante do conjunto probatório à disposição, os referidos esclarecimentos a respeito do

regime de contabilização adotado pela empresa (por força das peculiaridades do setor elétrico nacional).

2.3) Grupo 1: Contas Contábeis de custos com compra de energia para revenda amparadas por NFe/fatura

Segundo a Recorrente, é no Grupo 1 onde estão alocados os custos com as compras de energia elétrica objeto das NFes de compra de energia utilizadas como base de comparação pela autoridade lançadora. A partir da Planilha Suporte (v. e-fls. 4.733), a composição do Grupo 1 pode ser assim resumida:

Compra de energia (A - Energia - Grupo 1)	Notas/faturas/outros não aceitos pela DRJ - faturas 2013	40.890,48	126.505.156,68
	Notas/faturas/outros não aceitos pela DRJ - faturas 2014	24.527.823,00	
	Notas/faturas/outros não aceitos pela DRJ - MCSD - faturas 2014	20.388.582,17	
	Provisão/Reversão Contábil e doc. Fiscais (Faturas, Notas de débitos/créditos)	81.547.861,03	
	OBS. 1: Notas fiscais eletrônicas aceitas pela FISCAL (-1.526.736.746,26)	1.526.736.746,26	1.597.314.528,24
	OBS. 2: Notas fiscais eletrônicas / Faturas aceitas pela DRJ [-12.241.883,58 (Outros) e -58.335.898,40 (MCSD)]	70.577.781,98	
	TOTAL		1.723.819.684,92

Alega a Recorrente que, em função da impropriedade do levantamento feito pelo Auditor Fiscal, ao simplesmente apurar o somatório de notas fiscais emitidas no ano de 2014 (R\$ 1.620.516.273,66, posteriormente retificado para R\$ 1.609.364.792,82) e compará-las ao total do custo contabilizado pela Recorrente no mesmo ano, não teriam sido levados em consideração os procedimentos contábeis particulares do setor de energia elétrica. Conforme foi explicado no recurso, teria sido ignorado pela Autoridade Fiscal que algumas dessas notas fiscais, embora emitidas no ano-calendário de 2014, tiveram seu custo reconhecido por meio de registro de provisão contábil no próprio ano, e o efetivo lançamento do respectivo documento fiscal, acompanhado da reversão da provisão no ano-calendário de 2015, por exemplo. Da mesma forma, como inclusive teria sido reconhecido pelo acórdão recorrido, alguns dos custos da Recorrente, cujos documentos suporte (e.g., notas fiscais e faturas) foram registrados contabilmente em 2014, se referem a provisões de custo registradas no ano-calendário de 2013, e que não teriam sido considerados pela Fiscalização.

Somando-se ao valor de R\$ 1.526.736.746,26, o montante de R\$ 70.577.781,98, cujos custos correspondentes teriam sido validados e aceitos pela DRJ, chegar-se-ia à comprovação do montante de R\$ 1.597.314.528,24. Assim, a diferença apurada entre o saldo das contas do Grupo 1 e o montante acima (R\$ 126.505.156,68) resultaria basicamente de três circunstâncias distintas: (i) ajustes contábeis decorrentes das particularidades do setor elétrico; (ii) situações específicas em que não há emissão de NFe de fornecedores; e (iii) emissão das notas fiscais a posteriori.

Abro um pequeno parênteses para apontar a impropriedade do recurso ao dizer que a DRJ teria reconhecido e validado R\$70.577.781,98. Isso porque a DRJ reconheceu, com relação ao Grupo 1, na verdade, exatos R\$58.335.898,40, relativos às notas fiscais emitidas pela própria AMPLA no âmbito do MCSD, conforme a tabela abaixo que consta do acórdão de impugnação.

DOC 7 (DOC. 3.775/3801)						
AC 2014	DIFERENÇA ACUMULADA	MCSO	DIFERENÇA	EER (DOC 09)	DIFERENÇA	DIFERENÇA ACUM
JAN	124.957.439,80	6.688.349,67	118.269.090,13		118.269.090,13	118.269.090,13
FEV	199.220.708,69	7.044.902,15	192.175.806,54		192.175.806,54	192.175.806,54
MAR		6.705.495,12	-6.705.495,12		-6.705.495,12	0,00
ABR	2.917.349,98	6.809.147,57	-3.891.797,59		-3.891.797,59	0,00
MAI	150.530.271,23	6.379.266,82	144.151.004,41	2.106.890,60	142.044.113,81	131.446.821,10
JUN	42.038.630,80	6.310.032,55	35.728.598,25		35.728.598,25	35.728.598,25
JUL	151.530.444,49	5.968.039,27	145.562.405,22		145.562.405,22	145.562.405,22
AGO			0,00		0,00	0,00
SET	28.471.663,88	12.430.665,25	16.040.998,63		16.040.998,63	16.040.998,63
OUT	38.406.833,13		38.406.833,13		38.406.833,13	38.406.833,13
NOV	185.969.692,67		185.969.692,67		185.969.692,67	185.969.692,67
DEZ	184.305.489,87		184.305.489,87		184.305.489,87	184.305.489,87
Totais	1.108.348.524,54	58.335.898,40	1.050.012.626,14		1.047.905.735,54	1.047.905.735,54

Tampouco tal valor se coaduna com a planilha apresentada pela Recorrente e que, de acordo com suas próprias palavras, “(...) busca identificar, ainda, de forma detalhada e bastante elucidativa, quais dos custos foram aceitos pela DRJ e quais foram mantidos nos termos da autuação, de acordo com a divisão dos Grupos acima elencados, bem como busca evidenciar a composição integral do montante de R\$ 2.953.809.931,84 em respeito ao princípio da competência contábil, tal qual reconhecido conceitualmente pela autoridade julgadora, mas ignorado pelo fiscal autuante”. Vejam abaixo a planilha resumo relativa ao Grupo 1:

Compra de energia (A - Energia - Grupo 1)	Notas/faturas/outros não aceitos pela DRJ - faturas 2013	(40.890,48)	
	Notas/faturas/outros não aceitos pela DRJ - faturas 2014	(24.527.823,00)	
	Notas/faturas/outros não aceitos pela DRJ - MCSO - faturas 2014	(20.388.582,17)	
	Provisão/Reversão Contábil e doc. Fiscais (Faturas, Notas de débitos/créditos)	(81.547.861,03)	(126.505.156,68)
	OBS.1: Notas fiscais eletrônicas aceitas pela FISCAL (-1.526.736.746,26)	-	
	OBS.2: Notas fiscais eletrônicas / Faturas aceitas pela DRJ [-12.241.883,58 (Outros) e - 58.335.898,40 (MCSO)]	-	

O recurso voluntário, neste ponto, não consegue demonstrar a composição dos R\$126.505.156,68 que faltariam para “fechar” o valor total correspondente ao Grupo 1 de contas relativas às compras de energia. Conforme já referido acima e dito pela Recorrente esse valor (R\$126 milhões) resultaria basicamente de três circunstâncias distintas: (i) ajustes contábeis decorrentes das particularidades do setor elétrico; (ii) situações específicas em que não há emissão de NFe de fornecedores; e (iii) emissão das notas fiscais a posteriori.

Objetivamente, a Recorrente aborda tão somente os itens (i) e (ii) – vide e-fls. 4.652/4.662. Quando discorre a respeito do item (i) “ajustes contábeis decorrente das particularidades do setor elétrico” (v. e-fls. 4.652/4.656) deduz-se que está falando dos R\$81.547.861,03 que aparecem na planilha acima sob a denominação de “Provisão/Reversão Contábil e doc. Fiscais (Faturas, Notas de débitos/créditos)”. Falo que se deduz porque o recurso não é claro neste ponto. Entretanto, apesar de dar uma verdadeira aula de como se processariam os registros contábeis de tais valores, não consegue demonstrar ou apontar efetivamente os respectivos registros/documentos de suporte para que pudéssemos validar os argumentos expendidos em tese. Ao contrário, se contradiz ao tentar exemplificar a forma de contabilização segundo o critério da competência contábil, senão vejamos (vide e-fls. 4.652):

Explica-se: em respeito ao princípio da competência contábil, a Recorrente deve registrar em sua contabilidade os custos com a energia elétrica adquirida para revenda no momento em que ocorre a sua disponibilização. Nesse momento, contudo, a Recorrente ainda não tem a informação precisa quanto à dimensão desse custo, uma vez que a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (“CCEE”) somente consegue proceder às liquidações de compra e venda de energia após um ou dois meses da sua disponibilização através do

sistema, quando os fornecedores de energia conseguem emitir as respectivas notas fiscais.

Mais à frente no recurso, a contradição (vide e-fls. 4.656):

(...) Da mesma forma, haverá situações em que ajustes financeiros (i.e., custos relacionados diretamente à aquisição de energia elétrica, mas que não correspondem à efetiva operação com energia, como será explicado adiante) referentes a 2013 apenas serão registrados, e terão seus respectivos custos lançados, em 2014, em respeito ao período da competência contábil.

Para exemplificar o acima exposto, a Recorrente reapresenta em anexo a este Recurso Voluntário cópia de documentos suporte referente a custos para aquisição de energia oriunda de Itaipu, negociada com a Centrais Elétricas Brasileiras S/A – Eletrobrás, que representam o montante de mais de R\$ 60 milhões. Referidos custos, apesar de referentes a faturas emitidas no ano-calendário de 2013, apenas tiveram seus reflexos contábeis e fiscais no ano-calendário de 2014, conforme se verifica dos documentos anexos (i.e., faturas e planilhas com os respectivos registros contábeis - doc. 03 do recurso voluntário e doc. 05, parte 7 da impugnação – fls. 3285, 3286 e 3287).

No exemplo acima, a Recorrente cita o caso de notas fiscais que teriam sido emitidas em 2014 mas que se refeririam a custos incorridos em 2013. Ora, se tais custos foram provisionados em 2013, haja vista a disponibilização da energia adquirida no respectivo ano, não faz sentido a alegação da Recorrente de que tais custos “*apenas serão registrados, e terão seus respectivos custos lançados, em 2014, em respeito ao período da competência contábil*”. De acordo com a lógica desenvolvida pela Recorrente em relação às peculiaridades de contabilização próprias do setor de energia elétrica, tais custos deveriam ser registrados contábil e fiscalmente no ano calendário de 2013, e não em 2014. **Portanto, tais exemplos não servem para justificar ou serem considerados como custos do ano calendário de 2014.**

De qualquer forma, apesar das incongruências apresentadas pelo recurso, adotaremos os mesmos critérios utilizados pela DRJ, diligente que foi em sua extensiva análise, para decidir a demanda a partir das provas e documentos anexados aos autos, buscando sempre uma decisão que seja a mais justa/adequada, independentemente das fragilidades encontradas que, ao nosso ver, vêm sendo determinantes, desde a fase de auditoria, para trazer o processo até esta fase processual sem um desfecho que seja favorável às partes.

Voltando ao recurso voluntário, especificamente em relação ao item (ii) acima citado (“*situações específicas em que não há emissão de NFe de fornecedores*”), a Recorrente, “a título exemplificativo”, destaca as seguintes transações:

a) Contrato de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado (“CCEAR”)

Tais valores dizem respeito a custos que não representariam efetiva operação com energia elétrica, não havendo, portanto, segundo a Recorrente, a necessidade de emissão de notas fiscais, mas apenas faturas, recibos ou outros documentos comerciais. Cita o exemplo da nota de débito nº 101/2014, formalmente emitida pelo Porto Pecém Geração de Energia S.A. em 03.11.2014, com relação ao fornecimento de energia ocorrido em setembro de 2014 (cita docs. de e-fls. nº 3.224 dos autos e doc. 04 do recurso voluntário).

Ocorre que, mais uma vez, a Recorrente não esclarece qual o valor total envolvido neste item nem tampouco onde estariam inseridos nos R\$126 milhões que se intenta comprovar através das contas do Grupo 1. Deduz-se, mais uma vez, que tais valores estejam contidos nos R\$81.547.861,03 relativos a “Provisão/Reversão Contábil e doc. Fiscais (Faturas, Notas de débitos/créditos).

A decisão recorrida não acatou as alegações da Recorrente no ponto, vide abaixo:

*Em relação aos contratos de CCEAR, observa-se que foram juntadas notas de débito e de crédito, a partir da fl. 2913, mas não foram juntadas as notas fiscais, portanto, não podem ser aceitas. **Ressalte-se que a dispensa de emissão de documento fiscal citada acima apenas se aplica para uso de sistema de transmissão e de conexão.** As notas de débito que foram apresentadas e não foram acatadas estão listadas às fls. 4.574/4.578. Ressalte-se que as Notas de crédito são estornos das notas de débito. (grifei)*

O recurso voluntário passou ao largo em relação ao decidido pela DRJ, limitando-se, fundamentalmente, a repetir as alegações já trazidas quando da impugnação para, ao final aduzir que “*Não há razão, portanto, para se questionar a legitimidade dos referidos custos*”. Tal assertiva assemelha-se a uma mera “opinião” a respeito do decidido pela DRJ, não acrescentando nada que possa ser determinante para alterar o entendimento da decisão recorrida, razão pela qual nego provimento ao recurso no ponto.

b) Liquidações ocorridas na CCEE referente ao Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits de energia (“MCSD”)

Neste ponto, a Recorrente alega que a DRJ não teria aceito como válidos os custos referentes a notas fiscais emitidas em períodos diversos ao autuado (vide abaixo excerto do acórdão recorrido, e-fls. 4.605).

O contribuinte junta as Notas de Liquidação da apuração dos valores a liquidar das cessões do MCSD –CCEE (NLC) e as respectivas Notas fiscais emitidas pela própria Ampla quanto à MCSD (DOC 7 – fls. 3775/3801)- Conta G515412000. Não foram aceitas as Notas emitidas em períodos diversos do autuado.

Argui que “*uma análise mais detida dos documentos apresentados demonstra que as notas fiscais rejeitadas pela DRJ, em que pese terem sido formalmente emitidas posteriormente ao ano-calendário de 2014, se referem inequivocamente a custos incorridos e contabilizados ao longo do ano-calendário de 2014*”. E cita como exemplo a NFe n.º 12055, emitida em 25.08.2015 (v. e-fls. 3.797 dos autos e doc. 05 do recurso). O mesmo ocorreria em relação às notas fiscais n.º 12060 (também emitida em 25.08.2015, mas referente a outubro de 2014), n.º 12438 (emitida em 20.10.2015, mas referente a novembro de 2014) e n.º 12061 (também emitida em 25.08.2015, mas referente a dezembro de 2014) – (fls. 3.798, 3.799 e 3.801 dos autos e doc. 05 do presente recurso).

Juntamente com as notas fiscais foram anexadas as respectivas Notas de Liquidação da Apuração dos Valores a Liquidar das Cessões do MCSD – CCEE (NLC) – vide e-fls. 4.749, 4.753, 4.757 e 4.761.

Desta feita, estão sendo aceitos os respectivos documentos para restabelecer as glosas relativas às notas fiscais apontadas (v. e-fls. 3.775/3.801), **emitidas em 2015 (cujas notas de liquidação reportam-se a 2014), no importe total de R\$27.601.016,37** (v. e-fls. 4.747/4.763).

NOTA FISCAL	EMIÇÃO	VALOR	MÊS OBJETO DA LIQUIDAÇÃO
12.055	25/08/2015	6.558.815,60	setembro-14
12.060	25/08/2015	6.859.823,68	outubro-14
12.438	20/10/2015	6.969.942,89	novembro-14
12.601	25/08/2015	7.212.434,20	dezembro-14
		27.601.016,37	

c) Ajustes de exposições financeiras decorrentes da compra de energia elétrica

Neste ponto, discorre que são valores estornados através de notas de débito emitidas pela Recorrente. O acórdão recorrido, ao analisar a documentação apresentada, concluiu tratar-se de valores de ressarcimento a favor da Ampla, ou seja, de ajuste a crédito da despesa/custo, estorno como esclareceria o contribuinte, portanto, não poderiam ser consideradas na comprovação da linha 40 MATERIAL APLICADO NA PRODUÇÃO.

Neste caso, mesmo em se tratando de valores a crédito da Recorrente, entendo que os respectivos valores deveriam ser considerados para efeito da composição do saldo do código 40 do Registro L210 da ECF.

Entretanto, da forma como foi estruturada a defesa, tais valores não influenciam a análise, pois neste ponto estamos tentando identificar, em relação ao Grupo 1 de custos, apontados pela própria Contribuinte, tão somente os valores que integrariam os R\$126 milhões faltantes para inteirar o total dos custos do referido agrupamento de contas.

Tais valores também não foram demonstrados pela Recorrente de forma objetiva, mais uma razão para que não sejam considerados na análise.

Em resumo, relativamente ao GRUPO 1 de contas, propomos que sejam aceitos apenas R\$27.601.016,37 atinentes às liquidações ocorridas na CCEE referentes ao mecanismo de compensação de sobras e déficits de energia (“MCSD”).

2.4) Grupo 2: Contas Contábeis ativas de custos relacionados com a compra de energia para revenda

O Grupo 2, segundo a Recorrente, seria composto por 8 (oito) contas contábeis, referentes a outros custos diretos com compra de energia elétrica, que não seriam amparados pela emissão de documentos fiscais pelos fornecedores, conforme determinaria o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico. A composição individualizada das contas contábeis que compõem o Grupo 2 se encontra na Planilha Suporte (doc. 02, v. e-fls. 4.733), e pode ser assim resumida:

GRUPO 02 - CONTAS CONTÁBEIS DE CUSTOS COM COMPRA DE ENERGIA PARA REVENDA (Outros Documentos comprobatórios)					Saldo Dez/2014
Sub Grupo	Conta Aneel (em vigor em 2014)	Conta Operativa (interna)	Conta Referencial ECF	Descrição	
(A) ¹⁶	615.05.1.5.4 1	G515419200	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-oper com En EL-EER	2.106.890,60
(B) ¹⁷	615.05.1.5.4 1	G515412001	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-oper com En EL-Comp Rev-Cond Virtual	- 35.752.907,65
(B)	615.05.1.5.4 0	G515400000	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-En El Comp Rev-CP	331.957.803,83
(B)	615.05.1.5.4 0	G515400002	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Desp.Risco Hidrológico	195.739.499,15
(B)	615.05.1.5.4 0	G515400003	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Desp.Expos.Involuntária	860.284.629,24
(C) ¹⁸	615.05.1.5.4 0	G515400012	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-(-)Recup.Desp.Risco Hidrológico	- 98.464.572,34
(C)	615.05.1.5.4 0	G515400015	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-(-)Recup.Desp.Térmicas	- 76.301.059,47
(C)	615.05.1.5.4 0	G515400013	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-(-)Recup.Desp.Expos.Involuntária	- 683.166.549,78
Saldo total Somatório de: + Lançamentos de provisões contábeis (princípio da competência) - Bloco F100 do EFD-Contribuições; e (-) Lançamento de estornos de provisões contábeis e ajustes (notas de débitos) - Bloco M110-AJUSTES do EFD-Contribuições					496.403.733,58

Os encargos de energia de reserva, no valor de R\$2.106.890,60 foram reconhecidos pela decisão recorrida por conta da apresentação do doc. de e-fls. 3.882, que comprovaria o pagamento, razão pela qual não nos deteremos no ponto.

Em relação a este grupo de contas, a decisão recorrida reconheceu tão somente as notas fiscais abaixo, no valor total de R\$849.410.384,66. As referidas notas fiscais foram inseridas no doc. 10 da impugnação (v. e-fls. 3.883/3.912).

Nº DA NF	EMIÇÃO NF	VALOR
8883	11/03/2014	129.086.057,72
99098	29/04/2014	251.713.118,54
9168	15/05/2014	261.490.253,65
9293	16/06/2014	117.313.017,33
9461	31/07/2014	32.176.300,45
8769	05/02/2014	57.631.636,97
		849.410.384,66

A DRJ, também neste caso, reconheceu tão somente as notas fiscais emitidas em 2014. Como o valor total reconhecido (R\$849 milhões) teria sido inferior ao valor total das contas retificadoras, a DRJ não confirmou qualquer valor em relação ao Grupo 2.

No recurso voluntário, a Recorrente repete os mesmos termos da impugnação ao discorrer sobre os conceitos de condomínio virtual, risco hidrológico, exposição voluntária e aquisição de energia no mercado de curto prazo (MCP). Tais custos foram tratados em conjunto pela Recorrente.

Segundo a Recorrente, ao considerar todos os custos incorridos e os valores recuperados de acordo com os mecanismos de contabilização próprios do setor elétrico (descasamento contábil ajustado através de mecanismos contábeis de constituição e reversão de provisões mensais), o saldo final dos custos registrados exclusivamente nas contas do Grupo 2

(excluído apenas o valor de Encargo de Energia de Reserva - EER) registrado em 2014 teria sido de R\$494.296.842,98, conforme ilustrado na tabela abaixo:

MCP (B - Energia liquidação CCEE - Grupo 2)	Notas fiscais eletrônicas de liquidação aceitas pela análise DRJ (dez/13 - mai-14)	834.437.514,29	1.352.229.024,57
	Notas de liquidação NÃO aceitas pela análise DRJ (jun/14 - nov-14)	293.350.199,50	
	Provisão/Reversão Contábil	224.441.310,78	
Recuperação de despesas (C - Energia Liquidação - Grupo 2)	Lançamentos aceitos pela análise DRJ	(857.932.181,59)	(857.932.181,59)
	Lançamentos NÃO aceitos pela análise DRJ	-	
TOTAL			494.296.842,98

Em relação ao reconhecimento apenas parcial dos custos relativos a este grupo, efetivado pela DRJ, assim se manifestou a Recorrente:

Isso quer dizer que, apesar de ter reconhecido a legitimidade dos referidos custos e da documentação acostada aos autos, a DRJ não apenas deixou de aceitar como válidos os custos referentes a notas fiscais referentes a aquisição de energia no MCP emitidas pela Recorrente em períodos diversos ao autuado (2014), como também não computou para fins de recomposição e verificação dos custos objeto do lançamento os valores dos custos cujas notas fiscais foram aceitas.

Não obstante, e com as devidas vênias, tal qual ocorreu com relação ao MCS D, o acórdão da DRJ parece ter desconsiderado que as referidas notas fiscais, em que pese terem sido formalmente emitidas posteriormente ao ano-calendário de 2014, se referem inequivocamente a custos incorridos e contabilizados ao longo do ano-calendário de 2014.

Os documentos e demonstrativos que lastreariam as arguições da Recorrente neste ponto estão anexados aos autos às e-fls. 3.883/3.912. Com o recurso voluntário (vide e-fls. 4.764/4.811) foram ainda anexadas, novamente, as notas fiscais relativas aos meses de junho a setembro de 2014 (que não foram admitidas pela DRJ porque emitidas em 2015) bem assim as relativas aos meses de novembro e dezembro, **emitidas em 17/12/2018 (que não constam da impugnação)**. Também foram juntados os sumários executivos extraídos da CCEE relativos a esses meses, conforme as telas abaixo referentes ao mês de junho de 2014:

Quadro 1 - SUM001

Agente: AMPLA
CNPJ do Agente: 33050071000158
Evento: 2014_06 - CONTABILIZAÇÃO

Perfil de Agente		
AMPLA	Garantia Física Total - TGFIS a,w,r - (MWh)	
	Geração Total - TGG a,s,r,w - (MWh)	
	Consolidação do Resultado do MRE - MRE a,s,r,w - (MWh)	
	Consumo da Geração - TGGC a,s,r,w - (MWh)	
	Consumo Total - TRC a,s,r,w - (MWh)	961.153,550
	Contratação Líquida - PCL a,s,w,r - (MWh)	-946.046,231
	Contratos de Venda Total - (MWh)	0,000
	Contratos de Compra Total - (MWh)	946.046,231
	Compensação do MRE - COMPENSAÇÃO_MRE a,m - (R\$)	

Perfil de Agente		
AMPLA	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	-22.534.566,19
	Total de Ajustes de Exposições Financeiras - TAJ_EF a,m - (R\$)	30.227.824,75
	Total de Encargos Consolidados - ENCARGOS a,m - (R\$)	-6.265.857,29
	Efeito da Contratação de Cotas de Garantia Física - ECCGPa,m - (R\$)	-13.754.045,13
	Efeito da Contratação de Comercialização de Energia Nuclear- ECEN a,m (R\$)	1.489.454,95
	Total de Ajustes referente ao Alívio Retroativo - TAJ_AR a,m - (R\$)	0,00
	Efeito da Contratação por Disponibilidade - ECD a,m - (R\$)	2.849.014,80
	Ajuste Decorrente de Recontabilizações - AJU_RECON a,m - (R\$)	-7.800.943,76
	Ajuste Decorrente do MCSD Ex-Post - MCSD_XP a,m - (R\$)	
	Resultado Preliminar - RES_PRE a,m - (R\$)	-15.789.107,87
	Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)	-15.789.107,87
	Valor do Ajuste do Rateio da Inadimplência dos Agentes Desligados Sem Sucessão - AJU_INAD_DSS a,m (R\$)	0,00

Quadro 4 - SUM001

Agente: AMPLA
CNPJ do Agente: 33050071000158
Evento: 2014_06 - CONTABILIZAÇÃO

Valor a liquidar pelo agente - V_TOT_LIQUI a,m - (R\$) -27.976.782,33

Assim como fizemos quando da análise das Liquidações ocorridas na CCEE referente ao Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits de Energia (“MCSD”), também desta feita aceitaremos os documentos apresentados pela Recorrente para restabelecer as glosas relativas às notas fiscais apontadas relativamente a este ponto, **emitidas em 2015 (cujas notas de liquidação reportam-se a 2014), no importe total de R\$86.962.600,79.**

Nº DA NF	DATA DE EMISSÃO	VALOR	FOLHA DO PROC	MÊS DE LIQUIDAÇÃO
12.069	26/08/2015	22.534.564,97	3.907	jun/14
12.070	26/08/2015	28.828.239,59	3.908	jul/14
12.086	26/08/2015	14.316.699,36	3.909	ago/14
12.075	26/08/2015	21.283.096,87	3.910	set/14
		86.962.600,79		

Não admitimos as notas fiscais relativas aos meses de novembro e dezembro pois, além de terem sido emitidas tão somente em dezembro de 2018 (portanto, quatro anos após os respectivos fatos geradores), seus valores não coincidem com as notas de liquidação das contabilizações do mercado de curto prazo da CCEE (NLC), vide e-fls. 4.795/4.797 e 4.802/4.804.

Registre-se que a DRJ considerou apenas as notas fiscais emitidas em 2014, aí incluída a de nº 8.769, emitida em 05/02/2014, mas relativa a liquidação efetuada em dezembro de 2013, no valor de R\$57.631.636,97. Como estamos considerando todos os valores cuja liquidação se refere ao período fiscalizado, esta nota fiscal, relativa a 2013, não pode ser computada para efeito de apuração dos custos do Grupo 2. Abaixo relacionamos os documentos aceitos neste voto:

Nº DA NF	DATA DE EMISSÃO	VALOR	FOLHA DO PROC	MÊS DE LIQUIDAÇÃO
8.883	11/03/2014	129.086.057,72	3.902	jan/14
9.098	29/04/2014	251.713.118,54	3.903	fev/14
9.168	15/05/2014	261.490.253,65	3.904	mar/14

9.293	16/06/2014	117.313.017,33	3.905	abr/14
9.461	31/07/2014	32.176.300,45	3.906	mai/14
12.069	26/08/2015	22.534.564,97	3.907	jun/14
12.070	26/08/2015	28.828.239,59	3.908	jul/14
12.086	26/08/2015	14.316.699,36	3.909	ago/14
12.075	26/08/2015	21.283.096,87	3.910	set/14
12.439	20/10/2015	58.897.713,61	3.911	out/14
20.695	17/12/2018	67.232.120,89	4.795	nov/14
20.696	17/12/2018	131.375.847,84	4.802	dez/14

TOTAL aceito neste voto 937.639.062,09

Os documentos realçados em amarelo não foram aceitos

No total, portanto, serão considerados R\$937.639.062,09, relativos às notas de liquidação das contabilizações do mercado de curto prazo da CCEE (NLC); faltariam ainda, segundo a própria Recorrente, a confirmação de R\$224.441.310,78, relativos ao mecanismo de “Provisão/Reversão Contábil”, conforme a tabela reproduzida novamente abaixo:

MCP (B - Energia liquidação CCEE - Grupo 2)	Notas fiscais eletrônicas de liquidação aceitas pela análise DRJ (dez/13 - mai-14)	834.437.514,29	1.352.229.024,57
	Notas de liquidação NÃO aceitas pela análise DRJ (jun/14 - nov-14)	293.350.199,50	
	Provisão/Reversão Contábil	224.441.310,78	
Recuperação de despesas (C - Energia Liquidação - Grupo 2)	Lançamentos aceitos pela análise DRJ	(857.932.181,59)	(857.932.181,59)
	Lançamentos NÃO aceitos pela análise DRJ	-	
TOTAL			494.296.842,98

Ocorre que, assim como na impugnação, o recurso voluntário limitou-se a expor o funcionamento do mecanismo contábil de constituição e reversão de provisões que é adotado por força do “descasamento contábil ajustado” de parte dos custos que integrariam o Grupo 2. Vide abaixo como se manifesta a Recorrente no ponto:

Por fim, é importante ressaltar que, tal qual ocorre no **Grupo 1**, os custos do **Grupo 2** também passam por um breve período de descasamento contábil ajustado através de **mecanismos contábeis de constituição e reversão de provisões mensais, cujo saldo também compõe os custos registrados no Grupo 2, conforme já explicado acima.**

Lembrando: em respeito ao princípio da competência contábil, a Recorrente deve contabilizar os custos no momento em que estes são incorridos. Ocorre que neste momento, a Recorrente ainda não tem a informação precisa quanto à dimensão dos custos a serem contabilizados, uma vez que sua apuração depende de liquidação pela CCEE, o que só ocorre após um ou dois meses.

A título de exemplo, vale observar o despacho CCEE nº 3.968, de 30 de setembro de 2014 (anexado no doc. 11 da Impugnação – fls. 3913/4038), que informa a aprovação de repasses referentes às competências de julho e agosto de 2014, que apenas foram disponibilizados à Recorrente em outubro de 2014. Veja-se:

(...)

Outro exemplo nesse sentido pode ser verificado abaixo, em relação a determinados custos de MCP cujas respectivas provisões dos valores estimados foram registradas na contabilidade da Recorrente no ano-calendário de 2014, em dezembro, em respeito ao princípio da competência contábil, mas cujas liquidações pela CCEE apenas ocorreram em janeiro do ano seguinte, quando os respectivos documentos fiscais foram lançados pela Recorrente, acompanhados do registro de reversão das provisões contabilizadas no ano anterior. Veja-se:

(...)

Por esta razão, nesse primeiro momento a Recorrente contabiliza provisões feitas com base em estimativas internas realizadas com o objetivo de determinar, com a maior proximidade possível, o valor que será efetivamente liquidado nos meses seguintes.

Após um ou dois meses, a CCEE disponibiliza às empresas de energia relatórios com os valores das liquidações. A partir daí a Recorrente reconhece os respectivos custos e reverte a provisão reconhecida nos meses anteriores.

Mensalmente, a provisão reconhecida no mês anterior é revertida e constituída nova provisão. Esse mecanismo de constituição e reversão da provisão – frise-se, feito em respeito ao princípio da competência – é realizado para que os custos já efetivamente formalizados, tenham sua provisão estornada e a nota devidamente contabilizada.

A Recorrente não consegue, de maneira clara e objetiva, demonstrar ou mesmo indicar os lançamentos e respectivos documentos de suporte que albergariam tais valores. Assim, não resta outra alternativa a este julgador, assim como já havia sido feito pela DRJ, senão desconsiderar os R\$224.441.310,78 no câmputo das contas do Grupo 2. Em resumo, em relação a esse Grupo 2, teríamos custos aceitos da ordem de R\$937.639.062,09, a serem deduzidos das contas redutoras que já haviam sido aceitas pela DRJ no importe de R\$857.932.181,59. **O valor líquido, portanto, a ser considerado no câmputo do código 40 do Registro L210 da ECF, relativos ao Grupo 2 de contas, é de R\$79.706.880,50.**

2.5) Grupo 3: Contas Contábeis relacionadas aos demais custos operacionais

Segundo a Recorrente, o Grupo 3 é formado por 8 (oito) contas contábeis, referentes a outros custos operacionais que não a compra de energia elétrica, como, por exemplo, despesas com uso e conexão da rede de transmissão e distribuição e encargos do setor elétrico, e, portanto, considerados como insumos necessários à atividade fim da empresa.

A composição individualizada das contas contábeis que compõem o Grupo 3 se encontraria na Planilha Suporte (doc. 02, v. e-fls. 4.733), e pode ser assim resumida:

GRUPO 3 - CONTAS CONTÁBEIS DEMAIS CUSTOS OPERACIONAIS - INSUMOS (Nfe/Faturas/NFse/Notas de Serviços, recibos, boletos etc.)					Saldo Dez/2014
Sub-Grupo	Conta Aneel (em vigor em 2014)	Conta Operativa (interna)	Conta Referencial ECF	Descrição	
(A) ²⁴	615.05.1.5.42	G515421000	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Enc Uso Rede Elet-Out Emp	121.710.684,78
(A)	615.05.1.5.42	G515421001	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Enc Uso Rede Elet-CUSD	92.892.853,81
(A)	615.05.1.5.42	G515426000	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Transporte Itaipu	8.058.946,25
(A)	615.05.1.5.42	G515426100	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Conexão	9.996.473,30
(B) ²⁵	615.05.1.5.42	G515424000	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Encargo Serviço Sistema - ESS	- 579.160,98
(B)	615.05.1.5.42	G515424004	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Desp.ESS-Seg.Energética	- 58.631.083,77
(C) ²⁶	615.05.1.5.42	G515424014	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet(-)Recup.Desp.ESS-Seg.Energética	58.628.177,03
(E) ²⁷	615.05.1.1.91	G511911000	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Arrend e Alug-Edif e Salas	1.039.587,78
Saldo total Somatório de: + Registros de notas fiscais e/ou faturas de uso da rede / transporte Itaipu / conexão - Bloco C500 do EFD-Contribuições; + Registros de notas fiscais de serviços - Bloco A100 do EFD-Contribuições; + Lançamentos de provisões contábeis (princípio da competência) - Bloco F100 do EFD-Contribuições; (-) Lançamento de estornos de provisões contábeis e ajustes (notas de débitos) - Bloco M110-AJUSTES do EFD-Contribuições					233.116.478,20

O recurso voluntário argui que referidos custos eram acobertados por notas de débitos e, em alguns casos, notas fiscais, que teriam sido anexadas à impugnação (doc. 05 da impugnação – fls. 490/3630). Ainda segundo a Recorrente, a DRJ teria aceito a maior parte dos documentos apresentados na impugnação relativas aos custos contabilizados nas contas do Grupo 3, conforme a planilha abaixo:

Encargos (A - Rede básica / conexão / outros - Grupo 3)	Notas/faturas/outros não aceitos pela DRJ - faturas 2014	6.195.371,58	23.774.498,19
	Provisão/Reversão Contábil e doc. Fiscais (Faturas, Notas de débitos/créditos)	17.579.126,61	
	OBS.: Notas fiscais eletrônicas / Faturas aceitas pela DRJ (-208.884.459,95)	208.884.459,95	208.884.459,95
TOTAL			232.658.958,14

Abaixo reproduzo as alegações da Recorrente no ponto:

No entanto, em que pese a explicação da Recorrente quanto à desnecessidade, ou mesmo o não cabimento de emissão de notas fiscais com relação a tais custos, a DRJ não aceitou outros diversos documentos apresentados pela ora Recorrente sob a justificativa de que os mesmos não teriam sido acompanhados das notas fiscais e que não permitiam saber a que se referem os respectivos custos, impossibilitando a análise da de dedutibilidade e direito a crédito de não cumulatividade. Na sequência, a DRJ apresenta a seguinte planilha com uma lista exemplificativa dos documentos não aceitos (fls. 4.604):

(...)

Mais uma vez, e com as devidas vênias, a DRJ parece ter procedido a uma análise apenas superficial das informações e documentos apresentados pela Recorrente, em total descon sideração à realidade e particularidades do setor elétrico.

A título de exemplo, pode-se citar os custos relacionados à transmissão, objeto da conta operativa nº G515421000, como é o caso daqueles acima mencionados que têm como “fornecedor” a ONS – Operador Nacional do Sistema. Referidos custos foram devidamente acobertados por notas de débito, conforme autorizado pela

legislação vigente à época (Convênio Confaz ICMS nº 117/04), e foram devidamente registrados no bloco C500 da EFD- Contribuições e listados na Planilha de Conciliação apresentada juntamente com a impugnação da empresa, juntamente com o indicativo da localização dos respectivos documentos comprobatórios anexados à impugnação (vide docs. 04 e 05 da impugnação).

Ao contrário do alegado pela DRJ, os referidos documentos possuem descrição suficiente para demonstrar a natureza dos referidos custos e demonstrar sua legitimidade. A título de exemplo, verifica-se abaixo o recibo provisório de serviço – RPS nº 10.963 emitido pela ONS contra a Recorrente (fls. 538 dos autos e doc. 08 do presente recurso):

Da mesma forma, a Recorrente anexa a este Recurso Voluntário cópias de algumas outras notas fiscais eletrônicas e faturas de valores relevantes, que já se encontram anexas ao presente processo, e que igualmente são suficientes para justificar a legitimidade dos custos em questão. (doc. 09)

Já o Encargo de Serviço de Sistema ("ESS", contas operativas nº G515424000,

G515424004 e G515424014) é apurado e pago no âmbito da CCEE. O ESS tem por objetivo custear os serviços prestados aos usuários do Sistema Interligado Nacional ("SIN"), que compreendem os custos decorrentes da geração despachada por segurança energética, restrições operativas e serviços ancilares.

Os valores do ESS são definidos em base mensal, considerando o resultado do processo de contabilização da CCEE (doc. 11 da impugnação – referente à conta operativa nº G515424014, registrada no Subgrupo (C)). Além dos referidos despachos da CCEE, a Recorrente anexou à Impugnação uma Planilha com sumário da liquidação realizada pela CCEE e Nota de liquidação do Bradesco (doc. 10 da impugnação – referente às contas operativas nº G515424000 e G515424004, registradas no Subgrupo (B)).

Conforme já explicado acima, estas três contas operativas se referem a custos e recuperação de despesas relacionados no Grupo 2. Exatamente por essa razão, os documentos comprobatórios são os mesmos apontados para os custos do Grupo 2.

Por fim, o presente lançamento questiona, ainda, os custos lançados na conta operativa nº G511911000, que se refere a pagamentos de contratos aluguel e arrendamento de imóveis ligados ao custo de distribuição da energia, como, por exemplo, lojas de atendimento e polos operacionais instalados em determinados clientes. (doc. 12 da impugnação – fls. 4039/4189 dos autos)

Quanto a esse ponto, a DRJ afirma que “esses custos não foram glosados pela fiscalização já que não compõem a linha 40 Material Aplicado na Produção de serviços” e, por tal razão, sequer aprecia a documentação trazida pela Recorrente.

Ocorre que, conforme se verifica da Planilha Suporte (doc. 02 do presente recurso), a conta operativa nº G511911000 efetivamente compõe o Código 40 do Registro L210 da ECF considerado pela fiscalização e, portanto, deve ter sua análise levada em consideração.

Nesse sentido, a análise da documentação já apresentada pela Recorrente em sua impugnação é mais do que suficiente para demonstrar a natureza dos referidos custos e comprovar a sua legitimidade.

Por fim, vale ressaltar que também os custos do Grupo 3, tal qual ocorre em relação aos Grupos 1 e 2, passam por um breve período de descasamento contábil ajustado através de mecanismos contábeis de constituição e reversão de provisões mensais, cujo saldo também compõe os custos registrados no Grupo 3, conforme já explicado acima.

A fim de ilustrar melhor o mecanismo, a Recorrente apresenta abaixo print dos registros contábeis referentes a determinados custos com encargos do setor elétrico cujas respectivas provisões dos valores estimados foram registradas na contabilidade da Recorrente no ano-calendário de 2014, em dezembro, em respeito ao princípio da competência contábil, mas cujas liquidações pela CCEE apenas ocorreram em janeiro do ano seguinte, quando os respectivos documentos fiscais foram lançados pela Recorrente, acompanhados do registro de reversão das provisões contabilizadas no ano anterior. Veja-se:

(...)

Diante do exposto, não restam dúvidas de que, apesar de não terem sido considerados pela fiscalização na apuração e no lançamento dos valores exigidos a título de IRPJ e CSLL, os custos alocados no Grupo 3 evidentemente compõem o custo da energia fornecida pela Recorrente, sendo, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL e passíveis de creditamento como insumos para fins da apuração do PIS e COFINS.

Já a decisão recorrida, no ponto, assim está fundamentada:

Quanto às contas do GRUPO 3, o contribuinte informa que é formado por outros custos operacionais que não a compra de energia elétrica. Os custos com redes de transmissão são objeto de notas de débito juntadas no doc 05.

A lista com a documentação confirmada consta às fls. 4.537/4.551, com a indicação da folha em que a documentação foi juntada e a rubrica contábil informada pelo contribuinte.

O contribuinte aponta que o encargo de serviço de sistema (ESS) é definido em base mensal considerando o resultado do processo de contabilização da CCEE (doc. 11 – referente à conta operativa nº G515424014). Além dos referidos despachos da CCEE, a Impugnante anexa à presente impugnação uma planilha com sumário da liquidação realizada pela CCEE e Nota de liquidação do Bradesco (doc. 10- referente às contas operativas nº G515424000 e G515424004).

Ocorre que os documentos juntados nos DOC 10 e 11 foram citados pelo contribuinte para confirmar os valores do Grupo 2. No DOC 10 (fls. 3884/3901) foram juntadas Notas de Liquidação das contabilizações do Mercado de Curto Prazo da CCEE e as Notas Fiscais respectivas (fls. 3.902/3912), já consideradas quando da análise do GRUPO 2.

No DOC 11 (FLS. 3913/4037) foram juntados despachos relativos à repasses às concessionárias, que conforme esclarecimento do contribuinte ao tratar do Grupo 2 seriam recuperação de custos.

Analisando as contas apontadas pelo contribuinte, observa-se que o saldo final é retificador, portanto, não altera o auto de infração.

615.05.1.5.42	G515424000	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Encargo Serviço Sistema - ESS	- 579.160,98
615.05.1.5.42	G515424004	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Desp.ESS-Seg.Energética	- 58.631.083,77
615.05.1.5.42	G515424014	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet(-)Recup.Desp.ESS-Seg.Energética	58.628.177,03

Cita ainda que os custos com contratação de serviços de terceiros são suportados com a emissão de nota fiscal de serviço, conforme registro no bloco A100 da EFD – contribuições e que a lista está na Planilha de conciliação (doc. 04) e que a conta operativa G511911000 se refere aos custos com pagamentos de contratos de aluguel e arrendamento de imóveis (doc. 12).

Acrescenta que considerando o volume extenso de notas fiscais referentes a serviços de terceiros e custos com aluguel e arrendamento, e o fato de as mesmas terem sido analisadas e validadas pela fiscalização (que considerou referidos custos como insumos para fins de creditamento do PIS e COFINS) deixa de anexa-las à presente impugnação (deixando-as à disposição das autoridades julgadoras, para posterior apresentação, caso se julgue necessário).

Ocorre que esses custos não foram glosados pela fiscalização já que não compõem a linha 40 Material Aplicado na Produção de serviços. As demais linhas que representam custos não foram glosadas, conforme já esclarecido no início do voto.

Em relação às contas do Grupo 3, verificamos mais uma inconsistência do recurso voluntário. Quando da impugnação, a Recorrente apontou para o referido grupo de contas um total de R\$380.839.402,22, enquanto que no recurso voluntário este total seria de R\$233.116.478,20. A Recorrente poderia alegar que tal discrepância estaria relacionada ao erro cometido na sua impugnação ao tentar comprovar não somente os valores declarados no código 40 do Registro L210 da ECF, mas o total dos custos dos serviços vendidos, linha 66 do mesmo Registro. Entretanto, nada disse a respeito. Novamente, deixou a responsabilidade para melhor entender as suas razões para o próprio Julgador.

Outra inconsistência verificada neste ponto refere-se aos valores que a DRJ teria admitido quanto aos custos que comporiam o Grupo 3. Foram admitidos pela DRJ os custos constantes da planilha de e-fls. 4.537/4.551, que somam R\$236.096.614,48, enquanto que no recurso voluntário a Recorrente informa que teriam sido confirmados tão somente R\$208.884.459,95. Reproduzo abaixo, novamente, a planilha apresentada pela Recorrente:

Encargos (A - Rede básica / conexão / outros - Grupo 3)	Notas/faturas/outros não aceitos pela DRJ - faturas 2014	6.195.371,58	23.774.498,19
	Provisão/Reversão Contábil e doc. Fiscais (Faturas, Notas de débitos/créditos)	17.579.126,61	
	OBS.: Notas fiscais eletrônicas / Faturas aceitas pela DRJ (-208.884.459,95)	208.884.459,95	208.884.459,95
	TOTAL		232.658.958,14

Mesmo o total de encargos apontados acima na referida planilha (R\$232.658.958,14) não se coaduna com a outra planilha, que detalha tais valores discriminando-os por cada uma das 08 (oito) contas de forma individualizada, vide abaixo, que indica um total de R\$233.116.478,20:

GRUPO 3 - CONTAS CONTÁBEIS DEMAIS CUSTOS OPERACIONAIS - INSUMOS (Nfe/Faturas/NFse/Notas de Serviços, recibos, boletos etc.)					Saldo Dez/2014
Sub-Grupo	Conta Aneel (em vigor em 2014)	Conta Operativa (interna)	Conta Referencial ECF	Descrição	
(A) ²⁴	615.05.1.5.42	G515421000	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Enc Uso Rede Elet-Out Emp	121.710.684,78
(A)	615.05.1.5.42	G515421001	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Enc Uso Rede Elet-CUSD	92.892.853,81
(A)	615.05.1.5.42	G515426000	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Transporte Itaipu	8.058.946,25
(A)	615.05.1.5.42	G515426100	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Conexão	9.996.473,30
(B) ²⁵	615.05.1.5.42	G515424000	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet-Encargo Serviço Sistema - ESS	- 579.160,98
(B)	615.05.1.5.42	G515424004	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Desp.ESS-Seg.Energética	- 58.631.083,77
(C) ²⁶	615.05.1.5.42	G515424014	3.01.01.03.01.03	Com-Oper En Elet(-)Recup.Desp.ESS-Seg.Energética	58.628.177,03
(E) ²⁷	615.05.1.1.91	G511911000	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Arrend e Alug-Edif e Salas	1.039.587,78
Saldo total Somatório de: + Registros de notas fiscais e/ou faturas de uso da rede / transporte Itaipu / conexão - Bloco C500 do EFD-Contribuições; + Registros de notas fiscais de serviços - Bloco A100 do EFD-Contribuições; + Lançamentos de provisões contábeis (princípio da competência) - Bloco F100 do EFD-Contribuições; (-) Lançamento de estornos de provisões contábeis e ajustes (notas de débitos) - Bloco M110-AJUSTES do EFD-Contribuições					233.116.478,20

São muitas as inconsistências e, considerando que a DRJ já teria admitido valores maiores do que os indicados nas planilhas acima (em ambas), não vejo como dar provimento ao recurso no ponto.

2.6) Grupo 4: Contas Contábeis relacionadas aos demais custos operacionais considerados apenas para fins de IRPJ e CSLL

Segundo o recurso voluntário, o Grupo 4 se refere às demais 25 contas contábeis objeto do lançamento, que somam R\$ 500.469.910,51. A composição individualizada das contas contábeis que compoariam o Grupo 4 se encontra na Planilha Suporte (doc. 02), e pode ser assim resumida:

GRUPO 4a - Contas de Gastos Operacionais, entendendo-se como tais os custos e as despesas operacionais necessários às atividades da concessionária ou permissionária e à manutenção da respectiva fonte geradora da receita, tais como: operação e manutenção, serviços prestados a terceiros, administração, sistema de medição, e aqueles necessários à comercialização dos produtos e serviços, próprios ou de terceiros					Saldo Dez/2014
Conta Aneel (Plano de Contas em vigor em 2014)	Conta Operativa (interna)	Conta Referencial ECF	Descrição		
615.03.1.1.11	G311110000	3.01.01.03.01.03	Dist-Lin,Red,Sub-Custo	Oper-Material-Combustivel	12.894,93
615.03.1.1.11	G311110010	3.01.01.03.01.03	Dist-Lin,Rd,Sub-Cst	Op-Material-Combustivel Frota	155.047,07

(...)

615.05.1.1.92	G511923030	3.01.01.03.01.03	Com-Custo de Operacao-Seguros-Outros-D&O		2.046,61
615.05.1.1.98	G511980000	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-(-)Recup de Despesas		- 8.211.007,44
615.05.1.1.99	G511993000	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Outros-Custas Judiciais		64.601,47
615.05.1.1.99	G511994000	3.01.01.03.01.03	Com-Custo Oper-Outros-Cons Prop En EL		8.211.637,44
615.05.1.5.41	G515412010	3.01.01.03.01.03	Com-Com En EL-oper com En EL-Comp Rev-Furnas		- 14.271.621,33
Saldo total					- 7.598.051,73

GRUPO 4b - Perdas na Desativação de Bens e Direitos dentro do grupo 675 despesas não operacionais e subgrupo ADMINISTRAÇÃO.				Saldo Dez/2014
Conta Aneel (Plano de Contas em vigor em 2014)	Conta Operativa (interna)	Conta Referencial ECF	Descrição	
675.04.1.1	6750411010	3.01.01.03.01.03	Adm-Per Des Bens e Direitos	249.495,12

GRUPO 4c - Outras Despesas dentro do grupo 675 despesas não operacionais e subgrupo ATIVIDADES NÃO VINCULADAS À CONCESSÃO DO SERVIÇO PÚBLICO DE ENERGIA ELÉTRICA				Saldo Dez/2014
Conta Aneel (Plano de Contas em vigor em 2014)	Conta Operativa (interna)	Conta Referencial ECF	Descrição	
675.06.4.9	6750649112	3.01.01.03.01.03	At Ñ Vc Cc SPEE-Adm-Outras IFRIC12	507.818.467,12

As contas dos Grupo 4a e 4b se refeririam a custos que, embora não tenham relação direta com a atividade de distribuição de energia elétrica em si e, portanto, não sejam considerados para fins de PIS e COFINS, se referem a despesas indiretamente relacionadas às operações da empresa e, portanto, segundo a Recorrente, dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL. Referidas contas, contudo, aduz a Recorrente, representam um saldo negativo, já que o valor das despesas recuperadas teria ultrapassado o valor das demais despesas registradas nas referidas contas. Neste caso, mais uma impropriedade do recurso, pois no caso do item 4.b o valor alocado como custo é positivo (R\$249.495,12).

A controvérsia, entretanto, resume-se ao item 4.c, que aponta um valor de R\$507.818.467,12 relativo à conta operativa nº 6750649112. Segundo o recurso voluntário, essa conta não teve seu custo considerado para fins fiscais, pois representaria cerca de R\$ 507 milhões, que teriam sido revertidos fiscalmente através de ajustes na apuração do IRPJ e CSLL da Empresa. Esses ajustes se refeririam ao “IFRIC 12 – Service Concession Arrangements”, elaborada pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), e que diria respeito às regras de contabilização dos contratos de concessão, dentre eles as concessões de distribuição de energia elétrica, em convergência com as normas internacionais de contabilidade.

Aduz, ainda, a Recorrente, que os ajustes decorrentes dos registros do IFRIC 12 podem ser verificados na parte A do LALUR da ECF 2014 da Recorrente (doc. 13 da impugnação – fls. 4.190/4.192 dos autos).

Já a decisão recorrida, foi tão lacônica quanto a impugnação e o próprio recurso voluntário em relação ao ponto. Vejam como se manifestou o acórdão recorrido:

O contribuinte de fato efetuou ajuste de RTT, no entanto, é necessário que comprove que o valor ajustado não foi considerado pela fiscalização ou pela DRJ. Para isso deve discriminar e correlacionar os ajustes mensais com os valores das despesas, uma vez que não há dados suficientes que comprovem que o valor adicionado não consta nos valores acatados como despesa.

A decisão recorrida deixou bem claro, entretanto, a necessidade de a Recorrente “discriminar e correlacionar os ajustes mensais com os valores das despesas”, por considerar

que não haveria a comprovação de que o valor adicionado compusesse o montante dos custos acatados como despesa.

O recurso, no ponto, como já dissemos acima, é muito frágil, apesar de tratar de um valor bastante relevante em relação ao total de valores a ser comprovado (R\$507 milhões). A Recorrente limita-se a alegar que tais valores teriam sido incluídos no cômputo do Lucro Real a título de ajustes do RTT (Regime Tributário de Transição). Limitou-se a reproduzir o LALUR e um demonstrativo de cálculo dos ajustes a título de RTT. Reproduzo ambos abaixo:

ECF - IRPJ

Linh	Ordem	Número da linha origin	ID do registr	Códi gr	Descrição	Indicador do tipo de lançamento	Tipo de relacionam	Valor	Histórico	Detalhes
1	2	185.890	M300	2	Lucro Líquido Antes do IRPJ	L	4	269.310.356,70	Lucro líquido antes do IRPJ	Sim
2	3	185.891	M300	3	Ajuste do Regime Tributário de Transição ? RTT	L	3	68.416.387,77	Ajuste RTT	Sim
3	4	185.895	M300	4	Lucro Líquido Após ajustes do RTT	L		337.726.744,47		Sim
4	6	185.897	M300	6	Provisões Não Dedutíveis	A	1	69.895.834,09	Ajuste temporário	Sim
6	8	185.904	M300	8	Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	A	2	8.383.487,94	Adições permanentes	Sim
8	10	185.913	M300	9	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	A	4	28.472.183,03	Contribuição social sobre o lucro líquido	Sim
40	42	185.945	M300	41	Participações Não Dedutíveis	A	2	2.695.178,58	Participações Não Dedutíveis	Sim
95	97	186.009	M300	93	SOMA DAS ADIÇÕES (RPJ)	A		109.446.683,64		Sim
96	99	186.011	M300	95	(-)Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	E	1	38.849.116,87	Ajuste temporário	Sim
170	173	186.091	M300	168	SOMA DAS EXCLUSÕES (RPJ)	E		38.849.116,87		Sim
171	174	186.092	M300	169	LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	L	4	408.324.311,24		Sim
173	176	186.094	M300	171	LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	L	4	408.324.311,24		Sim
176	180	186.098	M300	175	LUCRO REAL	L	4	408.324.311,24		Sim

Apuração da empresa

	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
6 RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	216.811.316,86	(10.147.788,18)	(194.982.500,17)	(132.133.044,01)	(89.641.031,46)	31.313.536,88	(71.133.759,09)	260.760.344,23
Ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT	172.969,33	306.366.440,25	421.654.000,99	379.838.958,53	351.934.242,92	249.570.278,22	356.847.430,97	68.416.387,77
F311039000 Di-Ln,Rd,Sb-Rc Op En EI-Rc Op Rd EI-Receita Operac								(415.789.050,47)
F511040010 Com-Rec Op En EI-CVA Rec. Oper. Societário	(45.997.702,73)	(39.734.010,73)	(19.157.768,73)	(6.438.055,99)	(7.037.492,73)	(22.629.893,95)	1.138.498,65	(101.343.292,15)
F561211004 Com-(-)Trib e Contri Rec-Fed-DiL-COFINS-Societário	(18.232.005,54)	(34.760.373,11)	6.642.836,11	31.843.582,02	28.920.650,62	(17.311.429,10)	(36.086.743,30)	505.409,48
F561212004 Com-(-)Trib e Contri Rec-Fed-DiL-PIIS-Societário	(4.020.723,01)	(7.620.133,96)	1.394.397,92	6.866.441,51	6.232.861,92	(3.798.950,88)	(7.894.451,62)	43.657,81
F571330010 Com-(-)Enc Cons-Com En Elét.-CDE-CVA-Societário				0,19	0,19	0,19	0,19	0,19
F571340010 Com-(-)Enc Cons-CCC-CVA-Societário	794.727,50	837.237,50	879.747,50	922.257,50	964.767,17	1.007.276,84	1.049.786,51	1.092.296,18
G515419210 Com-Com En EL-CVA Des. Oper. Societário	167.851.223,94	167.468.159,94	206.000.294,94	115.994.389,90	86.998.655,87	78.181.144,10	194.207.121,14	382.266.494,26
G310519410 Com-Out Rec Fin-CVA Rec. Finance. Societário	(2.519.989,91)	(2.964.718,91)	(2.414.653,91)	(2.011.635,98)	(1.386.623,46)	(284.645,86)	1.837.231,38	3.551.921,07
G350519154 Com-Outras Desp. Financeiras-CVA- Societário	(2.869.123,03)	(1.691.698,03)	(3.211.272,03)	(3.436.273,03)	(3.448.089,69)	(3.777.778,97)	(4.800.894,22)	(7.459.914,25)
G350519212 Com-Outras Desp Finance IFRIC 12		224.831.977,55	231.530.439,19	233.616.788,44	237.711.756,27	214.700.405,90	203.426.529,90	201.082.130,52
G710649112 At Ñ Vo Co SPPE-Adm-Outras IFRIC 12	(176.300.477,84)	(212.711.479,31)	(267.590.530,00)	(329.174.846,94)	(373.602.769,38)	(428.179.145,74)	(458.478.787,28)	(507.918.467,12)
G750649112 At Ñ Vo Co SPPE-Adm-Outras IFRIC 12	176.300.477,84	212.711.479,31	267.590.530,00	329.174.846,94	373.602.769,38	428.179.145,74	458.478.787,28	507.918.467,12
G311550020 D-LRS-C Operação- Outras Amortizações SOC				2.481.463,97	2.977.756,76	3.474.049,85	3.970.342,34	4.466.635,13

Vejam que o somatório dos ajustes relativos ao RTT importou em R\$68.416.387,77 (no caso do IRPJ). Assim, o Contribuinte deveria ter laborado no sentido de demonstrar que o valor relativo ao IFRIC12, no importe de R\$507.818.467,12, estaria contido na apuração da adição realizada mas, no entender deste Julgador, não obteve sucesso.

Conforme a planilha apresentada acima pela Recorrente, os valores relativos ao IFRIC 12 em nada influenciaram no cômputo da adição, isso porque existem dois lançamentos de mesmo valor, porém um a crédito e outro a débito. Tais valores se anulam e não repercutem no total adicionado.

Portanto, além de a Recorrente não ter laborado uma linha sequer para rebater a fundamentação adotada pelo acórdão recorrido, há essa incongruência apontada no demonstrativo acima que fere de morte as alegações da Recorrente no ponto. **Por todo o exposto, nego provimento ao recurso também em relação a este item.**

Em resumo, admitiu-se neste voto o restabelecimento de glosas no total de R\$107.307.896,87, sendo R\$27.601.016,37 relativos ao Grupo 1 de contas e R\$79.706.880,50 concernentes ao Grupo 2.

Do Recurso de Ofício

O restabelecimento das glosas no total acima evidenciado influenciará o lançamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Registre-se que o recurso voluntário não teceu nenhuma linha acerca dos lançamentos de PIS e COFINS, que abrangem duas infrações: a primeira, decorrente da glosa das aquisições de bens para revenda no cálculo de crédito de não-cumulatividade e a segunda, por força da glosa do estorno de parte do crédito apurado referente às perdas de energia ocorridas durante o processo de distribuição (perdas não técnicas, ou comerciais), conforme previsão contida no § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Em relação à primeira infração, a decisão recorrida promoveu um ajuste na base de cálculo decorrente dos custos que foram admitidos apenas parcialmente por aquela primeira instância. Já a segunda infração foi totalmente cancelada pela decisão recorrida. Assim, os autos de infração de PIS e COFINS foram reduzidos aos seguintes valores históricos (sem os devidos acréscimos legais):

	PIS	COFINS
01/2014	1.444.992,58	6.655.723,41
02/2014	2.116.248,31	9.747.567,97
07/2014	477.891,11	2.201.172,35
12/2014	639.347,77	2.944.848,97

Já os autos de infração do IRPJ e da CSLL restaram assim fixados após a decisão recorrida (também em valores históricos):

PA	CSLL	IRPJ
2014	94.311.516,20	259.507.777,14

Portanto, para efeito do recurso de ofício, a análise se dará, primeiramente, em relação às glosas restabelecidas pela DRJ dos custos por ela confirmados após a análise da impugnação e que influenciará o lançamento dos quatro tributos exigidos. Em um segundo momento, o recurso de ofício deverá albergar tão somente o restabelecimento do estorno dos créditos apurados referentes às perdas de energia ocorridas durante o processo de distribuição (perdas não técnicas, ou comerciais), que influenciarão apenas o lançamento do PIS e da COFINS.

CSLL – redução de R\$25.684.913,03

IRPJ – redução de R\$71.346.980,66

PIS – redução de R\$9.984.410,44

COFINS – redução de R\$45.988.799,54

Em relação ao primeiro ponto do recurso de ofício, que diz respeito ao restabelecimento parcial das glosas de custos confirmadas pelo acórdão recorrido, nada há a ser questionado. A DRJ restabeleceu um total de R\$296.539.403,48 de custos.

Anotou a DRJ o seguinte:

O contribuinte junta no DOC 5 (FLS. 490/ 3.630) Notas Fiscais e Faturas, que foram confrontadas com a planilha Análise C500 apresentada também pelo contribuinte, sendo necessário observar que:

- Não foram considerados os documentos emitidos em período de apuração diverso do analisado;

- Não foram considerados os documentos que já foram aceitos pela fiscalização. O contribuinte já identifica os documentos na aba vínculo DOC 05/observação com a expressão: " JA CONSIDERADO NA PLANILHA FISCAL". Além dos documentos apontados pelo contribuinte foram identificados os documentos juntados às fls. 3.354, 3.613 e 3.614 e as Notas emitidas pela Centrais Eletricas Brasileira que já constavam do levantamento fiscal;

- A grande maioria dos documentos não se referem a notas fiscais visto que conforme Convênio ICMS 117/2004 que dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias em operações de transmissão e conexão de energia elétrica no ambiente da rede básica determinava em sua Cláusula segunda , inciso I que o agente transmissor de energia elétrica ficava dispensado da emissão de Nota Fiscal relativamente aos valores ou encargos pelo uso dos sistemas de transmissão, conforme abaixo reproduzido:

(...)

- Foram retificados os erros de transcrição cometidos pela fiscalização que foram apontados pelo contribuinte na impugnação;

-Alguns documentos foram juntados em duplicidade, no entanto, a aba ANALISE C500 apresentada pelo contribuinte que serviu de parâmetro para conferência dos documentos não continha as duplicidades identificadas dos documentos.

- Não foram apresentados os documentos para vários itens da aba ANALISE C500, portanto, não foram aceitos;

- Não foram aceitos os recibos provisórios, visto que não foi juntada a Nota de Serviço, e também não foram aceitos os boletos de cobrança, visto que além da ausência da nota, não permite saber a que se refere, o que impossibilita a análise de dedutibilidade e direito a crédito de não cumulatividade.

(...)

- Em relação aos contratos de CCEAR, observa-se que foram juntadas notas de débito e de crédito, a partir da fl. 2913, mas não foram juntadas as notas fiscais, portanto, não podem ser aceitas. Ressalte-se que a dispensa de emissão de documento

fiscal citada acima apenas se aplica para uso de sistema de transmissão e de conexão. As notas de débito que foram apresentadas e não foram acatadas estão listadas às fls. 4.574/4.578. Ressalte-se que as Notas de crédito são estornos das notas de débito.

- As notas fiscais relativas a contratos de CCEAR foram aceitas e constam da lista de fls. 4.537/4.551.

- A lista dos documentos aceitos foi juntada às fls. 4.537/4.551 e representa os itens da aba ANALISE C500 cujo respectivo documento foi apresentado, e são dedutíveis para fins de IRPJ, CSLL e geram crédito de não cumulatividade, e aponta a folha do processo onde foram localizados;

(...)

A interessada alega ainda que nos termos do Convênio ICMS n.º 15/2007, as Notas fiscais relativamente às diferenças apuradas no MCS D devem ser emitidas pela distribuidora, tendo como destinatária ela própria, conforme cláusulas primeira e segunda abaixo reproduzidas:

(...)

O contribuinte junta as Notas de Liquidação da apuração dos valores a liquidar das cessões do MCS D –CCEE (NLC) e as respectivas Notas fiscais emitidas pela própria Ampla quanto à MCS D (DOC 7 – fls. 3775/3801)- Conta G515412000. Não foram aceitas as Notas emitidas em períodos diversos do autuado.

O contribuinte cita também o encargo de energia de reserva previsto no Decreto n.º 6.353/2008, e apresenta o doc. 09(fl. 3882) no valor de R\$ 2.106.890,60 comprovando o pagamento do EER.

(...)

Portanto, neste ponto, adoto como minhas as razões constantes do acórdão recorrido para negar provimento ao recurso de ofício relativo ao restabelecimento das glosas de créditos decorrentes de aquisições de bens para revenda.

Em relação ao segundo ponto do recurso de ofício, que diz respeito ao restabelecimento dos créditos referentes às perdas de energia ocorridas durante o processo de distribuição (perdas não técnicas, ou comerciais), conforme previsão contida no § 13 do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, verificamos que o total glosado pela Fiscalização perfez o montante de R\$5.275.509,69 para o PIS e R\$24.299.317,41 para a COFINS (vide apuração de e-fls. 4.464/4.465).

Em respeito ao princípio da eficiência e considerando o teor da Solução de Consulta n.º 27 da COSIT, de 09/09/2008, que teve como autora a Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica – ABRADDEEA, superamos qualquer discussão acerca da competência para o julgamento deste tema no âmbito da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Em apertadíssima síntese, a DRJ decidiu por cancelar a autuação haja vista o reconhecimento de que tais estornos somente poderiam ser exigidos a partir de 03/08/2016, por força de entendimento exarado pela própria Receita Federal na Solução de Consulta n.º 27 da

COSIT, de 09/09/2008, que teve como autora a Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica – ABRADEEA. Além disso, também considerou a DRJ ter havido erro na metodologia de cálculo empreendida pela Fiscalização, que deveria ter apurado as perdas não técnicas com base na diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas e não como foi efetivamente realizado, a partir do percentual de perda não técnica regulatória.

Abaixo reproduzo excertos da decisão recorrida que ilustram as afirmações acima postas:

Do estorno das Perdas não técnicas

Quanto ao PIS e à COFINS, além da glosa das aquisições de bens para revenda no cálculo de crédito de não-cumulatividade, foram estornadas as perdas comerciais (não técnicas), aplicando-se o percentual de (19,73) divulgado pela ANEEL referente a Baixa Tensão em conformidade com as Resoluções Normativas Aneel 585/2013 e 640/2014.

O contribuinte alega que o §13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 estabelece a necessidade de estorno de parte do crédito apurado, referente às perdas de energia ocorridas durante o processo de distribuição.

Tais perdas correspondem a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras e a efetivamente fornecida aos consumidores e podem ser divididas em perdas técnicas e perdas não técnicas ou comerciais.

O resultado do total da energia injetada (A) na rede da distribuidora, subtraído do total de energia efetivamente faturada (B), é o total de perdas (C) sofridas pela Impugnante. Dividindo-se a perda total (C) pela energia injetada na rede (A), obtém-se o percentual total de perdas (D).

Ao diminuir do percentual total de perdas (D) o percentual de perdas técnicas determinado pela ANEEL (E), chega-se ao percentual de perdas comerciais (F), conforme exemplo abaixo:

(A) Compra Energia total (infetado na rede da distribuição) - MWh Alta e Baixa Tensão	(B) Total de faturamento (venda) - MWh	(C) = (A) - (B) Perda total - MWh	(D) = (C) / (A) % perda Total	(E) = (H) % perda Técnica reconhecida na tarifa	(F) = (D) - (E) % Perda Não técnica (comercial) que será aplicado na compra de energia total
100	75	25	25%	8,18%	16,82%

Esse valor de perdas não técnicas é informado regularmente à ANEEL e é integralmente estornado pela Impugnante, conforme se verifica das planilhas de composição de perdas anexa à presente impugnação (doc. 14).

Na diligência foi solicitado esclarecimento quanto a metodologia de cálculo utilizada na reversão de perdas não técnicas, no entanto, a fiscalização apenas trata da linha “aquisição de bens para revenda”.

Analisando a planilha juntada pela fiscalização fl. 317 observa-se a fiscalização aplicou o percentual de 19,73% relativo a Perda não Técnica Regulatória.

Ocorre que a Solução de consulta Interna n.º 17 de 13/07/2016 ao tratar do estorno do crédito de não cumulatividade esclarece que a perda não técnica é a diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas conforme trecho abaixo reproduzido:

*23. A Aneel disciplina a metodologia de cálculo das perdas no processo de distribuição em diversos módulos do PRORET – Procedimentos de Regulação Tarifária, que possui caráter normativo. O procedimento consiste em **estimar as perdas técnicas por meio da aplicação da metodologia regulatória de cálculo proposta, sendo as perdas não técnicas obtidas pela diferença entre as perdas totais (energia injetada no sistema de distribuição menos a energia medida nos pontos de consumo) e as perdas técnicas (calculada pela aplicação da referida metodologia)**. Além disso, são definidos limites de perdas admissíveis, obtido com base no histórico e na avaliação das perdas. (sem negrito no original)*

A Solução de Consulta n.º 60 da COSIT proferida em 27/02/2019 é ainda mais detalhada, conforme trecho abaixo reproduzido:

TERCEIRO QUESTIONAMENTO

51. O terceiro questionamento formulado versa sobre o modo de calcular as perdas não técnicas para fins de interpretação do § 13 do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003, especialmente sobre a aplicabilidade da metodologia estabelecida pela ANEEL para apuração de tais perdas.

52. Evidentemente, para fins de execução dos dispositivos em voga, mostra-se plenamente aplicável a metodologia definida pela ANEEL para cálculo das perdas não técnicas (Submódulo 2.6 do PRORET). Isso porque, conforme se demonstrará a seguir, os valores calculados, segundo tal metodologia, correspondem a perdas de energia efetivamente sofridas pelas concessionárias distribuidoras em razão de fatores não inerentes ao transporte de energia elétrica.

53. Pela metodologia estabelecida pela ANEEL, as perdas totais da distribuição são calculadas mediante apuração da “diferença entre a energia injetada na rede da distribuidora e o total de energia vendida e entregue, expressa em megawatt-hora MWh, e composta pelas perdas técnicas e não técnicas” (item 15 do Submódulo 2.6 do PRORET) (energia injetada - energia vendida e entregue = perda total).

54. Destarte, verifica-se que o valor das perdas totais na distribuição calculado de conformidade com a aludida metodologia corresponde a perdas efetivamente sofridas pelas concessionárias, vez que tanto a energia injetada quanto a energia vendida e entregue são medidas em concreto e não apenas estimadas com base em modelo matemático.

55. Prosseguindo na aplicação da metodologia em comento, as distribuidoras de energia deduzem do valor das perdas totais o valor das perdas técnicas regulatórias, alcançando como resultado o valor das perdas não técnicas (perdas totais - perdas técnicas regulatórias = perdas não técnicas).

56. *Consoante já exposto, o valor das perdas técnicas regulatórias é calculado com base em modelo matemático instituído pela ANELL para tentar expressar os fatores geradores de perda inerentes ao transporte de energia elétrica.*

57. *Ocorre que, como decidido na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 17, de 13 de julho de 2016, e na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 3, de 23 de março de 2017, as perdas técnicas regulatórias não ensejam o estorno de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins preconizado pelo § 13 do art. 3.º c/c inciso II do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003.*

58. *Assim, de acordo com a metodologia estabelecida pela ANEEL, o valor das perdas técnicas regulatórias (que não geram estorno de créditos das contribuições) é o único fator utilizado no cálculo das perdas não técnicas que não correspondem a medições concretas, o que se mostra aceitável em razão da inviabilidade técnica/financeira da ANEEL efetuar a medição efetiva das perdas técnicas.*

59. *Portanto, mostra-se justificável a utilização da sistemática de cálculo das perdas não técnicas definida pela ANEEL para fins de aplicação do § 13 do art. 3.º c/c inciso II do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003, tanto porque esta agência goza de legitimidade legal para “regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica” (Lei n.º 9.427, de 26 de dezembro de 1996) quanto porque tal sistemática é racional e está essencialmente fundamentada em dados concretamente aferidos.*

61. *Portanto, interpretando-se o § 13 do art. 3.º c/c inciso II do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003, com base na metodologia definida pela ANEEL para cálculo das perdas de energia (Submódulo 2.6 do PRORET):*

a) os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes às perdas técnicas regulatórias não precisam ser estornados, conforme os fundamentos já expostos em soluções de consulta anteriores emanadas por essa Cosit (Solução de Consulta Interna Cosit n.º 17, de 13 de julho de 2016, e Solução de Consulta Interna Cosit n.º 3, de 23 de março de 2017);

b) por outro lado, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes ao valor das perdas totais que excederem as perdas técnicas regulatórias, quais sejam as perdas não técnicas efetivas/totais, devem ser estornados do total de créditos apurados das contribuições, independentemente de serem inferiores ou superiores ao valor das perdas não técnicas regulatórias definidas pela Aneel para fins tarifários.

Ou seja, conforme definido pela própria RFB as perdas não técnicas não são calculadas com base no percentual de perda não técnica regulatória e sim pela diferença entre as perdas totais e as técnicas.

Portanto, deve ser considerada improcedente a infração relativa ao estorno de perdas não técnicas.

Na impugnação complementar o contribuinte alega a alteração de entendimento da RFB na SC 60/2019 que reconheceu a clara alteração do critério jurídico então existente e determinou que o estorno dos créditos do PIS e COFINS com relação às perdas não

técnicas só poderia ser exigido dos contribuintes com relação aos fatos geradores ocorridos após 3 de agosto de 2016.

Cabe destacar que a infração (estorno das perdas não técnicas) já foi tornada improcedente neste acórdão, o que tornaria, em um primeiro momento, sem objeto a alegação do contribuinte. Contudo, haverá necessidade de recálculo do crédito de não cumulatividade, tendo em vista que há outra infração, a glosa parcial de crédito relativo a bens adquiridos como insumos, portanto, será necessário definir se ao cancelar o estorno de crédito efetuado pela fiscalização deveria ser mantido o valor do estorno efetuado pelo contribuinte.

Portanto, deve ser analisada a admissibilidade das novas alegações.

Primeiramente cabe esclarecer que não houve qualquer alteração na diligência em relação ao estorno das perdas não técnicas. A diligência apenas questiona a metodologia utilizada e não os efeitos da alteração da interpretação da RFB e em resposta a fiscalização não tratou do tema.

O art. 16 do Decreto n.º 70235/72 em seu parágrafo §4º trata da prova documental apresentada fora do prazo da impugnação:

(...)

Em regra, a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, com as exceções previstas no §4º acima citado.

Já a Lei 9.784/99 determina que o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo, somente podendo ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias (artigo 38).

A nova alegação trazida pelo contribuinte refere-se a direito superveniente. Embora a RFB já houvesse modificado o entendimento quanto ao estorno das perdas, apenas com a Solução de Consulta n.º 60 da COSIT proferida em 27/02/2019 foi analisado o efeito dessa modificação.

Portanto, a nova alegação deve ser admitida.

A SC Cosit n.º 27, de 2008, tratou das “perdas de energia elétrica” da TUST e da TUSD em seu item 95, afirmando que esse componente (perdas) estariam dentre os que geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem fazer qualquer especificação de qual espécie de perda estaria em referência e sem prever a necessidade de estorno de determinadas parcelas.

Já a SCI Cosit n.º 17, de 2016, afirma, na parte relativa aos dois tributos em análise, que *“entretanto, as distribuidoras de energia elétrica devem estornar dos créditos a parcela relativa às perdas de energia elétrica que excederem as perdas técnicas (perdas não técnicas), independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.)”*. A SCI Cosit n.º 3, de 2017, confirma tal tratamento às perdas não técnicas com texto idêntico em sua ementa.

A Solução de Consulta n.º 60 da COSIT proferida em 27/02/2019 analisou o efeito sobre essa mudança de entendimento, conforme trecho abaixo transcrito:

81. Nesses termos, considera-se que de fato houve mudança de interpretação à legislação tributária federal, restando saber a partir de que data a consulente deve aplicar a mudança interpretativa.

82. A princípio, ressalta-se que as soluções de consultas publicadas na vigência da IN RFB n.º 740, de 2007, não vinculavam todos os contribuintes, mas apenas as partes interessadas da consulta.

(...)

83. Verificou-se, por meio da leitura dos autos do processo que gerou a SC Cosit n.º 27, de 2008, que a autora da consulta é uma associação. Perquirindo essa trilha, a IN RFB n.º 740, de 2007, conforme acima colacionado, previa em seu art. 14, §4º, que a consulta eficaz formulada por entidade representativa em nome dos associados somente os alcançarão depois de cientificada a consulente da solução de consulta, ao passo que a IN RFB n.º 1.396, de 2013, prevê em seu artigo 17 que na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, o que não é o caso.

(...)

85. Cotejando as supracitadas normas, resta concluir que as associadas da consulente cuja petição resultou na Solução de Consulta n.º 27, de 2008, devem estornar os créditos relativos às perdas não técnicas somente a partir de 03 de agosto de 2016, data da publicação na internet e no sítio da RFB da SCI Cosit n.º 17, de 13 de julho de 2016, já que houve alteração de entendimento exarado em solução de consulta publicada na vigência da IN RFB n.º 740, de 2007.

A Solução de Consulta n.º 27 da Cosit de 09/09/2008 teve como autora a Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica –ABRADEEA e a atuada é associada da consulente, conforme consulta ao site da ABRADEEA (fls. 4.552/4.553).

A atuada consta com o nome fantasia de ENEL DISTRIBUIÇÃO RIO, conforme consulta CNPJ (fls. 4554).

Diante do acima exposto, conclui-se que apenas a partir de 03/08/2016 a atuada estaria obrigada a estornar crédito de não cumulatividade correspondente às perdas não técnicas. Considerando que a atuação é relativa ao ano calendário de 2014, não há qualquer valor a ser estornado a esse título.

No entender deste Relator, seja a primeira, seja a segunda fundamentação adotada pela decisão recorrida para afastar a exigência, são suficientes e bastantes para a manutenção do decidido na primeira instância, pelas próprias razões aventadas. Portanto, nego provimento ao recurso de ofício também em relação a este ponto.

Por todo o exposto, voto por afastar as arguições de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando as

glosas de custos no total de R\$107.307.896,87, devendo os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS serem adequados de acordo com o *decisum*. Em relação ao recurso de ofício, voto por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves