



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720172/2019-14
Recurso Voluntário
Resolução nº **1401-001.017 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de abril de 2024
Assunto AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ E CSLL
Recorrente AMPLA ENERGIA E SERVIÇOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(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 Carvalho 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. 17.275/17.305) interposto em face do acórdão nº 12-116.081 - 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – DRJ/RJO (v. e-fls. 17.233/17.265), que julgou parcialmente procedente a impugnação da Recorrente (v. e-fls. 16.910/16.954). Por bem refletir os fatos que envolvem o presente processo, reproduzo abaixo o Relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de crédito constituído pela SRRF 07 – DIFIS / Grupo de Fiscalização 02, mediante a lavratura de Autos de Infração em 11/12/2019 para lançamento de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS do ano-calendário de 2015, nos seguintes valores (fls. 16.817 a 16.847):

Fl. 2 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

Descrição	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS
Imposto/Contribuição	42.962.599,65	15.673.331,22	26.920.952,33	6.114.745,79
Juros de Mora	14.749.060,45	5.380.654,60	10.708.350,73	2.432.406,51
Multa Proporcional	32.221.949,73	11.754.998,41	20.190.714,22	4.586.059,32
Total do Crédito	89.933.609,83	32.808.984,23	57.820.017,28	13.133.211,62

No Termo de Verificação Fiscal n.º 029 (fls. 16.622 a 16.653) verifica-se, em síntese, que:

A fiscalização teve início em 15/03/2018, quando o contribuinte foi intimado a apresentar diversos demonstrativos e esclarecimentos, dentre os quais os relativos a aquisição e contabilização de energia para revenda e procedimentos de perdas não técnicas.

Em atendimento às intimações, o contribuinte apresentou planilhas eletrônicas e diversos arquivos digitais contendo documentos comprobatórios relativos à aquisição de bens para revenda.

Na análise dos arquivos digitais a fiscalização constatou que os custos de aquisição de energia elétrica para revenda foram agrupados pelo contribuinte da seguinte forma:

No.	Nomeação
01	Energia – Energia
02	Energia – Cotas
03	Energia – Itaipu
04	Energia – Angra
05	Energia Proinfra
06	Energia MCP
07	Energia MCSD
08	Outros Rede Básica
09	Outros Conexão
10	Outros Transp. Itaipu
11	Outros Encargos
12	Outros CUSD

Também foram constatadas pela fiscalização divergências entre os valores de energia adquirida para revenda, tendo sido solicitados esclarecimentos ao contribuinte:

Declaração, Arquivo, Planilha ou Quadro	Valor Total AC 2015
Contas ECF	4.904.762.423,51
"Doc_01_Compras_2015_v3	4.309.199.769,12
Quadros 01, 02 e 03 e Planilha Contas Resumo 2015	3.477.897.424,41

Após conferência e análise final da Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Contábil Fiscal (ECF), notas fiscais eletrônicas, planilhas, arquivos digitais e demais documentos apresentados pelo contribuinte, a fiscalização entendeu que não foram comprovadas, com documentação hábil e idônea, as seguintes aquisições de energia para revenda:

Em relação ao grupo “Energia – Mercado de Curto Prazo – MCP”:

59) Com relação às Notas de Liquidação das Contabilizações do Mercado de Curto Prazo da CCEE (NLC), apresentadas em 16 de julho de 2019, cujos valores se encontram na coluna "Valor Nota em Reais" da aba Energia - MCP, constatamos que não foram apresentadas Notas para os meses (competência) de julho (R\$ 178.499.433,24) e outubro (R\$ 58.470.885,42), quando da lavratura do Termo No 022, tendo o mesmo sido novamente intimado a apresentar as notas em questão, através do item 5 do citado Termo.

60) Constatamos que o contribuinte não apresentou as Notas de Liquidação em questão, dentre os documentos e arquivos digitais entregues em 28 de agosto de 2019. A planilha eletrônica intitulada DOC06_Docs_Sumarios_CCE_MCP, que foi apresentada em 25 de fevereiro de 2019 e reapresentada em 28 de agosto de 2019 não dispõe das fórmulas utilizadas em suas células, não sendo possível estabelecer uma memória de cálculo. Ressalte-se que se trata de documento emitido pelo próprio fiscalizado e que deste modo não se presta a comprovar custos. Os comunicados emitidos pela CCEE que foram apresentados pelo contribuinte, também em 28 de agosto de 2019 (Doc. 011), por sua vez, não indicam valores ou fazem referências a quaisquer compensações. Desconsiderados os valores dos meses de julho e outubro restou diferença a comprovar da ordem de **R\$ 213.054.866,58** (Duzentos e treze milhões, cinquenta e quatro mil, oitocentos e sessenta e seis reais e cinquenta e oito centavos).

Em relação ao grupo "Outros Transp. Itaipu" e "Outros CUSD":

65) Consideradas todas as faturas/Notas de débito e chaves de acesso a Notas Fiscais Eletrônicas, apresentadas na data de 28/08/2019, conforme indicado na planilha eletrônica "Doc_01_Compras_2015_v4", constatamos diferenças a comprovar com relação aos valores levados a resultado na conta ECF 3.01.01.01.07.01.29, contas componentes G315426000 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-Transporte Itaipu e G315421001 -Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-Enc Uso Rede Elet-CUSD, da ordem de **R\$ 1.072.345,36** (Hum milhão, setenta e dois mil, trezentos e quarenta e cinco reais e trinta e seis centavos) e **R\$ 1.123.121,81** (Hum milhão, cento e vinte e três mil, cento e vinte e um mil reais e oitenta e um centavos), respectivamente. As diferenças se encontram indicadas na planilha eletrônica elaborada pela fiscalização, intitulada "Diferenças Valores consignados em ECF versus valores comprovados - Quadro Consolidado AC 2015", que seguiram para apreciação/contestação do contribuinte, quando da Lavratura do Termo No 026.

Em relação aos grupos "Energia – Energia", "Energia – Cotas", "Energia – Angra" e "Energia – MCSD":

87) Constatamos conseqüentemente que a diferença a ser comprovada pelo contribuinte, conforme constatado no item 12 do Termo No 026, relativamente à Energia-Energia, Energia-Cotas, Energia Angra G315412000 e Energia MCSD, escrituradas na conta ECD G315412000 Dist-Ln Rd Sub-oper com En El-Compra-Suprimento, parte componente da conta ECF 3.01.01.09.01.99, passou a ser da ordem de **R\$ 19.738.363,61** (Dezenove milhões, setecentos e trinta e oito mil, trezentos e sessenta e três reais e sessenta e um centavos). Verificamos que o contribuinte passou a indicar corretamente (sinal negativo), na aba Energia-Energia, da planilha eletrônica Doc_01_Compras_2015_v5, os valores referentes a Notas de Ressarcimento e Notas de Débito em favor da própria fiscalizada. Estas Notas foram apresentadas em 28/08/2019 (Doc. 06) e seguem juntadas aos autos.

Em relação ao grupo "Energia – Itaipu":

89) Constatamos também que a diferença a ser comprovada pelo contribuinte, conforme constatado no item 15 do Termo No 026, para Energia Itaipu, conta ECD G315413000 (Distr-Ln Rd Sub-oper com En El-Comp Rev-Rep.ITAIPU), parte componente da conta ECF 3.01.01.09.01.99, passou a ser da ordem de **R\$ 3.977.520,21** (Três milhões, novecentos e noventa e sete mil, quinhentos e vinte reais e vinte e um centavos), conforme planilha "Doc_01_Compras_2015_v5 - Revisado Fiscalização" e "Diferenças ECF ECD versus comprovado Termo No 029, que seguem em anexo para apreciação do contribuinte.

Em relação ao grupo "Garantias":

102) Verificamos assim diferença a comprovar com relação aos valores constantes do Quadro 02 (R\$ 632.055,12) da Resposta apresentada em 25/02/2019, escriturados na conta ECD G315415004 (Dist-Ln-Rd-Se-Oper com En El-Comp Rev-Garantias), parte componente da conta ECF 3.01.01.09.01.99, da ordem de **R\$ 8.150,54** (Oito mil, cento e cinquenta reais e cinquenta e quatro centavos), conforme demonstrado na planilha "Diferenças ECF ECD versus comprovado Termo No 029, encaminhada em anexo.

Ainda em relação à apuração do IRPJ e CSLL, a fiscalização também conclui que:

103) O contribuinte novamente apresenta esclarecimentos, em sua reposta de 21/11/2019, com relação às diferenças constatadas por esta fiscalização, acerca dos quais transcrevemos os trechos destacados a seguir:

"em respeito ao princípio da competência contábil, a Enel RJ eve (SIC) registrar em sua contabilidade os custos com a energia elétrica adquirida para revenda no momento em que a ocorre sua disponibilização. Nesse momento, contudo, esta concessionária ainda não tem a informação precisa quanto à total dimensão desse custo, uma vez que a 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".

"Por esta razão, nesse primeiro momento a Enel RJ contabiliza as provisões feitas com base em estimativas internas, levando em consideração alguns critérios, como por exemplo, as provisões contratuais e os preços médios da energia para determinar a estimativa mais próxima do que será efetivamente liquidado no(s) mês(es) seguinte(s)".

***Após um ou dois meses (grifo nosso)**, como dito acima, a CCEE disponibiliza às empresas de energia relatórios com os valores das liquidações de compra e venda de energia, bem como das receitas definitivas dos CCEARs por disponibilidade. Nesse momento, são então emitidas as respectivas notas fiscais de fornecimento da energia elétrica. Ao receber as notas fiscais, a Enel RJ reconhece os respectivos custos e reverte a provisão reconhecida nos meses anteriores.*

105) Diante do fato do prazo para entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD) se encerrar no último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano calendário que se refere a escrituração, entendemos que o contribuinte dispõe de prazo razoável para efetuar todos os ajustes necessários para fins da correta escrituração dos valores referentes a aquisição de energia para revenda.

106) O mesmo ocorre com o prazo para entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) que é estabelecido para o último dia do mês de julho do ano posterior ao período da escrituração. Ressaltamos que no caso da ECF o contribuinte exerceu seu direito a entregar retificadora, **transmitida na data de 24/03/2017**, antes da ciência do Termo de Início de Fiscalização, ocorrida em 15/03/2018.

Fl. 5 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

107) Diante de tais fatos entendemos que o contribuinte teve prazo maior que o razoável para fins da correta apuração dos valores referentes a aquisição de energia para revenda que deveriam ser levados a resultado.

108) Concluímos, deste modo, que o contribuinte não logrou êxito em comprovar as despesas referente a aquisição de energia para revenda conforme indicadas a seguir na planilha elaborada pela fiscalização, intitulada "Diferenças ECF ECD versus comprovado Termo No 029", encaminhada em anexo ao presente Termo.

O contribuinte também foi intimado a apresentar demonstrativo que informasse o percentual utilizado, a cada mês, relativamente às perdas comerciais (não técnicas), para fins de estorno dos créditos de PIS e COFINS, bem como informar a fonte que determinou o percentual de perda técnica reconhecido na tarifa e apresentar a respectiva documentação, demonstrativo ou meio de divulgação do percentual em questão.

Em atendimento à intimação, esclareceu que o valor mensal das perdas não técnicas não é objeto de registro contábil em uma conta específica e que "de acordo com as regras do setor elétrico é o resultado do balanço energético da Companhia (total de energia elétrica adquirida - total de energia elétrica vendida) informado pela Agência de Energia Elétrica -ANEEL"; que "com base no balanço energético é apurado o percentual de perdas mensal (perda global); e que desse percentual, abate-se o percentual relativo a perdas técnicas chegando-se ao percentual de perdas não técnicas (comerciais)".

Também informou que as perdas não técnicas são obtidas a partir da diferença entre as perdas totais (Aquisição Total - Total Faturado) e as perdas técnicas. Relativamente às perdas técnicas, informou o percentual de 8,18% adotado em todos os meses.

O contribuinte também informou o percentual das perdas não técnicas aplicado para fins de redução dos créditos de PIS e COFINS em sua EFD AC 2015; porém encaminhou planilha eletrônica com percentuais significativamente diferentes para os meses de abril e julho a outubro, conforme indicado no quadro comparativo disposto a seguir:

	Planilha entregue em 25/02/2019	Planilha entregue em 20/08/2019
Mês	"Doc09_Perdas"	"Resposta aos itens 44 e 45"
JAN	15,67%	15,61%
FEV	6,80%	6,75%
MAR	12,23%	12,23%
ABR	7,51%	9,60%
MAI	5,67%	5,58%
JUN	8,99%	9,08%
JUL	10,70%	14,10%
AGO	7,95%	11,28%
SET	10,03%	13,15%
OUT	10,48%	13,50%
NOV	9,80%	9,94%
DEZ	19,13%	19,17%

A fiscalização entendeu que as perdas não técnicas são definidas conforme as regras estabelecidas no submódulo 2.6 do PRORET aprovado pelas Resoluções Normativas 640/2014 e 660/2015, os quais demonstram de modo claro que o percentual de perdas não técnicas é calculado em relação ao mercado de baixa tensão da concessionária, conforme fórmula transcrita a seguir:

Fl. 6 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

$$PPNT = \frac{PNT}{Mtb} \times 100 (\%)$$

PPNT (Percentual Perdas Não Técnicas)
PNT (Perdas Não Técnicas)
Mtb (Mercado de Baixa Tensão).

Com base nestas regras, concluiu, que para fins tributários, no caso do estorno dos créditos de PIS e COFINS, deve ser aplicado o percentual de 18,38% utilizado para o mercado de baixa tensão, divulgado pela ANEEL para o contribuinte.

Utilizado o percentual de perdas não técnicas para o mercado de baixa tensão divulgados pela ANEEL foi constatado pela fiscalização créditos indevidamente descontados na apuração do PIS e da COFINS, conforme disposto no quadro a seguir:

Percentual informado pela ANEEL – mercado baixa tensão			
Mês	Créditos Descontados	Indevidamente PIS	Créditos Indevidamente Descontados COFINS
JAN		-	-
FEV		550.576,40	2.535.974,09
MAR		480.232,76	2.211.981,19
ABR		301.381,97	1.388.171,74
MAI		162.167,20	746.945,04
JUN		511.420,32	2.355.625,20
JUL		1.206.948,76	4.315.938,31
AGO		-	-
SET		2.122.830,29	9.777.878,06
OUT		779.188,09	3.588.978,70
NOV		-	-
DEZ		-	-
Total		6.114.745,79	26.921.492,33

O contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração em 27/12/2019 através de seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (fls. 16.893 a 16.899) e em 24/01/2020 apresentou Impugnação (fls. 16.907 e fls. 16.910 a 16.954), onde alega, em síntese, que:

Preliminarmente

Os Autos de infração seriam nulos, uma vez que os lançamentos fiscais teriam sido formalizados em desacordo com entendimentos vinculantes proferidos no âmbito da RFB: no que se refere ao IRPJ e CSLL, a Solução de Consulta COSIT n.º 101/2016 e Solução de Consulta COSIT n.º 99.015/2016 e no que se refere à contribuição ao PIS e à COFINS, a Solução de Consulta COSIT n.º 27/2008 e Solução de Consulta COSIT n.º 17/2016, com efeitos definidos na Solução de Consulta n.º 60/2019.

Autuação de IRPJ e CSLL

O procedimento de fiscalização teve por escopo inicial verificar a validade dos valores declarados como despesas dedutíveis relativos à aquisição de energia elétrica para revenda. Para isto, a fiscalização comparou as notas fiscais e documentos de aquisições de energia elétrica efetuadas pela Impugnante com os valores de custo de aquisição de energia elétrica registrados em sua contabilidade no ano de 2015.

No curso da fiscalização, a impugnante esclareceu que os valores registrados como custo relativo à aquisição de energia elétrica não deveriam ser analisados vis-à-vis as notas fiscais e documentos de venda, uma vez que, devido a particularidades do setor, o custo de energia elétrica registrado na contabilidade das distribuidoras, por determinação dos princípios contábeis, ratificados pelo Manual de Contabilidade do Setor Elétrico e em consonância com a NBCT TG Estrutura Conceitual aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade, é estimado para se respeitar o princípio da competência, e não reflete, ao menos no mês de sua aquisição, aquele efetivamente incorrido.

Fl. 7 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

O custo de aquisição de energia elétrica não é próprio das distribuidoras, mas do consumidor final, razão pela qual é integralmente repassado na tarifa, que é fixa e reajustada uma vez ao ano. O valor da tarifa é estimado para cada ano, ou seja, não é possível precisar qual será o valor exato que as distribuidoras irão desembolsar para adquirir energia elétrica, pois esse custo poderá variar por diversos fatores, como meteorológicos, variação cambial, variação do consumo estimado inicialmente, dentre outros.

Tendo isto em vista, em observância ao Princípio da Competência, quando a energia é disponibilizada, a Impugnante registra o custo estimado de sua aquisição e, após um ou dois meses depois da disponibilização da energia elétrica, momento em que a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica ("CCEE") consegue liquidar as operações de compra e venda de energia e, conseqüentemente, os fornecedores/geradores conseguem emitir as respectivas notas fiscais de venda, a Impugnante reverte o lançamento contábil em que registrou o custo estimado e registra contabilmente o valor de custo efetivamente incorrido. Desta forma, é provável que nem todas as provisões de custo estimado registradas em um ano calendário sejam revertidas dentro do mesmo período.

Em virtude das normas contábeis, uma vez que o custo de aquisição de energia elétrica é integralmente repassado ao consumidor por meio da tarifa, para todo custo de aquisição estimado contabilizado deverá ser registrado no resultado da distribuidora uma receita estimada equivalente, isto porque, sabe-se que a distribuidora será integralmente ressarcida quanto a esse custo. E, considerando que a própria Receita Federal entende que as distribuidoras devem oferecer à tributação a receita estimada, para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pelo regime de competência, ou seja, no momento do seu registro contábil (Solução de Consulta COSIT n.º 101/2016 e Solução de Consulta COSIT n.º 99.015/2016), considerando a certeza quanto ao seu recebimento, da mesma forma, as despesas correlatas deverão ser deduzidas pelo regime de competência, de modo a harmonizar as bases de cálculo dos tributos - sob pena de tributação de patrimônio.

Foi ainda demonstrado que nos casos em que o custo estimado pela distribuidora foi maior ou menor do aquele estimado de acordo com as normas contábeis e regulatórias da ANEEL para fins de fixação da tarifa, que é aquele que será integralmente ressarcido, foi criado um mecanismo regulatório chamado de Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da "Parcela A" - "CVA", instituído por meio da Portaria Interministerial MF/MME n.º 296, de 25 de outubro de 2001, que tem como objetivo neutralizar eventual diferença existente entre o custo estimado pela ANEEL, para fins de cobertura pela tarifa, e aquele efetivamente estimado/incorrido, de forma a impedir que a distribuidora tenha qualquer prejuízo ou ganho com essa aquisição de energia elétrica. Em outras palavras, esse mecanismo regulatório impede que haja qualquer impacto da aquisição da energia elétrica para revenda no resultado contábil da distribuidora e, conseqüentemente, na sua base tributável do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Assim, tem-se que no momento da aquisição da energia para revenda, a distribuidora é obrigada a registrar, em observância ao Princípio da Competência, um custo estimado dessa aquisição e, caso esse seja superior ou inferior ao custo estimado pela ANEEL na tarifa do período, deverá ser contabilizado uma CVA positiva ou negativa, que irá neutralizar essa diferença, de forma que a receita atrelada a essa despesa com a aquisição da energia seja sempre equivalente.

Não obstante, a fiscalização entendeu que a Impugnante não teria apresentado documentação hábil e idônea que comprovasse os valores declarados como custo de aquisição de energia para revenda. Assim, foi realizado um reajuste nas bases de cálculo

Fl. 8 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10872.720172/2019-14

do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, de forma a fazer refletir o valor considerado como efetivamente comprovado pela fiscalização.

Como se vê, a fiscalização desconsiderou todas as especificidades acima demonstradas, para entender que a Impugnante deveria ter comprovado documentalmente os custos registrados em sua contabilidade, em que pese a sua demonstração de que estes são sempre estimados e, ainda que estes sejam superiores ao custo efetivo, não impactam no resultado da companhia em virtude de mecanismo regulatório criado pelo Governo Federal.

A estrutura tarifária brasileira pode ser descomposta em três componentes: (I) custos não gerenciáveis; (II) custos gerenciáveis; e, (III) componentes financeiros.

Os custos não gerenciáveis, também denominado de Parcela A, são os custos que não estão sob a esfera de controle da administração da distribuidora, que são repassados diretamente para as tarifas (pass-through), segundo regras muito claras estabelecidas pela ANEEL. A Parcela A é basicamente composta das seguintes rubricas: (I) aquisição de energia; (II) custos de transmissão de energia a longa distância; e, (III) encargos setoriais.

A aquisição de energia elétrica por parte das distribuidoras no Brasil possui diversas especificidades, dentre elas o fato de que as distribuidoras de energia elétrica não têm liberdade para gerenciar os custos com a aquisição de energia para atender seus respectivos mercados. A maior parte da energia que abastece o mercado regulado é adquirida em leilões organizados pelo Poder Público, que atua em nome das distribuidoras, preservando para si a capacidade de influir sobre a contratação de energia e com isso viabilizar a construção de novos empreendimentos de geração e a economicidade tarifária. E, ainda, há agentes reguladores, como a ANEEL e o Operador Nacional do Sistema Elétrico - "ONS", que estabelecem as regras e condições de funcionamento do mercado de energia, desde a sua geração até a liquidação das compras e vendas na CCEE .

Por se tratar de um procedimento complexo, a CCEE necessita usualmente do prazo de um a dois meses para conseguir efetivar a liquidação desses contratos de compra de energia e das demais operações ocorridas em cada mês. No entanto, como já mencionado, por força do princípio da competência, considerando que a Impugnante necessita contabilizar o custo com essa aquisição já no momento em que a energia lhe é disponibilizada, isso é feito de forma estimada, com base em estudos internos da distribuidora.

Os custos gerenciáveis, também conhecidos como Parcela B, são aqueles sobre os quais a distribuidora possui discricionariedade, tais como gastos com empregados, aquisição de insumos para a prestação do serviço e contratação de serviços de terceiros . Ao contrário do que ocorre com a Parcela A, nesse caso, a ANEEL não permite o repasse automático dos custos operacionais para as tarifas, pois somente são repassados os custos considerados como eficientes pela ANEEL. Isto porque, um eventual repasse automático dos custos operacionais para a tarifa constituiria um desincentivo à eficiência e à modicidade tarifária.

A soma dos custos referentes às Parcelas A e B é a chamada tarifa econômica, que não é aquela efetivamente paga pelos consumidores, pois a conta de luz é baseada na tarifa financeira, que contempla uma série de outras rubricas de custo que são em conjunto chamadas de componentes financeiros. Os componentes financeiros são, de forma genérica, de três tipos: a CVA (Conta de Compensação de Variação de Valores de

Fl. 9 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

Itens da "Parcela A"), os subsídios e outros itens, como déficits no orçamento do Programa Luz Para Todos, dentre outros.

Especificamente no que se refere a CVA, a Lei n.º 10.192, de 14 de fevereiro de 2001, em seu artigo 2º e parágrafos, somente admitia a estipulação de correção monetária ou de reajuste por índices de preços ou de custos, nos contratos com prazo de duração igual ou superior a um ano, considerando nula de pleno direito qualquer estipulação de reajuste ou correção monetária de periodicidade inferior a um ano, bem como quaisquer expedientes que produzissem efeitos financeiros equivalentes aos de reajuste de periodicidade inferior à anual.

Com a Medida Provisória n.º 2.227, de 4 de setembro de 2001, foi aceita a possibilidade de periodicidade menor que um ano para aplicação de atualizações financeiras de valores de itens da "Parcela A" acima citada (nos contratos de concessão de distribuição), através de mecanismos de compensação das variações ocorridas entre os reajustes tarifários anuais.

Em decorrência da citada Medida Provisória, os Ministros de Estado da Fazenda e de Minas e Energia emitiram a Portaria Interministerial n.º 296, de 25 de outubro de 2001, posteriormente substituída pela Portaria Interministerial n.º 25, de 24 de janeiro de 2002, criando a CVA destinada a registrar as variações ocorridas no período entre reajustes tarifários. A partir de março de 2016, a CVA passou a ser regulamentada pelo Procedimento de Regulação Tarifária - PRORET 4.2, elaborado pela ANEEL, conforme definido na Resolução Normativa n.º 703, de 15 de março de 2016.

Em virtude da natureza dos componentes da Parcela A, cujos valores podem variar sem ingerência da distribuidora, e sem que seja possível o repasse imediato mediante tarifa, uma vez que, conforme mencionado acima, esta somente é reajustada anualmente, foi instituída a CVA para registro das variações entre o valor previsto dos custos não gerenciáveis e o efetivamente incorrido no período compreendido entre os reajustes tarifários.

O saldo da CVA deverá ser compensado nas tarifas de fornecimento de energia elétrica da concessionária nos doze meses subsequentes à data de reajuste tarifário anual. Sendo que esse saldo poderá ser positivo ou negativo; na hipótese de a CVA ser negativa, será cobrado do consumidor um valor menor do que a tarifa econômica, enquanto que se a CVA for positiva, o consumidor deverá ressarcir a distribuidora dos recursos adiantados.

Os custos não gerenciáveis não devem ser suportados pelas distribuidoras. Este é o caso do custo de aquisição da energia elétrica, por exemplo, que é integralmente repassado na tarifa paga pelo consumidor. Assim, a variação entre o custo de aquisição de energia elétrica estimado na tarifa e o efetivamente incorrido, não deve impactar no resultado contábil das distribuidoras. Em outras palavras, caso o custo efetivo seja superior ao estimado, não pode haver registro no resultado de despesa a maior do que aquele coberto pela tarifa e vice-versa.

Este mecanismo regulatório é a CVA, e foi instituída com a publicação da Medida Provisória n.º 2.227/01 e da Portaria Interministerial n.º 25/02.

A partir da entrada em vigor destas normas, as empresas distribuidoras de energia elétrica passaram a registrar contabilmente os direitos (CVA ativa) e obrigações (CVA passiva) resultantes da variação, entre os reajustes tarifários anuais, de parte dos seus itens de custo estimados da parcela A, tendo como contrapartida um registro no resultado.

Fl. 10 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

Portanto, para todo registro de CVA, seja no ativo ou no passivo, a contrapartida será sempre no resultado, de forma que para toda despesa excedente ao custo estimado, registrada no resultado em razão da variação do custo efetivo, haverá uma receita equivalente,

A respeito do tratamento fiscal destes registros, a Solução de Consulta COSIT n.º 101/2016 prevê expressamente que as receitas reconhecidas em contrapartida aos valores registrados na CVA integram a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e devem ser oferecidas à tributação observando-se o regime de competência.

Ora, se as receitas registradas na conta de CVA, correspondentes ao custo estimado e efetivo, são consideradas para fins de oferecimento à tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, direito líquido e certo, igualmente devem ser consideradas líquidas e certas as despesas referentes ao custo estimado vinculado às receitas mencionadas.

Portanto, não pode a fiscalização, desconsiderando as especificidades do setor, e o próprio entendimento da Receita Federal, alegar que houve qualquer recolhimento a menor de tributo com base em uma regra genérica, não aplicável ao presente caso, de que valores de provisões não são dedutíveis.

Ainda que os custos com aquisição de energia elétrica tivessem sido superestimados, o que se admite apenas à título argumentativo, por meio do registro da CVA, mecanismo regulatório de observação obrigatória, as receitas decorrentes da venda de energia elétrica teriam sido superestimadas na exata medida da diferença entre a cobertura pela tarifa e o custo contabilizado.

Para toda despesa superestimada deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL ou utilizada como base de cálculo para a apuração de créditos de PIS e COFINS, houve o reconhecimento de uma receita de CVA equivalente à diferença entre a cobertura pela tarifa e o custo contabilizado que foi oferecida à tributação pelo IRPJ, pela CSLL, pelo PIS e pela COFINS.

Ainda que os custos com aquisição de energia elétrica tivessem sido superestimados, o que se admite apenas à título argumentativo, por meio do registro da CVA, as receitas decorrentes da venda de energia elétrica teriam sido igualmente superestimadas. Portanto, para toda despesa superestimada deduzida da base de cálculo do IRPJ/CSLL ou utilizada como base de cálculo para a apuração de créditos de PIS/COFINS, houve o reconhecimento de uma receita de CVA equivalente que foi oferecida à tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, de forma que, não há que se falar em recolhimento de tributos a menor.

A fim de demonstrar na prática todo procedimento descrito acima, a Impugnante discorre, a título exemplificativo, a respeito do caso de Jirau, ocorrido em 2015, e que representou o maior impacto nesse procedimento de provisão/reversão neste ano.

O tratamento contábil e fiscal dado aos valores de custo de aquisição de energia elétrica em 2015 não configurou um erro, mas decorreu das peculiaridades do setor, reconhecidas pela própria Receita Federal. Por determinação regulatória e das normas contábeis, esses custos são sempre contabilizados de forma estimada no mês, sendo que quando da sua liquidação, o procedimento correto a ser adotado é a sua reversão, com o registro do valor efetivo, tanto na CVA (que registra um ativo ou passivo) como no custo dedutível para fins dos referidos tributos.

A Impugnante não deixou de fazer a correta apuração dos valores referentes a aquisição de energia para revenda, apenas registrou tais valores em um primeiro momento

Fl. 11 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

de forma estimada, para, posteriormente, reverter essa provisão, e registrar o valor efetivo. Sendo que todos esses lançamentos contábeis tiveram o seu devido tratamento tributário, sem qualquer recolhimento a menor de tributo, tal como amplamente demonstrado.

Autuação de COFINS e PIS

As perdas na distribuição podem ser definidas como a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras e a faturada aos seus consumidores. Essas perdas podem ser técnicas ou não técnicas.

As perdas técnicas ocorrem devido ao processo físico de transporte da energia. Inevitavelmente, uma parte da energia adquirida será dissipada com o calor entre os suprimentos de energia da distribuidora e os pontos de entrega nas instalações das unidades consumidoras, por exemplo.

As perdas não técnicas ou comerciais decorrem principalmente de furto (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e de faturamento. Essas perdas, também denominadas popularmente como "gatos", estão em grande medida associadas às características socioeconômicas das áreas de concessão.

Em relação às perdas não técnicas, a impugnante apresentou à fiscalização planilha (DOC. 11) de composição dos valores que embasam o percentual de estorno, bem como esclareceu que o cálculo do percentual de perdas não técnicas utilizado pela ANEEL se presta unicamente para fins regulatórios (e não tributários), pois reflete apenas as perdas relacionadas ao mercado de baixa tensão, sem considerar as perdas do mercado de alta tensão.

Não obstante os esclarecimentos, a fiscalização entendeu que as perdas relacionadas ao mercado de alta tensão não deveriam ser consideradas justamente porque não compõem o cálculo na ANEEL previsto no item 22 do submódulo 2.6 do PRORET.

Ademais, a fiscalização concluiu que o fator motivador que encontra respaldo nas determinações dos artigos 3º, §13 e o art. 15, inciso II, ambos da lei nº 10.833, de 2003 é o furto de energia, que seria evento típico do mercado de baixa tensão (conforme item 135 do TVF-fl. 2358 dos autos).

Por esta razão, a fiscalização aplicou o percentual de estorno de 18,38% (divulgado pela ANEEL para a Impugnante na Resolução nº 112/2014), e lançou o crédito tributário correspondente ao montante estornado a maior.

A controvérsia sobre o tema reside no método utilizado para cálculo do percentual de estorno das perdas não técnicas: o Agente Fiscal se valeu do percentual regulatório (que não considera as perdas do mercado de alta tensão), enquanto a Impugnante entende que as perdas do mercado de alta tensão devem compor o cálculo por representar a verdade material para fins tributários.

Em termos práticos, para que sejam refletidas todas as perdas incorridas pela Impugnante, o cálculo do % das perdas não técnicas deve ser elaborado da seguinte maneira: 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).

Fl. 12 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

Esse valor de perdas não técnicas é informado regularmente à ANEEL e é integralmente estornado pela Impugnante, conforme se verifica das planilhas (DOC. 11) entregues no curso da fiscalização.

Ao invés de apurar o percentual real de perdas da Impugnante, a fiscalização limitou-se a tomar de empréstimo o percentual de perda não-técnica regulatória de 18,38%, divulgado pela ANEEL em referência ao mercado de baixa tensão, considerando uma média para o ano civil (uma vez que o ano tarifário da Ampla é de Março a Fevereiro do outro ano) e observando a metodologia de cálculo estabelecida por meio das Resoluções Normativas ANEEL n.º 640/2014 e 660/2015, que aprovaram os módulos de procedimentos de regulação tarifária vigentes à época dos fatos, e o aplicou ao longo de todo o ano-calendário de 2015.

Nos últimos anos, instada por Contribuintes em dúvida quanto ao conceito de insumo no serviço de distribuição de energia elétrica e o tratamento que deve ser dado aos créditos de PIS/COFINS, a RFB exarou algumas manifestações (Soluções de Consulta) sobre o tema.

Em 9 de setembro de 2008, a Coordenação Geral de Tributação exarou a Solução de Consulta COSIT n.º 27 (SC 27/2008), na qual, ainda sob a égide do restritivo (e ilegal) conceito de insumo imposto pelas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004, analisou detidamente alguns dos custos incorridos para a perfectibilização do serviço de distribuição de energia elétrica, e concluiu que alguns geravam direito ao crédito, enquanto outros não.

A Autoridade Fiscal entendeu que, partindo-se da premissa de que a parcela das perdas incluída nas tarifas é considerada insumo do serviço prestado e compõe a base de cálculo dos créditos a serem descontados pelas distribuidoras adquirentes do serviço, pode-se aferir que para a distribuidora que adquire a energia para utilização como insumo na sua prestação de serviço, o custo do insumo irá incluir a parcela do preço da aquisição referente às perdas, de modo que essas perdas também serão consideradas na base de cálculo do crédito que será apurado em virtude da energia elétrica adquirida.

Por considerar que as perdas (até então não divididas em perdas técnicas e perdas não técnicas) compõem a tarifa da energia repassada ao consumidor, a referida SC deixou de tratar da necessidade de estorno dos créditos de PIS/COFINS.

Posteriormente, em 16 de julho de 2016, foi editada a Solução de Consulta COSIT n.º 17 (SC n.º 17/2016), que novamente se debruçou sobre o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os insumos relacionados à atividade de distribuição de energia elétrica, mas agora especificamente sobre o tratamento que deve ser conferido aos créditos das Contribuições quando da ocorrência da perda do insumo (energia elétrica).

Em resumo, na SC n.º 17/2016 foi firmado o entendimento de que a energia elétrica perdida em virtude das oscilações e peculiaridades sistema (perdas técnicas) dá direito ao crédito, enquanto a energia elétrica perdida em decorrência de furtos (perdas não técnicas), deve ser estornada, nos termos do §13 do art. 3º da Lei 10.833/2004.

Vê-se, portanto, que claramente a RFB alterou seu entendimento sobre o tema: na SC n.º 27/2008, não havia distinção sobre os tipos de perda nem previsão acerca da necessidade de estorno, enquanto na SC n.º 17/2016 há distinção entre os tipos de perda, e imposição do estorno para as perdas não técnicas.

Ciente de que promoveu alteração no critério jurídico até então adotado sobre o tema, a Administração Tributária exarou a Solução de Consulta n.º 60, em 27 de fevereiro

Fl. 13 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

de2019 (SC n.º 60/2019), na qual reafirma os termos da SC 17/2016, mas esclarece que o estorno dos créditos de PIS e COFINS só poderá ser exigido dos Contribuintes para fatos geradores ocorridos APÓS 3 de agosto de 2016.

De fato, conforme mencionado na ementa da SC n.º 17/2016, a consulta que deu origem à SC n.º 27/2008 foi formulada em nome da Associação Brasileira das Distribuidoras de Energia Elétrica - ABRADDEE, da qual a Impugnante é associada (DOC. 13 - Declaração da ABRADDEE).

Por esta razão, concluiu a Autoridade Fiscal na SC n.º 60/2019 que as associadas da Consulente (ABRADDEE) só poderiam ser submetidas ao novo critério jurídico (obrigatoriedade do estorno) após 3 de agosto de 2016.

A aplicação de novo critério jurídico para fatos geradores pretéritos viola o art. 146 do CTN e a Lei de introdução às normas do direito brasileiro (LINDB) - alterações da Lei n.º 13.655/2018.

Da Inexigibilidade de multa de ofício e juros, nos termos do artigo 100, § único do CTN

Admitindo-se, apenas para fins de argumentação, que fosse válida a exigência de PIS e COFINS no caso dos presentes autos e no percentual pretendido pelo Agente Fiscal, deve ser ao menos cancelada a exigência dos juros de mora e da multa de ofício, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Isso porque, conforme exaustivamente demonstrado nos capítulos anteriores, a Impugnante sequer estava obrigada a realizar o estorno, conforme orientação exarada pela própria RFB na SC 17/2008, formulada pela ABRADDEE, da qual a Impugnante é associada.

O fato de a Impugnante ter realizado o estorno com base no percentual que considera as perdas não técnicas incorridas nos mercados de baixa e alta tensão não diminui o fato de que sequer estaria obrigada a realizar o estorno, de modo que, na remota hipótese de ser mantida a exigência fiscal, deve ao menos ser cancelada a cobrança de multa e juros, eis que, nesse caso, é impositiva a aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Da impossibilidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício

Ainda que se entenda pela manutenção, mesmo que seja de parte do Auto de Infração, o que se admite apenas por amor ao debate, também não poderá subsistir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Isto porque, a partir do vencimento do prazo para recolhimento dos créditos apurados no lançamento, as Autoridades Administrativas, conforme procedimento já conhecido, certamente computarão juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, além dos juros que já incidem sobre o valor principal da dívida, aumentando sobremaneira o valor da obrigação tributária de forma totalmente ilegal.

Ocorre que não é essa a interpretação que o E. CARF e a C. CSRF têm acerca da matéria, uma vez que é possível identificar uma série de precedentes em que foi afastada a aplicação de juros sobre multa de ofício em razão da sua falta de previsão legal.

Ao analisar a matéria, a C. CSRF expressamente consignou que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever de seu pagamento ou declaração.

Fl. 14 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

São reiterados os precedentes neste sentido, tais como as decisões refletidas nos recentes Acórdãos de n.º 2202-002.165, n.º 1202-001.017, n.º 2202-002.429, n.º 1202001.096 e n.º 1202-001.133.

Ademais, cumpre ressaltar que a multa tem nítido caráter de sanção, penalidade, pelo inadimplemento de obrigação. Na seara tributária, há espaço somente para a incidência de juros de natureza moratória. Afinal, o Estado, no exercício de sua competência tributária, não empresta dinheiro ao contribuinte, não havendo, portanto, como cobrar-lhe juros compensatórios.

Isto posto, é possível afirmar que, em se tratando de dívida, os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Não é por outra razão que não existe limite temporal para a incidência de juros. Vale dizer, enquanto a obrigação não for cumprida, os juros serão computados.

O mesmo não ocorre com a multa, porquanto sua natureza é diversa. Sua incidência não se presta para repor ou indenizar o capital alheio, mas para punir a inexecução da obrigação.

Assim, não há como pretender a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Fora dessa hipótese, qualquer incidência de juros se mostra abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato - reposição do numerário que deveria ter ingressado nos cofres públicos, mas não ingressou pela falta do contribuinte.

Justamente por essa razão é que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa. O § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430 determina que sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do artigo 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

À evidência, a expressão sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora, que inaugura o dispositivo acima transcrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento. Basta, para isso, notar que o artigo 61, caput, da Lei n.º 9.430 está assim redigido:

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (...), não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora (...).

Resta claro que o débito decorrente de tributos e contribuições a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago. Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros sobre o débito. Essa constatação fica ainda mais evidente se atentar para o fato de que, quando o legislador ordinário pretendeu autorizar a incidência de juros sobre a multa decorrente de lançamento de ofício, fê-lo expressamente.

Nesse sentido, destaque-se o quanto determinado pelo artigo 43 da Lei n.º 9.430/96, cujo parágrafo único determina a incidência de juros moratórios sobre as multas e os juros exigidos isoladamente, mostrando-se inafastável concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício nos casos que não foram abrangidos pelo artigo 43 da Lei n.º 9.430, como, inclusive, já decidido pela C. CSRF.

Fl. 15 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10872.720172/2019-14

A impugnante requer o cancelamento integral do Auto de Infração lavrado, extinguindo-se a totalidade do crédito tributário exigido, ou, subsidiariamente: (I) que seja afastada a multa de ofício e os juros incidentes sobre a segunda acusação, nos termos do artigo 100, § único do CTN e (II) que seja afastada a exigência de juros de mora calculados com base na Taxa Selic sobre a multa de ofício lançada.

Protesta ainda pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários, bem como pela produção de todas as provas em direito admitidas, atestando, de logo, pela autenticidade de eventuais cópias não autenticadas anexadas à presente, nos termos do artigo 365, inciso IV e da parte final do § 1º do artigo 544, ambos do CPC e que todas as intimações relativas ao presente processo administrativo sejam feitas aos cuidados de seus advogados, sob pena de nulidade.

A impugnação ao auto de infração foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – DRJ/RJO, que editou o acórdão nº 12-116.081 – 12ª Turma da DRJ/RJO, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

ÔNUS DA PROVA. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

Nos termos do Decreto 70.235/72, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. Cabe, portanto, à impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que dêem a elas força probante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

ÔNUS DA PROVA. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

Nos termos do Decreto 70.235/72, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. Cabe, portanto, à impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que dêem a elas força probante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

PERDAS NÃO TÉCNICAS. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DISTRIBUIDORES DE ENERGIA ELÉTRICA - ABRADDEE. ASSOCIADAS. EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 27, DE 9/09/2008. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 60, DE 2009. EFEITO VINCULANTE.

Nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 60, de 27/02/2009, vinculante para a RFB, as associadas da ABRADDEE cuja petição resultou na Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2008, devem estornar os créditos da Cofins 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 nº 17, de 13 de julho de 2016, já que houve alteração de entendimento exarado em solução de consulta publicada na vigência da IN RFB nº 740, de 2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

PERDAS NÃO TÉCNICAS. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DISTRIBUIDORES DE ENERGIA ELÉTRICA - ABRADDEE. ASSOCIADAS. EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 27, DE 9/09/2008. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 60, DE 2009. EFEITO VINCULANTE.

Fl. 16 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

Nos termos da Solução de Consulta Cosit n.º 60, de 27/02/2009, vinculante para a RFB, as associadas da ABRADÉE cuja petição resultou na Solução de Consulta Cosit n.º 27, de 2008, devem estornar os créditos do PIS/Pasep 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Os débitos relativos às multas de ofício, quando não recolhidos no prazo legal, sujeitam-se à incidência de juros de mora.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. PROTESTO GENÉRICO.

Há que ser indeferido o protesto genérico pela produção de provas, face ao não atendimento das condições previstas no art. 16 do Decreto n.º 70.235/72.

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

No processo administrativo fiscal é prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal, eletrônico ou de fax, pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ/RJO deu parcial provimento à impugnação tão somente para excluir integralmente os créditos tributários lançados de PIS e COFINS.

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

Da preliminar de nulidade dos Autos de Infração

A impugnante alega que os Autos de Infração seriam nulos, uma vez que várias Soluções de Consulta vinculantes relativas ao IRPJ, CSLL, COFINS e PIS não teriam sido observadas pela fiscalização.

Estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, verbis:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Fl. 17 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (Grifou-se)

Como se vê, o art. 59, II do Decreto n.º 70.235, de 1972, trata de nulidade de despachos e decisões, o que não é o caso dos autos de infração, que se enquadra no art. 59, I.

Ainda de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade do auto de infração – que se insere na categoria de ato ou termo –, quando esse for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). Por sua vez, a nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

No art. 10 do mesmo Decreto 70.235 são estatuídos os requisitos para a lavratura do auto de infração, o qual deverá ser lavrado por agente competente e conter, obrigatoriamente, os elementos arrolados em seus incisos I a VI, como se pode verificar em seu texto, transcrito abaixo:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Da combinação dos dispositivos acima transcritos depreende-se que só a inobservância dos pressupostos legais para a constituição do lançamento e para lavratura do auto de infração ou a incompetência do autuante são causas suficientes para invalidar a autuação e, conseqüentemente, o lançamento nela consignado. Como isso não ocorreu no presente caso, descabe a anulação ou cancelamento dos autos em análise.

As alegações quanto às Soluções de Consulta são questões de mérito e serão apreciadas ao longo do voto.

Dos juros sobre a multa de ofício

(...)

Percebe-se, assim, que a multa lançada de ofício constitui uma obrigação tributária principal, integrando efetivamente o crédito tributário. Como os juros de mora incidem

Fl. 18 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

sobre a totalidade do débito quando não há o adimplemento no prazo legal, não há como justificar a não incidência desses juros sobre o valor da multa de ofício.

O § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar da incidência dos juros sobre o valor do débito, determina sua incidência também sobre a multa lançada de ofício, já que esta é parte integrante do débito.

(...)

Com base em tais argumentos, reputo correta a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício.

Do pedido de produção de provas

Ao final de sua impugnação, a requerente protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, especialmente pela juntada posterior de documentos. No campo do Processo Administrativo Fiscal são normalmente admitidos como meios de prova os documentos, as diligências e as perícias. Dispõe o Decreto nº 70.235/72, em seu art. 18:

(...)

Da mera leitura desse dispositivo, conclui-se que a prova produzida por meio da diligência ou da perícia tem como objetivo formar o convencimento da autoridade julgadora, que, em face da presença de questões de difícil deslinde, pode ter a necessidade de obter mais elementos de prova. No entanto, não é esse o caso no presente processo, visto que ele se encontra instruído com as informações e documentos necessários e suficientes para sua solução.

Ainda em relação a diligências e perícias, estabelece o artigo 16 do Decreto nº 70.235/72:

(...)

Como se observa no dispositivo acima reproduzido, caso a requerente entenda serem necessárias diligências ou perícias, deve justificá-las, formulando os quesitos referentes aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, endereço e qualificação profissional de seu perito.

Portanto, o protesto genérico pela produção de provas não atende aos requisitos previstos no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, devendo ser considerado não formulado o pedido de diligência ou perícia, conforme previsto no §1º desse mesmo artigo.

No que tange à prova documental, o mesmo artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 dispõe nos §§ 4º e 5º:

(...)

De acordo com esse dispositivo legal, o momento para apresentação de documentos comprobatórios é o da apresentação da manifestação de inconformidade. Transcorrido este, apenas será possível a juntada de tais elementos ao processo administrativo se, e somente se, ocorrer algum dos eventos descritos na norma legal. Dessa forma, não tendo a requerente demonstrado enquadrar-se nos casos de excepcionalidade elencados no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, tem-se por prejudicado o pleito.

Fl. 19 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

Portanto, há que ser indeferido o protesto genérico da requerente pela produção de provas em momento posterior ao da entrega da impugnação.

Do pedido de envio de intimações para o endereço do advogado

A impugnante também requer que todas as intimações relativas ao presente processo administrativo sejam feitas aos cuidados de seus advogados.

A súmula vinculante CARF n.º 110 trata do assunto nos seguintes termos:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Assim não é cabível a intimação dirigida ao endereço do advogado do sujeito passivo, devendo ser indeferido tal pedido.

Da autuação de IRPJ e CSLL

A impugnante alega, como preliminar de mérito, a nulidade da autuação em face de decisão proferida em soluções de consulta vinculantes. No caso, as Soluções de Consulta COSIT n.º 101/2016 e Solução de Consulta COSIT n.º 99.015/2016.

Já tendo sido desconsiderada anteriormente a preliminar de nulidade, passa-se a analisar o mérito da autuação.

Conforme mencionado pela própria interessada, a fiscalização teve por objetivo verificar a validade dos valores declarados como despesas dedutíveis relativos à aquisição de energia elétrica para revenda. Para isto, comparou as notas fiscais e documentos de aquisições de energia elétrica com os respectivos custos registrados em sua contabilidade no ano de 2015.

A impugnante também alega que:

a) esclareceu à fiscalização que os valores registrados como custo relativo à aquisição de energia elétrica não deveriam ser analisados vis-à-vis as notas fiscais e documentos de venda, uma vez que, devido à particularidades do setor, o custo de energia elétrica registrado na contabilidade das distribuidoras, por determinação dos princípios contábeis, ratificados pelo Manual de Contabilidade do Setor Elétrico e em consonância com a NBCT TG Estrutura Conceituai aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade, é estimado para se respeitar o princípio da competência, e não reflete, ao menos no mês de sua aquisição, aquele efetivamente incorrido.

b) o custo de aquisição de energia elétrica não é próprio das distribuidoras, mas do consumidor final, razão pela qual é integralmente repassado na tarifa. Ocorre que a tarifa, por meio do qual a Impugnante é remunerada, é fixa e reajustada apenas uma vez ao ano. Assim, no momento em que a ANEEL fixa o valor da tarifa, ela o faz considerando custos estimados, pois não é possível precisar qual será o valor exato que as distribuidoras irão desembolsar ao longo do ano para adquirir energia elétrica, pois esse custo poderá variar por diversos fatores.

c) em observância ao Princípio da Competência, quando a energia é disponibilizada registra o custo de sua aquisição e, após um ou dois meses depois da disponibilização da energia elétrica, momento em que a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica ("CCEE") consegue liquidar as operações de compra e venda de energia e, conseqüentemente, os fornecedores/geradores conseguem emitir as respectivas notas

Fl. 20 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

fiscais de venda, reverte o lançamento contábil em que registrou o custo estimado e registra contabilmente o valor de custo efetivamente incorrido.

d) para todo custo de aquisição estimado contabilizado deverá ser registrado no resultado da distribuidora uma receita estimada equivalente, isto porque, sabe-se que a distribuidora será integralmente ressarcida quanto a esse custo.

e) a Receita Federal entende que as distribuidoras devem oferecer à tributação a receita estimada, para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pelo regime de competência, ou seja, no momento do seu registro contábil (Solução de Consulta COSIT n.º 101/2016 e Solução de Consulta COSIT n.º 99.015/2016). Da mesma forma, as despesas correlatas deverão ser deduzidas pelo regime de competência, de modo a harmonizar as bases de cálculo dos tributos - sob pena de tributação de patrimônio.

f) nos casos em que o custo estimado pela distribuidora foi maior ou menor do aquele estimado de acordo com as normas contábeis e regulatórias da ANEEL para fins de fixação da tarifa, que é aquele que será integralmente ressarcido, foi criado um mecanismo regulatório chamado de Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da "Parcela A" - "CVA", instituído por meio da Portaria Interministerial MF/MME n.º 296, de 25 de outubro de 2001, que tem como objetivo neutralizar eventual diferença existente entre o custo estimado pela ANEEL, para fins de cobertura pela tarifa, e aquele efetivamente estimado/incorrido, de forma a impedir que a distribuidora tenha qualquer prejuízo ou ganho com essa aquisição de energia elétrica.

g) no momento da aquisição da energia para revenda, a distribuidora é obrigada a registrar, em observância ao Princípio da Competência, um custo estimado dessa aquisição e, caso esse seja superior ou inferior ao custo estimado pela ANEEL na tarifa do período, deverá ser contabilizado uma CVA positiva ou negativa, que irá neutralizar essa diferença, de forma que a receita atrelada a essa despesa com a aquisição da energia seja sempre equivalentes.

h) não obstante, em que pese todas as particularidades acima mencionadas foi cientificada do Auto de Infração, no qual a fiscalização entendeu que não teria sido apresentado documentação hábil e idônea que comprovasse os valores declarados como custo de aquisição de energia para revenda. Assim, foi realizado um reajuste nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, de forma a fazer refletir o valor considerado como efetivamente comprovado pela fiscalização.

i) a fiscalização desconsiderou todas as especificidades acima demonstradas, para entender que a Impugnante deveria ter comprovado documentalmente os custos registrados em sua contabilidade, em que pese a sua demonstração de que estes são sempre estimados e, ainda que estes sejam superiores ao custo efetivo, não impactam no resultado da companhia em virtude de mecanismo regulatório criado pelo Governo Federal.

Na impugnação também são descritos os lançamentos contábeis padronizados da constituição e reversão dos custos estimados de aquisição de energia elétrica (fls. 16.927 e 16.928), de modo a demonstrar que para todo registro de CVA, seja no ativo ou no passivo, a contrapartida será sempre no resultado, de forma que para toda despesa excedente ao custo estimado, registrada no resultado em razão da variação do custo efetivo, haverá uma receita equivalente.

A fim de demonstrar o tratamento contábil destas operações na prática, apresenta como exemplo o Caso Jirau, que é uma usina hidrelétrica construída no Rio Madeira, em

Fl. 21 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

Rondônia, com a qual firmou contrato de aquisição de energia no valor de R\$ 163.497.839,00 (fls. 16.930 a 16.933). Com base nas tabelas apresentadas, procura esclarecer que o reconhecimento da provisão do custo, referente à aquisição da energia elétrica no mercado de curto prazo, não gerou qualquer impacto no resultado contábil da empresa em 2015. Isto porque, assim como houve registro da despesa, houve um registro equivalente de receita de CVA, anulando-se o efeito do custo registrado.

Por sua vez, as Soluções de Consulta COSIT n.º 101/2016 e n.º 99.015/2016 citadas pela impugnante dispõem que:

Solução de Consulta COSIT n.º 101/2016

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EMENTA: CONCESSIONÁRIA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES REGISTRADOS NA CONTA CVA. TRIBUTAÇÃO.

As receitas reconhecidas em contrapartida aos valores registrados na Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” (CVA) integram a base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e devem ser oferecidas à tributação no período de apuração em que forem verificadas as diferenças positivas e registradas na escrituração contábil da concessionária.

As variações monetárias incidentes sobre o saldo verificado na conta CVA caracterizam-se como receitas financeiras, e desta forma devem ser oferecidas à tributação, observado o regime de competência.

Extinta a concessão, os valores correspondentes aos ativos ou passivos regulatórios não recuperados através de reajuste tarifário, reduzem (no caso de ativos) ou aumentam (no caso dos passivos) a base de cálculo dos tributos federais, após o reconhecimento de seu valor pela agência regulatória.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal, art. 150; Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43 e 114; Lei n.º 6.404, arts. 177 e 187; Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977; Lei n.º 8.897, de 1995; Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 251 e 274; Lei n.º 9.718, de 1998; Portaria Interministerial MF/MME n.º 25, de 2002; Pronunciamento Técnico CPC n.º 30, de 2012; Orientação Técnica OCPC n.º 08, de 2014; Nota Técnica n.º 280/2014-SFF/SCT/SER/ANEEL; Ato Declaratório Executivo Cosit n.º 20, de 2015.

Solução de Consulta COSIT n.º 99.015/2016

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EMENTA: CONCESSIONÁRIA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES REGISTRADOS NA CONTA CVA. TRIBUTAÇÃO.

As receitas reconhecidas em contrapartida aos valores registrados na Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” (CVA) integram a base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e devem ser oferecidas à tributação no período de apuração em que forem verificadas as diferenças positivas e registradas na escrituração contábil da concessionária.

As variações monetárias incidentes sobre o saldo verificado na conta CVA caracterizam-se como receitas financeiras, e desta forma devem ser oferecidas à tributação, observado o regime de competência.

Extinta a concessão, os valores correspondentes aos ativos ou passivos regulatórios não recuperados através de reajuste tarifário, reduzem (no caso de ativos) ou

Fl. 22 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

umentam (no caso dos passivos) a base de cálculo dos tributos federais, após o reconhecimento de seu valor pela agência regulatória.

SOLUÇÃO VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 101, DE 30 DE JUNHO DE 2016.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal, art. 150; Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43 e 114; Lei nº 6.404, arts. 177 e 187; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; Lei nº 8.897, de 1995; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 251 e 274; Lei nº 9.718, de 1998; Portaria Interministerial MF/MME nº 25, de 2002; Pronunciamento Técnico CPC nº 30, de 2012; Orientação Técnica OCPC nº 08, de 2014; Nota Técnica nº 280/2014-SFF/SCT/SER/ANEEL; Ato Declaratório Executivo Cosit nº 20, de 2015.

De acordo com os Autos de infração de IRPJ e CSLL e do Termo de Verificação Fiscal nº 29, foram glosados os seguintes valores, diante da não apresentação de documentação hábil e idônea, que comprovasse as diferenças apuradas, com relação à aquisição de bens para revenda:

Majoração indevida de custos apurada conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal No 029 e respectivos demonstrativos, todos partes integrantes do PAF 10872-720.172/2019-14.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	19.738.363,61	75,00
31/12/2015	3.977.520,21	75,00
31/12/2015	213.054.866,58	75,00
31/12/2015	1.072.345,36	75,00
31/12/2015	1.123.121,81	75,00
31/12/2015	8.150,54	75,00

Tais valores encontram-se discriminados na planilha eletrônica denominada “Doc 1 Compras 2015 V5 Revisado”, e sintetizados na planilha eletrônica denominada “Dif ECF ECD versus comprovado Termo 029”, anexadas como arquivos não pagináveis, respectivamente, às fls. 16.654 e 16.655 deste processo. O resumo dos valores glosados, obtido a partir das citadas planilhas, é o seguinte:

Compra / MÊS	Valor Total Comprovado	Valor Componente ECF #3	Diferença (N-P)
1) Energia - Energia = #1 + #2	1.286.632.214,16		
2) Energia - Cotas	108.325.013,26		
3) Energia Angra G315412000	50.775.065,82		
4) Energia MCSD	82.063.186,77		
Total 1) + 2) + 3) + 4)	1.527.795.480,01	1.547.533.843,62	19.738.363,61
5) Energia - Itaipu	662.413.657,57	666.391.177,78	3.977.520,21
6) Energia MCP	667.365.699,33	880.420.565,91	213.054.866,58
7) Outros Transp Itaipu	10.054.076,24	11.126.421,60	1.072.345,36
8) Outros CUSD	112.012.399,09	113.135.616,73	1.123.217,64
9) Garantias	623.904,58	632.055,12	8.150,54

Embora as alegações da impugnante relativas à constituição e reversão das provisões de custos estimados de aquisição de energia elétrica e seus efeitos tributários estejam de acordo com as normas contábeis e fiscais em vigor, o contribuinte não demonstrou no decorrer da fiscalização que as diferenças apontadas não afetaram a apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que, conforme alegado, “*para toda despesa excedente ao custo estimado, registrada no resultado em razão da variação do custo efetivo, haverá uma receita equivalente*”.

Da mesma forma, na impugnação não foram apresentados os lançamentos contábeis a crédito na conta de resultado de Compensação de Variação de Valores de

Fl. 23 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10872.720172/2019-14

Itens da Parcela A – CVA ou qualquer prova documental no sentido de demonstrar que os valores glosados tiveram efeito nulo na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O contribuinte também não esclareceu qual seria a relação do exemplo da Usina Hidrelétrica de Jirau citada na impugnação (fls. 16.930 a 16.933) com os valores objeto dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, sintetizados no quadro acima.

Assim, há que se considerar devidos os lançamentos de IRPJ e CSLL.

Da autuação de PIS e COFINS

A impugnante alega, como preliminar de mérito, a nulidade da autuação em face de decisão proferida em solução de consulta vinculante. Diz que há três soluções de consulta tratando da matéria e que a última delas, de 2019, esclarece que “o estorno dos créditos de PIS e COFINS só poderá ser exigido dos Contribuintes para fatos geradores ocorridos após 3 de agosto de 2016.”

Já tendo sido desconsiderada anteriormente a preliminar de nulidade, passa-se a analisar o mérito da autuação.

Segundo a Solução de Consulta Cosit nº 60, de 27/02/2019, o submódulo 2.6 do PRORET (Procedimentos de Regulação Tarifária), aprovado pela Resolução Normativa Aneel nº 660, de 2015, trata das Perdas de Energia. Nesse submódulo constam as seguintes definições:

3.1. DEFINIÇÕES E CONCEITOS

12. Energia Vendida - EV: representa toda energia vendida pela concessionária ao seu mercado cativo, consumo próprio e energia suprida com tarifa regulada às concessionárias de distribuição.

13. Energia Entregue - EE: energia transportada pelo sistema da distribuidora com faturamento apenas por TUSD, calculada pela soma da energia entregue a consumidores livres, autoprodutores e outra concessionária que acesse o sistema de distribuição.

14. Energia Injetada - EI: somatório de toda energia injetada na rede de distribuição da concessionária via pontos de fronteira (menos a energia exportada para a rede básica) ou geração local (própria ou de terceiros).

15. Perdas na Distribuição - PD: 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.

16. Perdas Técnicas - PT: 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.

17. Perdas Não Técnicas - PNT: representa 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).

18. Perdas na Rede Básica – PRB: são perdas externas à rede de distribuição da concessionária e representam a parcela de energia dissipada no transporte da energia no sistema de transmissão da Rede Básica e Demais Instalações de Transmissão.

Fl. 24 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

O submódulo 3.2 do PRORET, também citado na Solução de Consulta Cosit n.º 60, de 2019, estabelece:

Submódulo 3.2

7. PERDAS REGULATÓRIAS DE ENERGIA

55. Denominam-se perdas de energia o somatório das perdas elétricas no sistema de distribuição, as quais se dividem em perdas técnicas e não técnicas, e das perdas na Rede Básica, conforme definições a seguir:

Perdas técnicas: Montante de energia elétrica dissipada no sistema de distribuição em decorrência das leis da Física relativas aos processos de transporte, transformação de tensão e medição de energia elétrica;

Perdas não técnicas: Perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como fraude e furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, dentre outros; e

Perdas na Rede Básica: Montante de energia elétrica dissipada no sistema de transmissão e nas Demais Instalações de Transmissão de uso compartilhado em decorrência das leis da Física relativas aos processos de transporte, transformação de tensão e medição de energia elétrica;

Em decorrência dos conceitos e definições extraídos da Resolução Normativa Aneel mencionada, na Solução de Consulta Cosit chegou-se às seguintes, porém prévias, conclusões:

27. Depreende-se das normas regulatórias acima transcritas que as perdas regulatórias são formadas pelas perdas na rede básica e as perdas na distribuição. As perdas na rede básica são inerentes ao sistema de transmissão e as perdas na distribuição são relativas ao sistema de distribuição.

28. Quanto à perda na distribuição, esta é formada pela diferença entre a energia injetada na rede de distribuição e a energia vendida e entregue aos clientes. Tal perda é formada pela soma das perdas técnicas e não técnicas.

29. A TUSD, por sua vez, constitui-se em uma tarifa utilizada para efetuar o faturamento mensal de usuários do sistema de distribuição de energia elétrica, composta por custos da distribuidora e sua remuneração. Dentre os custos componentes da TUSD, encontram-se as perdas no sistema de distribuição (perdas técnicas regulatórias, perdas não técnicas regulatórias e perdas da rede básica devido às perdas regulatórias).

Como ressaltado, para o contribuinte teria havido nulidade da autuação, uma vez que refere-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2015. Isso, ao que consta, em razão do conflito que haveria entre as Soluções de Consulta n.ºs 27, de 2008 e 60, de 2019 e as Soluções de Consulta Interna n.ºs 17, de 2016 e 3, de 2017, todas da Cosit.

Essa questão chegou a ser analisada na mencionada Solução de Consulta n.º 60, de 2019 (é o quinto questionamento nela formulado). Nela constam as seguintes considerações:

72. O quinto questionamento circunscreve-se à produção de efeitos da Solução de Consulta Interna (SCI) n.º 17, de 2016, no que se refere ao tratamento das perdas não técnicas, já que argumenta que a Solução de Consulta Cosit n.º 27, de 2008, examinou o conceito de insumo, sem entrar na especificidade das perdas técnicas e não técnicas ocorridas no processo de distribuição de energia.

Fl. 25 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

73. A consulente considera que houve mudança de entendimento da Cosit entre a Solução de Consulta Cosit n.º 27, de 2008, e a SCI Cosit n.º 17, de 2016, sendo que esta foi confirmada, quanto ao tratamento das perdas não técnicas, pela SCI Cosit n.º 3, de 2017.

74. Sendo assim, argumenta que os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados às perdas não técnicas só precisam ser estornados após a publicação da SCI n.º 17, de 2016, já que antes dessa data a administração não exigia o referido estorno, entendimento que acredita estar exposto na SC Cosit n.º 27, de 2008.

75. Em relação ao processo de consulta à interpretação da legislação tributária federal, já foi informado que este encontra guarida nos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 e nos artigos 88 a 102 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011. O assunto ainda é tratado atualmente pela Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, que revogou a Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007.

76. A IN RFB n.º 740, de 2007, vigente à época da publicação da SC Cosit n.º 27, de 2008, bem como a IN RFB n.º 1.396, de 2013, são contundentes no sentido de exigir entre os requisitos da consulta que a mesma circunscreva-se a fato determinado, contenha descrição detalhada de seu objeto, indicação das informações necessárias à elucidação da matéria, bem como a indicação dos dispositivos da legislação tributária que ensejaram a apresentação da consulta, conforme trechos extraídos abaixo:

IN RFB n.º 740, de 2007

Art. 3º (...)

(...)

§1º A consulta será feita mediante petição e deverá atender aos seguintes requisitos:

(...)

III - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria;

IV - indicação dos dispositivos que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

[grifos ao original]

IN RFB n.º 1.396, de 2013

Art. 3º (...)

(...)

§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

(...)

III - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

[grifos ao original]

77. Destarte, cumpre verificar o que a petionária questionou em sua consulta que gerou a SC Cosit n.º 27, de 2008, para atestar se de fato a administração se posicionou sobre o estorno ou não das perdas não técnicas no processo de distribuição de energia elétrica.

78. Nesse contexto, faz-se necessário transcrever alguns trechos da SC n.º 27, de 2008:

Fl. 26 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

Solução de Consulta Cosit n.º 27, de 2008

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. DESCONTO DE CRÉDITOS.

A atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviço.

Para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, considera-se insumo na atividade de distribuição de energia elétrica:

- I) o encargo de uso do Sistema de Transmissão, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;*
- II) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;*
- III) o encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT);*
- IV) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS).*

Adicionalmente, dão direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, na atividade de distribuição de energia elétrica:

- I) os gastos com materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica, desde que não estejam, nem tenham sido incluídos, no ativo imobilizado;*
- II) os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, observado o art. 31 da Lei n.º 10.865, de 30/04/2004.*

Não se considera insumo na atividade de distribuição de energia elétrica, não concedendo direito a desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa:

- I) a quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC);*
- II) a quota da Reserva Global de Reversão (RGR);*
- III) os gastos a serem destinados à Conta de Desenvolvimento Energético (CDE).*

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, § 9º do art. 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. DESCONTO DE CRÉDITOS.

A atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviço.

Fl. 27 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10872.720172/2019-14

Para fins de desconto de créditos da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, considera-se insumo na atividade de distribuição de energia elétrica:

- I) o encargo de uso do Sistema de Transmissão, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;*
- II) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;*
- III) o encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT);*
- IV) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS).*

Adicionalmente, dão direito ao desconto de créditos da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, na atividade de distribuição de energia elétrica:

- I) os gastos com materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica, desde que não estejam, nem tenham sido incluídos, no ativo imobilizado;*
- II) os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, observado o art. 31 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004.*

Não se considera insumo na atividade de distribuição de energia elétrica, não concedendo direito a desconto de créditos da Cofins, no regime de apuração não cumulativa:

- I) a quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC);*
- II) a quota da Reserva Global de Reversão (RGR);*
- III) os gastos a serem destinados à Conta de desenvolvimento Energético (CDE).*

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art.8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

(...)

Relatório

(...)

10. Mais especificamente, a consulta está, ao final, assim formulada (fls. 33/34):

“1) Os concessionários de serviço público de distribuição de energia elétrica poderão creditar-se dos valores referentes aos custos comentados no item 4 letras “a” a “f” acima para fins de cálculo PIS/Cofins devido sobre suas receitas?”

2) Os concessionários de geração de serviço público ou de uso de bem público em regime de produção independente, poderão creditar-se dos valores dos custos comentados no item 4 letras “a”, “b”, “d” a “f” acima, para fins de cálculo do PIS/Cofins devido sobre suas receitas?”

3) Os concessionários de serviço público de transmissão poderão creditar-se do valor correspondente aos custos comentados no item 4 letras “d” e “e” acima para fins de cálculo do PIS/Cofins sobre suas receitas?”

Fl. 28 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

11. Os custos elencados listados no item 4 da consulta estão assim intitulados: **“a) Encargo de Uso do Sistema de Transmissão e Encargo de Uso do Sistema de Distribuição”**; **“b) Encargo de Conexão ao Sistema de Transmissão”**; **“c) Encargo de Serviço do Sistema (ESS)”**; **“d) Materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica”**; **“e) Encargos de depreciação de máquinas e equipamentos e outros bens do ativo imobilizado”**; **“f) Conta de Consumo de Combustível – CCC”**; **“g) Reserva Global de Reversão – RGR”**; **“h) Contribuição à Conta de Desenvolvimento Energético -CDE”**.

(...)

Fundamentos

(...)

21. Embora no pedido final a consulente se reporte apenas aos custos integrantes das letras “a” a “f” do item 4 da petição, no bojo da consulta também indaga sobre o direito a créditos sobre os custos das letras “g” e “h” do mesmo item. Afigurando-se um lapso manifesto a não inclusão destes no pedido final, tais custos serão também apreciados nesta Solução de Consulta.

(...)

Do Encargo de Uso do Sistema de Transmissão e do Encargo de Uso do Sistema de Distribuição (item 4, letra “a”, da petição)

(...)

95. Por fim, sabendo de acordo com o art. 51 do Decreto n.º 4.541, de 2002, bem como no § 1º do art. 1º do Decreto n.º 4.562, de 2002, que a TUST e a TUSD é formada por: a) custos de transporte; b) perdas de energia elétrica; c) encargos de conexão; e d) encargos setoriais (entre eles as quotas para formação da CDE); **responde-se à consulente que somente determinadas parcelas da TUST e da TUSD geram direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, entre elas: os custos de transporte; as perdas de energia elétrica; os encargos de conexão (analisado em seção específica) e os encargos setoriais deduzidos termos não correlacionados com prestação de serviço.**

[grifos ao original]

79. Em conformidade com o transcrito acima, 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.

80. Por outro lado, a ementa da 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.

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.

Fl. 29 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

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. As consultas à legislação tributária federal passaram a ter força vinculante no âmbito da RFB apenas a partir da IN RFB n.º 1.396, de 2013, que prevê tal efeito em seus arts. 8º e 9º. Ainda ressalta-se que SCI n.º 17, de 2016, foi publicada na vigência da IN RFB n.º 1.396, de 2013. Diante desses fatos, reproduzem-se alguns trechos sobre efeitos da consulta nessas duas instruções normativas:*

IN RFB n.º 740, de 2007

Art. 14. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

(...)

§ 4º No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional em nome dos associados ou filiados, os efeitos referidos neste artigo somente os alcançarão depois de cientificada a consulente da solução da consulta.

(...)

§ 6º Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

IN RFB n.º 1.396, de 2013

Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

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.*

84. *Sobre os efeitos da consulta interna, a IN RFB n.º 1.396, de 2013, dispõe:*

IN RFB n.º 1.396, de 2013

Art. 8º Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante.

[destaques ao original]

Fl. 30 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

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 pessoa jurídica em questão, como é possível constatar (fl. 17.255), é uma das associadas da Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica – ABRADDEE, desde 1996.

O art. 9º da IN RFB n.º 1399, de 2014, estabelece que:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Como o entendimento contido na referida solução de consulta têm efeito vinculante no âmbito da RFB, há que se considerar indevido o lançamento relativo às perdas não técnicas cujos créditos da não cumulatividade de COFINS e PIS que foram estornados pelo contribuinte no ano-calendário de 2015 em valores menores àqueles apurados pela fiscalização. Neste sentido, deixo de analisar as alegações do contribuinte a respeito da inexigibilidade de multa de ofício e juros incidentes sobre esta autuação, por perda de objeto.

CONCLUSÃO

Por todos os fundamentos expostos, VOTO por julgar procedente em parte a impugnação, para:

- a) manter integralmente os créditos tributários lançados de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício de 75% e de juros de mora;
- b) excluir integralmente os créditos tributários lançados de COFINS e PIS.

A DRJ/RJO recorreu de ofício em relação à parcela do crédito tributário exonerado, no caso, os lançamentos relativos ao PIS e à COFINS.

Ainda irressignada com a decisão proferida pela DRJ/RJO, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 17.275/17.305, através do qual repete grande parte dos termos da Impugnação além do seguinte:

- 1) Preliminarmente, argui a nulidade do acórdão recorrido.** Alega, que o v. acórdão recorrido reconheceu integralmente a procedência das alegações da Recorrente, afirmando que estão de acordo com as normas contábeis e fiscais em vigor. Contudo, afirmou que não teria sido apresentada qualquer prova no sentido de demonstrar que os valores glosados não impactaram a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e que a Recorrente não teria esclarecido a relação do exemplo da Usina Hidrelétrica de Jirau com a autuação; ao contrário do que afirmou o v. acórdão recorrido, a Recorrente não apenas esclareceu a clara relação do exemplo da Usina Hidrelétrica de Jirau com a autuação e a razão dos valores glosados não terem impactado a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **como também apresentou lançamentos**

Fl. 31 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10872.720172/2019-14

contábeis a crédito na conta de resultado de Compensação de Variação de Valor de Itens da Parcela A – “CVA”, que comprovam que os valores glosados tiveram efeito nulo na apuração dos referidos tributos. Conforme verifica-se da página 23 da Impugnação, a Recorrente apresentou duas tabelas que demonstram de forma clara e inequívoca os lançamentos contábeis a débito e a crédito referentes ao caso da Usina Hidrelétrica de Jirau que, repisa-se, representa o maior valor referente ao procedimento de provisão/reversão no ano de 2015, ano ao qual se refere a autuação.

Tabela 1: Custos incorridos associados à aquisição de energia

		out/15	nov/15	dez/15
CUSTOS	R\$	238.859.619	224.020.868	262.468.499
G315412000 - Dist-Ln Rd Sub-oper com En El-Compra-Suprimento	R\$	105.041.708	122.435.381	142.665.895
G315400002 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo OperDesp.Risco Hidrológico	R\$	25.722.990	22.888.121	16.784.047
G315412001 - Dist-Ln-Rd-Sb-Op En Elet-Energ Elet Compra-Provisão	R\$	15.265.709	10.705.853	10.705.853
G315413000 - Distr-Ln Rd Sub-oper com En El-Comp Rev-Rep.ITAIPU	R\$	54.868.045	55.875.778	59.851.123
G315400000 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-En El Comp Rev-CCEE	R\$	(156.323.987)	-	-
G315400003 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo OperDesp.Expos.Involuntária	R\$	21.891.213	2.040.855	8.851.412
G315424000 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-ESS	R\$	(14.539.895)	(6.484.430)	23.141.852
G315424004 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-ESS-Seg.Energética	R\$	23.435.996	16.559.310	468.313
G315400004 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-En El Comp Rev-Jirau	R\$	163.497.839	-	-
RECUPERAÇÃO CCRBT	R\$	(47.064.302)	(45.967.473)	(32.971.180)
G315400012 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet(-)Recup.Desp.Ris.Hidrol	R\$	(25.722.990)	(22.888.121)	(16.784.047)
G315400015 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo Oper(-)Recup.Desp.Térmicas	R\$	5.565.955	(6.317.687)	(14.594.547)
G315400013 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet(-)Recup.Desp.Expos.Invol	R\$	(3.471.272)	(202.356)	(1.124.272)
G315424014 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet(-)Recup.Desp.ESS-Seg.En	R\$	(23.435.996)	(16.559.310)	(468.313)
Custos Líquidos de Recuperação por Bandeira Tarifária	R\$	191.795.317	178.053.395	229.497.315

Tabela 2: Apuração de CVA associados aos custos incorridos, na competência, para aquisição de energia

		out/15	nov/15	dez/15
CVA	R\$	(4.065.852)	18.748.819	(17.289.871)
R311030711 - Dst-Fornec-CVA-Compra de Energia-Constituição	R\$	42.860.201	5.279.191	(362.684)
R311030714 - Dst-Fornecimento-CVA-Compra de Energia-Provisão	R\$	(54.869.462)	7.203.628	(14.066.501)
R311030841 - Dst-Fornecimento-Sobrecontratação-Constituição	R\$	149.014.769	(7.535.435)	12.964.159
R311030731 - Dst-Fornecimento-CVA-ESS-Constituição	R\$	6.825.129	13.801.436	(7.565.295)
R311030734 - Dst-Fornecimento-CVA-ESS-Provisão	R\$	15.601.350	-	(8.259.551)
R311030715 - Dst-Fornecimento-CVA-Jirau-Provisão	R\$	(163.497.839)	-	-
Ajustes de CVA		(199.616)	(9.882.969)	(3.917.509)
Perdas reais maiores do que regulatórias ("Fator k")		(199.616)	(9.882.969)	(3.917.509)
Custos Líquidos de Recuperação por Bandeira Tarifária	R\$	(4.265.468)	8.865.851	(21.207.381)

Verifica-se, portanto, que a Recorrente apresentou justamente “os lançamentos contábeis a crédito na conta de resultado de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A – CVA” que o v. acórdão recorrido afirma não terem sido apresentados.

A verdade é que, apesar de a Recorrente ter comprovado, por meio da apresentação de seus registros contábeis, que os valores glosados não tiveram qualquer impacto na apuração da base de cálculo do IPRJ e da CSLL, tais documentos não foram analisados.

O v. acórdão recorrido se limitou a afirmar que as provas documentais não foram apresentadas, quando na realidade, conforme demonstrado acima, foram devidamente trazidas aos autos, apesar de sequer terem sido analisadas pelos julgadores. Por esta razão, a Recorrente está certa de que o v. acórdão é nulo

no tocante à manutenção integral dos créditos tributários lançados a título de IPRJ e CSLL. Isto porque, a ausência de análise das provas apresentadas pela Recorrente evidencia que o v. acórdão recorrido violou as previsões do artigos 2º, caput e parágrafo único, inciso VII e 50, inciso VI, §1º da Lei nº 9.784/99, que determinam que todos os atos administrativos devem ser devidamente motivados de forma explícita, clara e congruente, conforme se verifica a seguir:

(...)

Caso “os lançamentos contábeis a crédito na conta de resultado de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A – CVA” apresentados pela Recorrente tivessem sido analisados, a 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ teria concluído que os valores glosados não tiveram impacto na apuração do IRPJ e da CSLL, e que o i. fiscal autuante não deveria ter considerado parte dos custos de energia elétrica como simplesmente não comprovados documentalmente, vez que nunca o serão já que parte destes custos são estimados e produzem efeito tanto na apuração dos valores a pagar dos referidos tributos como custo dedutível, como na apuração da base de cálculo através da contabilização da CVA, com o conseqüente cancelamento integral o Auto de Infração.

Além disso, ao deixar de analisar os registros contábeis apresentados pela Recorrente, o v. acórdão recorrido violou o disposto no §1º do art. 4891 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo, conforme disposto em seu art. 15. O mencionado §1º do art. 489, do CPC prevê que não se considera fundamentada a decisão que não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Especificamente a respeito do processo administrativo fiscal, o art. 31 do Decreto nº 70.235/72 determina que a decisão deverá referir-se expressamente às razões de defesa suscitadas pelo Impugnante, in verbis:

(...)

Conclui-se, portanto, que ao deixar de analisar as evidências apresentadas pela Recorrente, inclusive por meio de registros contábeis, que comprovam que os valores glosados não impactaram a apuração ou recolhimento do IRPJ e da CSLL, o v. acórdão recorrido incorreu em vício de nulidade.

No presente caso, não há dúvidas de que as demonstrações apresentadas são essenciais ao deslinde da presente controvérsia, na medida em que o próprio v. acórdão recorrido expressamente afirma que a apresentação dos “lançamentos contábeis a crédito na conta de resultado de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A – CVA” seria suficiente para comprovação do direito da Recorrente, o que, apesar de apresentado, não foi objeto de análise.

Fl. 33 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10872.720172/2019-14

Resta, portanto, demonstrada a 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 dos documentos apresentados pela D. Fiscalização.

- 2) No mérito repete as alegações já trazidas quando da impugnação, relativamente ao “*contexto do setor elétrico – aquisição de energia elétrica, parcela A e CVA*”, “*das especificidades do setor elétrico e os seus impactos na contabilidade*”, “*da dedutibilidade dos custos de aquisição de energia elétrica registrados pela Recorrente*” e “*da demonstração do tratamento contábil na prática*”. Em relação a este último ponto, o recurso voluntário acresceu o seguinte:

A conciliação abaixo demonstra este procedimento na íntegra, sendo: (a) o item 1), o custo da aquisição de energia elétrica que é coberto pela tarifa, e é estimado quando da última revisão tarifária; (b) o item 2), que corresponde ao custo estimado no momento da aquisição da energia elétrica, e que é registrado de acordo com o regime de competência, conforme orientação da própria Receita Federal; (c) o item 3), que corresponde ao valor de CVA registrado no resultado contábil, para fins de neutralização dos efeitos do custo coberto pela tarifa vis-à-vis o custo estimado da aquisição de energia no período; e, (d) o item 4 que é a diferença entre os itens 1, 2 e 3:

1) Cobertura total dos custos associados à aquisição de energia		out/15
Cobertura Contratos de Energia		R\$ 163.334.045
Carga de Energia mensal, adquirida por contratos	MWh	1.028.243
Ajuste de carga de meses anteriores	MWh	(23.644)
P mix (RTA 2015)	R\$/MWh	168
Liquidação de Energia no Mercado de Curto Prazo		R\$ 16.826.740
Carga de energia liquidada no MCP	MWh	79.612
Ajuste de meses anteriores	MWh	23.882
P mix (2015)	R\$/MWh	168
Encargos associados à compra de energia		R\$ 7.317.006
Custos associados à aquisição de energia, dada pela soma das coberturas ac		R\$ 187.477.791 (A)

Fl. 34 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10872.720172/2019-14

2) Custos incorridos associados à aquisição de energia		
CUSTOS	R\$	238.859.619
G315412000 - Dist-Ln Rd Sub-oper com En EI-Compra-Suprimento	R\$	105.041.708
G315400002 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo OperDesp.Risco Hidrológico	R\$	25.722.990
G315412001 - Dist-Ln-Rd-Sb-Op En Elet-Energ Elet Compra-Provisão	R\$	15.265.709
G315413000 - Distr-Ln Rd Sub-oper com En EI-Comp Rev-Rep.ITAIPU	R\$	54.868.045
G315400000 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-En EI Comp Rev-CCEE	R\$	(156.323.987)
G315400003 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo OperDesp.Expos.Involuntária	R\$	21.891.213
G315424000 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-ESS	R\$	(14.539.895)
G315419200 - Dist-Ln-Rd-Se-oper com En EI-EER	R\$	-
G315424004 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-ESS-Seg.Energética	R\$	23.435.996
G315400004 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-En EI Comp Rev-Jirau	R\$	163.497.839
RECUPERAÇÃO CCRBT	R\$	(47.064.302)
G315400012 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet(-)Recup.Desp.Ris.Hidrol	R\$	(25.722.990)
G315400015 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo Oper(-)Recup.Desp.Térmicas	R\$	5.565.955
G315400013 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet()Recup.Desp.Expos.Invol	R\$	(3.471.272)
G315424014 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet(-)Recup.Desp.ESS-Seg.En	R\$	(23.435.996)
Custos líquidos de Recuperação por Bandeira Tarifária	R\$	191.795.317
(B)		
3) Apuração de CVA associados aos custos incorridos, na competência, para aquisição de energia		
CVA	R\$	(4.635.430)
R311030711 - Dst-Fornec-CVA-Compra de Energia-Constituição	R\$	42.860.201
R311030714 - Dst-Fornecimento-CVA-Compra de Energia-Provisão	R\$	(54.869.462)
R311030841 - Dst-Fornecimento-Sobrecontratação-Constituição	R\$	149.014.769
R311030731 - Dst-Fornecimento-CVA-ESS-Constituição	R\$	6.825.129
R311030721 - Dst-Fornecimento-CVA-ERR-Constituição	R\$	(569.578)
R311030734 - Dst-Fornecimento-CVA-ESS-Provisão	R\$	15.601.350
R311030715 - Dst-Fornecimento-CVA-Jirau-Provisão	R\$	(163.497.839)
Ajustes de CVA		317.904
Perdas reais maiores do que regulatórias		317.904
Apuração de CVA associados aos custos incorridos	R\$	(4.317.526)
(C)		
4) Resultado da Apuração de CVA		
Check de CVA		
Custos associados à aquisição de energia, dada pela soma das coberturas acima	R\$	187.477.791
Custos líquidos de Recuperação por Bandeira Tarifária	R\$	191.795.317
Apuração de CVA associados aos custos incorridos	R\$	(4.317.526)
Resultado = (A) - (B) - (C)	R\$	0

Verifica-se, portanto, que a diferença entre o custo coberto pela tarifa, estimado quando da última revisão tarifária, e o custo estimado registrado pelo regime de competência é exatamente o valor da CVA, o que demonstra de forma clara que para todo custo estimado registrado, haverá o registro de uma CVA correspondente no resultado.

Assim, o procedimento de constituição de provisão e reversão, utilizado pela Recorrente para o registro dos seus custos, tem efeito neutro no resultado contábil da empresa, razão pela qual não há que se falar em recolhimento a menor de IRPJ e CSLL.

Ademais, apesar do lançamento contábil referente à Jirau demonstrar perfeitamente o procedimento adotado na prática e se tratar do maior valor referente a esse procedimento de provisão/reversão neste ano, o que não foi analisado pelo v. acórdão recorrido, a Recorrente vem demonstrar mais exemplos a fim de sanar quaisquer dúvidas porventura existentes.

Fl. 35 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10872.720172/2019-14

Da análise dos meses de maio e setembro, por exemplo, conclui-se também que o procedimento adotado pela Recorrente para o registro dos seus custos por meio de constituição de provisão/reversão não gerou qualquer impacto no seu resultado contábil, uma vez que o registro de CVA garante que estes lançamentos sejam neutralizados.

Isto porque, assim como no mês de outubro, o valor de receita registrado na conta CVA nos meses de maio e setembro é equivalente à diferença entre o valor de custo estimado coberto pela tarifa e o valor de custo estimado registrado de acordo com o regime de competência, neutralizando qualquer eventual divergência contabilizada no resultado, conforme verifica-se da conciliação a seguir:

1) Cobertura total dos custos associados à aquisição de energia		mai/15	set/15
Cobertura Contratos de Energia		R\$	165.018.166
Carga de Energia mensal, adquirida por contratos	MWh	1.025.633	980.465
Ajuste de carga de meses anteriores	MWh	(10.676)	(29.935)
Pmix (RTA 2015)	R\$/MWh	163	163
Liquidação de Energia no Mercado de Curto Prazo		R\$	(2.173.061)
Carga de energia liquidada no MCP	MWh	(2.773)	(9.309)
Ajuste de meses anteriores	MWh	(10.592)	43.014
Pmix (2015)	R\$/MWh	163	163
Encargos associados à compra de energia		R\$	7.317.006
Custos associados à aquisição de energia, dada pela soma das coberturas ac		R\$	170.162.111
2) Custos incorridos associados à aquisição de energia			
CUSTOS		R\$	216.711.091
G315412000 - Dist-Ln Rd Sub-oper com En EI-Compra-Suprimento	R\$	134.575.532	102.706.485
G315400002 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo OperDesp.Risco Hidrológico	R\$	19.810.302	23.292.926
G315412001 - Dist-Ln-Rd-Sb-Op En Elet-Energ Elet Compra-Provisão	R\$	10.515.274	(112.552)
G315413000 - Distr-Ln Rd Sub-oper com En EI-Comp Rev-Rep.ITAIPU	R\$	50.424.749	74.983.132
G315400000 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-En EI Comp Rev-CCEE	R\$	6.479.689	134.135.700
G315400003 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo OperDesp.Expos.Involuntária	R\$	(1.370.228)	4.804.418
G315424000 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-ESS	R\$	112.775	2.170.975
G315419200 - Dist-Ln-Rd-Se-oper com En EI-EER	R\$	-	14.849.444
G315424004 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-ESS-Seg.Energética	R\$	(3.837.003)	18.250.105
G315400004 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-En EI Comp Rev-Jirau	R\$	-	-
RECUPERAÇÃO CCRBT		R\$	(39.415.968)
G315400012 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet(-)Recup.Desp.Ris.Hidrol	R\$	(19.810.302)	(23.292.926)
G315400015 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo Oper(-)Recup.Desp.Térmicas	R\$	(5.310.698)	(632.949)
G315400013 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet()Recup.Desp.Expos.Invol	R\$	(18.131.971)	3.609.331
G315424014 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet(-)Recup.Desp.ESS-Seg.En	R\$	3.837.003	(18.250.105)
Custos líquidos de Recuperação por Bandeira Tarifária		R\$	177.295.123
3) Apuração de CVA associados aos custos incorridos, na competência, para aquisição de energia			
CVA		R\$	27.323.931
R311030711 - Dst-Fornec-CVA-Compra de Energia-Constituição	R\$	(2.594.277)	(44.371.837)
R311030714 - Dst-Fornecimento-CVA-Compra de Energia-Provisão	R\$	840.677	50.857.626
R311030841 - Dst-Fornecimento-Sobrecontratação-Constituição	R\$	21.871.886	(162.223.981)
R311030731 - Dst-Fornecimento-CVA-ESS-Constituição	R\$	6.178.385	-
R311030721 - Dst-Fornecimento-CVA-ERR-Constituição	R\$	-	(10.227.267)
R311030734 - Dst-Fornecimento-CVA-ESS-Provisão	R\$	1.027.261	523.854
R311030715 - Dst-Fornecimento-CVA-Jirau-Provisão	R\$	-	-
Ajustes de CVA		R\$	(34.456.943)
Perdas reais maiores do que regulatórias		(34.456.943)	(3.732.205)
Apuração de CVA associados aos custos incorridos		R\$	(7.133.011)

Fl. 36 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10872.720172/2019-14

4) Resultado da Apuração de CVA

Check de CVA			
Custos associados à aquisição de energia, dada pela soma das coberturas acir	R\$	170.162.111	167.340.156
Custos líquidos de Recuperação por Bandeira Tarifária	R\$	177.295.123	336.513.983
Apuração de CVA associados aos custos incorridos	R\$	(7.133.011)	(169.173.809)
Resultado = (A) - (B) - (C)	R\$	(0)	(18)

Assim, as conciliações acima apresentadas reforçam o que já foi comprovado, ou seja, que para todo valor de provisão de custo estimado ou de custo efetivo, registrado como despesa no resultado contábil da Recorrente, em que se verifica diferença em relação ao custo coberto pela tarifa, registra-se um valor equivalente de CVA, que será lançada como receita no resultado quando o custo estimado ou efetivo superar o coberto pela tarifa, ou como despesa, quando o custo estimado ou efetivo for inferior ao coberto pela tarifa.

Portanto, o efeito deste procedimento no resultado contábil é zero ou praticamente zero. Ora, se não há impacto no resultado, não há impacto na apuração ou recolhimento dos tributos.

E nem se alegue novamente que não seria possível verificar a relação entre os valores aqui apresentados e a presente atuação, pois além dos exemplos acima mencionadas serem relativos ao ano de 2015, período objeto do Auto de Infração ora em discussão, as contas de custo consideradas nas conciliações demonstradas acima são as mesmas contas de custo analisadas pela fiscalização e que foram objeto do Auto de Infração, conforme verifica-se dos dois exemplos abaixo:

Trechos do Termo de Verificação Fiscal

87) Constatamos conseqüentemente que a diferença a ser comprovada pelo contribuinte, conforme constatado no item 12 do Termo No 026, relativamente à Energia-Energia, Energia-Cotas, Energia Angra G315412000 e Energia MCSD, escrituradas na conta ECD G315412000 - Dist-Ln Rd Sub-oper com En EI-Compra-Suprimento, parte componente da conta ECF 3.01.01.09.01.99, passou a ser da ordem de R\$ 19.738.363,61 (Dezenove

89) Constatamos também que a diferença a ser comprovada pelo contribuinte, conforme constatado no item 15 do Termo No 026, para Energia Itaipu, conta ECD G315413000 (Distr-Ln Rd Sub-oper com En EI-Comp Rev-Rep.ITAIPU), parte componente da conta ECF 3.01.01.09.01.99, passou a ser da ordem de R\$ 3.977.520,21 (Três milhões,

Contas de Custo Consideradas nas Conciliações

CUSTOS	R\$	216.711.091	375.080.633	238.859.619
G315412000 - Dist-Ln Rd Sub-oper com En EI-Compra-Suprimento	R\$	134.575.532	102.706.485	105.041.708
G315400002 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo OperDesp.Risco Hidrológico	R\$	19.810.302	23.292.926	25.722.990
G315412001 - Dist-Ln-Rd-Sb-Op En Elet-Energ Elet Compra-Provisã	R\$	10.515.274	(112.552)	15.265.709
G315413000 - Distr-Ln Rd Sub-oper com En EI-Comp Rev-Rep.ITAIPU	R\$	50.424.749	74.983.132	54.868.045
G315400000 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-En EI Comp Rev-CCEE	R\$	6.479.689	134.135.700	(156.323.987)
G315400003 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo OperDesp.Expos.Involuntária	R\$	(1.370.228)	4.804.418	21.891.213
G315424000 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-ESS	R\$	112.775	2.170.975	(14.539.895)
G315419200 - Dist-Ln-Rd-Se-oper com En EI-EER	R\$	-	14.849.444	-
G315424004 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-ESS-Seg.Energética	R\$	(3.837.003)	18.250.105	23.435.996
G315400004 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-En EI Comp Rev-Jirau	R\$	-	-	163.497.839

Desta forma, resta comprovado que o procedimento utilizado pela Recorrente para o registro dos seus custos além de estar de acordo com as regras contábeis e regulatórias, não gerou qualquer impacto na apuração do IRPJ e da CSLL, razão pela qual não há que se falar em recolhimento a menor destes tributos.

Fl. 37 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

- 3) Da impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício – também neste ponto repete *ipsis litteris*, o teor da impugnação a respeito da matéria.
- 4) Ao final, requer que todas as intimações sejam feitas aos cuidados dos Patronos que subscrevem a petição.

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. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Apresentado o voto aos meus pares, o julgamento foi convertido em diligência para que a Autoridade Fiscal esclareça alguns pontos ainda pendentes e que impedem a tomada de decisão por parte do Colegiado.

Trata-se, especificamente, da questão envolvendo o caso da Usina de Jirau.

Quando cita o “caso de Jirau”, vide e-fls. 16.930, a Recorrente o faz nos seguintes termos: “A fim de demonstrar na prática todo procedimento descrito acima, a Impugnante discorrerá, a título exemplificativo, a respeito do caso de Jirau, ocorrido em 2015, e que representou o maior impacto nesse procedimento de provisão/reversão neste ano”.

Segundo a Recorrente, Jirau é uma usina hidrelétrica construída no Rio Madeira, em Rondônia, com a qual a Impugnante firmou contrato de aquisição de energia. Contudo, devido a um atraso no cronograma das suas obras, a construção da Usina de Jirau não foi concluída a tempo, de forma que, para cumprir o contrato firmado com a Impugnante, essa usina precisou adquirir energia elétrica no Mercado de Curto Prazo.

Ocorre que o preço da aquisição de energia no mercado de curto prazo oscila e pode ter um preço superior ao dos contratos, que foi o que teria ocorrido, de forma que o preço da energia elétrica, nesse caso, acabou sendo muito maior do que aquele firmado no contrato entre a Usina de Jirau e a Impugnante. Em regra, nestes casos, a geradora de energia elétrica é obrigada a repassar a energia elétrica que adquiriu no mercado de curto prazo pelo preço firmado no contrato inicial com a distribuidora, sem repassar a diferença do custo que teve que incorrer para adquirir a energia de forma emergencial.

Contudo, a Usina de Jirau, em 2013, ajuizou uma ação para garantir que não lhe fossem impostas sanções pelo atraso na geração de energia, sob a alegação de que o atraso na finalização das obras teria ocorrido em razão de fatores que fugiriam do seu controle, como greves e atos de vandalismo. Nos autos desta ação, foi proferida decisão que deferiu o pedido liminar da Usina de Jirau.

Fl. 38 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10872.720172/2019-14

Assim, a partir da competência de julho de 2015, a CCEE entendeu que a Impugnante deveria reconhecer um passivo referente à aquisição da energia elétrica no mercado de curto prazo no valor R\$ 163,5 milhões (DOC. 09), pois, a seu ver, à época, em razão da liminar proferida, este custo não seria arcado pela Usina de Jirau.

Assim, a Impugnante teria registrado uma provisão no referido valor, reconhecendo a despesa e a respectiva receita de CVA no mesmo valor, conforme se verifica dos lançamentos contábeis abaixo:

Tabela 1: Custos incorridos associados à aquisição de energia

		out/15	nov/15	dez/15
CUSTOS	R\$	238.859.619	224.020.868	262.468.495
G315412000 - Dist-Ln Rd Sub-oper com En El-Compra-Suprimento	R\$	105.041.708	122.435.381	142.665.895
G315400002 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo OperDesp.Risco Hidrológico	R\$	25.722.990	22.888.121	16.784.047
G315412001 - Dist-Ln-Rd-Sb-Op En Elet-Energ Elet Compra-Provisã	R\$	15.265.709	10.705.853	10.705.853
G315413000 - Distr-Ln Rd Sub-oper com En El-Comp Rev-Rep.ITAIPIU	R\$	54.868.045	55.875.778	59.851.123
G315400000 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-En El Comp Rev-CCEE	R\$	(156.323.987)	-	-
G315400003 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo OperDesp.Expos.Involuntária	R\$	21.891.213	2.040.855	8.851.412
G315424000 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-ESS	R\$	(14.539.895)	(6.484.430)	23.141.852
G315424004 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-ESS-Seg.Energética	R\$	23.435.996	16.559.310	468.313
G315400004 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet-En El Comp Rev-Jirau	R\$	163.497.839	-	-
RECUPERAÇÃO CCRBT	R\$	(47.064.302)	(45.967.473)	(32.971.180)
G315400012 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet(-)Recup.Desp.Ris.Hidrol	R\$	(25.722.990)	(22.888.121)	(16.784.047)
G315400015 - Dist-Ln-Rd-Se-Custo Oper(-)Recup.Desp.Térmicas	R\$	5.565.955	(6.317.687)	(14.594.547)
G315400013 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet()Recup.Desp.Expos.Invol	R\$	(3.471.272)	(202.356)	(1.124.272)
G315424014 - Dist-Ln-Rd-Se-Oper En Elet(-)Recup.Desp.ESS-Seg.En	R\$	(23.435.996)	(16.559.310)	(468.313)
Custos líquidos de Recuperação por Bandeira Tarifária	R\$	191.795.317	178.053.395	229.497.315

Tabela 2: Apuração de CVA associados aos custos incorridos, na competência, para aquisição de energia

		out/15	nov/15	dez/15
CVA	R\$	(4.065.852)	18.748.819	(17.289.871)
R311030711 - Dst-Fornec-CVA-Compra de Energia-Constituição	R\$	42.860.201	5.279.191	(362.684)
R311030714 - Dst-Fornecimento-CVA-Compra de Energia-Provisão	R\$	(54.869.462)	7.203.628	(14.066.501)
R311030841 - Dst-Fornecimento-Sobrecontratação-Constituição	R\$	149.014.769	(7.535.435)	12.964.159
R311030731 - Dst-Fornecimento-CVA-ESS-Constituição	R\$	6.825.129	13.801.436	(7.565.295)
R311030734 - Dst-Fornecimento-CVA-ESS-Provisão	R\$	15.601.350	-	(8.259.551)
R311030715 - Dst-Fornecimento-CVA-Jirau-Provisão	R\$	163.497.839	-	-
Ajustes de CVA	R\$	(199.616)	(9.882.969)	(3.917.509)
Perdas reais maiores do que regulatórias ("Fator k")	R\$	(199.616)	(9.882.969)	(3.917.509)
Custos líquidos de Recuperação por Bandeira Tarifária	R\$	(4.265.468)	8.865.851	(21.207.381)

Segundo a Recorrente, e considerando os lançamentos contábeis destacados acima, o reconhecimento da provisão do custo, referente à aquisição da energia elétrica no mercado de curto prazo em decorrência do atraso nas obras da Usina de Jirau, não teria gerado qualquer impacto no resultado contábil da Contribuinte. Isto porque, assim como houve registro da despesa, houve um registro equivalente de receita de CVA, anulando-se o efeito do custo registrado.

Em setembro de 2015, antes da liquidação da referida competência de julho/2015, a Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica – “ABRADEE”, teria obtido uma decisão liminar favorável em outro processo judicial, que garantia às distribuidoras de energia elétrica o direito de não arcar com os custos referentes à aquisição de energia elétrica no mercado de curto prazo em decorrência do atraso nas obras de Jirau. Em razão desta decisão liminar, a CCEE teria estornado o lançamento feito em julho na competência de agosto.

Contudo, considerando que se tratava de uma decisão provisória, recai de que a decisão liminar fosse cassada ou, ainda, revertida em instância superior, e, tendo em vista o alto

Fl. 39 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10872.720172/2019-14

valor envolvido, que poderia ser objeto de liquidação pela CCEE, a Impugnante manteve a provisão de R\$ 163,5 milhões no passivo.

No entanto, em março de 2016, a CCEE, considerando a nova decisão judicial obtida na ação ajuizada pela ABRADÉE, enviou um novo comunicado (DOC. 10) à Recorrente informando que uma nova decisão judicial teria alterado o entendimento inicial de que as distribuidoras deveriam arcar com o custo da aquisição da energia no mercado de curto prazo em razão do atraso nas obras da Usina de Jirau.

Assim, tendo em vista a decisão judicial e o comunicado enviado pela CCEE, a Recorrente entendeu que não havia mais risco de liquidação do valor R\$ 163,5 milhões que justificasse a manutenção da provisão, procedendo, então, à sua reversão.

Nesse sentido, em virtude do contexto narrado acima, alega que no caso de Jirau, a Fiscalização jamais encontraria nota fiscal que comprovasse a liquidação do valor referente ao referido custo. O que corroboraria o que vem sendo defendido, no sentido de que não se pode realizar o simples confronto de notas fiscais com os valores de custo registrados no resultado contábil da Impugnante. Aduz, novamente, que o setor elétrico, tal como regulado, e a sua lógica de funcionamento, não permitem esse simples confronto.

Isto porque, além de não ter havido a efetiva liquidação do valor referente ao caso de Jirau, a provisão registrada em 2015, apenas foi revertida em 2016. Portanto, ao realizar a composição das provisões constituídas e revertidas no ano de 2015, de fato, haveria uma parcela destas provisões, como no caso de Jirau, que apenas teriam sido revertidas no período subsequente.

No caso de Jirau, tal reversão em período subsequente teria se dado em função de um comunicado da CCEE, mas isto também poderia ocorrer nos casos em que a Impugnante 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 ocorreriam em período posterior.

Ocorre que, ao contrário do que teria entendido a Fiscalização, essa diferença entre os valores de provisões constituídas e revertidas não geraria qualquer impacto no resultado contábil da Recorrente, pois como demonstrado anteriormente, o registro de CVA equivalente garantiria que estes lançamentos fossem neutralizados. Se não há impacto no resultado, não há impacto na apuração dos tributos, de forma que não teria havido recolhimento de qualquer tributo a menor.

Analisando a impugnação, cujos termos foram reproduzidos no recurso voluntário, constata-se que, a princípio, no entendimento deste Relator, teria andado bem o acórdão recorrido ao afirmar que a Recorrente não esclareceu qual seria a relação do exemplo da Usina Hidrelétrica de Jirau com os valores objeto dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL.

Primeiramente, porque o citado exemplo foi posto, nas próprias palavras da Recorrente, para **“demonstrar na prática todo procedimento descrito acima”**, discorrendo, **“a título exemplificativo”**, a respeito do caso, ocorrido em 2015, e que teria representado o maior impacto no procedimento de provisão/reversão no respectivo ano.

Fl. 40 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10872.720172/2019-14

Não teria sido feita, por parte da Recorrente, nenhuma relação direta entre os valores a que se refere o exemplo de Jirau, no caso, R\$163.497.839,00, lançados, segundo as tabelas apresentadas, em outubro de 2015, com as glosas relativas ao grupo “Energia – Mercado de Curto Prazo – MCP” da CCEE (NLC), que importaram em R\$213.054.866,58.

Cito este valor pois é o mais significativo do auto de infração, perfazendo em torno de 90% do total das glosas feitas pela Fiscalização, e que se referem a valores não comprovados relativamente aos meses de julho (R\$178.499.433,24) e outubro (R\$58.470.885,42) de 2015; essas glosas foram realizadas haja vista a inexistência das Notas de Liquidação das Contabilizações do Mercado de Curto Prazo da CCEE (NLC) dos respectivos meses (pelo menos não foram apresentadas pela Recorrente após regular intimação e reintimação). Conforme é facilmente verificável, tanto os valores quanto os períodos de apuração a que se referem não apresentam nenhuma correspondência entre si, razão pela qual as alegações da Recorrente, *prima facie*, não poderiam ser aceitas.

Aliás, referidas notas de liquidação também não foram apresentadas por ocasião do recurso voluntário, também não foi encontrado no recurso nenhuma remissão a eles ou à sua ausência; tais documentos seriam de apresentação obrigatória para comprovar os valores glosados relativamente aos meses de julho e outubro de 2015. Diga-se de passagem, sem razão a Recorrente quando alega que “*a fiscalização jamais encontraria nota fiscal que comprovasse a liquidação do custo referente à Jirau*” (v. e-fls. 17.296); mesmo que isso correspondesse à verdade, por conta da alegada ausência de liquidação dos valores relativos ao contrato com a Usina de Jirau, tais operações não foram as únicas nos citados períodos. Aliás, os documentos de e-fls. 945 (planilha DOC06_Docs_Sumarios_CCE_MCP.xlsx) demonstram justamente o afirmado acima.

Outra impropriedade, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, em relação ao exemplo de Jirau, diz respeito à citada reversão da provisão, que teria sido realizada tão somente em 2016, pois não há nenhuma indicação nos recursos da apresentação dos lançamentos contábeis que espelhassem o referido ajuste.

Também restaria patente, repito, na visão deste Relator, o acerto da decisão recorrida ao afirmar que não teriam sido apresentados os lançamentos contábeis a crédito na conta de resultado de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A – CVA ou qualquer prova documental no sentido de demonstrar que os valores glosados tiveram efeito nulo na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como dito acima, o exemplo de Jirau, pelo menos da forma como apresentado pela Recorrente, não faria prova nenhuma da alegada neutralidade dos lançamentos contábeis na apuração da base de cálculo dos tributos exigidos, servindo tão somente, conforme suas próprias palavras, para demonstrar na prática o procedimento contábil adotado pela mesma em virtude das especificidades do setor econômico em que inserida e, tão somente, “a título exemplificativo”.

Fl. 41 da Resolução n.º 1401-001.017 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10872.720172/2019-14

Porém, em respeito ao princípio do Colegiado, me curvei ao entendimento da maioria de meus pares, que manifestaram sua preocupação ante à carência de elementos suficientes para uma tomada de decisão. Assim, após as discussões de praxe, a Turma resolveu converter o julgamento em diligência para que a Autoridade Administrativa aprofundasse a investigação no sentido de esclarecer se, no cômputo dos R\$213.054.866,58 glosados pela Fiscalização, que se refeririam em seu total aos períodos de apuração de julho e outubro de 2015, estariam contidos os R\$163.497.839,00 relativos aos custos com a Usina de Jirau. A dúvida principal reside no fato de que as glosas referem-se aos períodos de apuração de julho (R\$178.499.433,24) e outubro (R\$58.470.885,42) de 2015, enquanto os R\$163.497.839,00, segundo a Recorrente, referir-se-iam ao período de outubro. Ou seja, as competências relativas aos valores glosados não “fechariam”, em termos de datas e valores, com a competência dos custos de Jirau (outubro/2015).

Outra questão a ser complementada pela diligência diz respeito à citada reversão da provisão com Jirau para fins de neutralidade; deve-se aproveitar a diligência para melhor instruir os autos com a apresentação dos assentamentos contábeis/fiscais que comprovariam a reversão da citada provisão, se houver.

Por todo o exposto, deve a Autoridade Administrativa:

- 1) Intimar a Contribuinte para que, a partir das glosas realizadas pela Autoridade Fiscal relativas ao grupo “Energia – Mercado de Curto Prazo – MCP” da CCEE (NLC), que importaram em R\$213.054.866,58, apresente a devida conciliação das despesas glosadas, com o fito de comprovar que a glosa que alegadamente seria relativa às despesas com a Usina Jirau, no montante de R\$163.497.839,00, estaria abarcada pelo trabalho fiscal, justificando, em especial, a diferença das competências relativas às glosas dos meses de julho (R\$178.499.433,24 e outubro (R\$58.470.885,42) de 2015;
- 2) Apresente os documentos fiscais e contábeis que comprovam a alegada reversão realizada para fins de neutralização das despesas com a Usina de Jirau no montante de R\$163.497.839,00;
- 3) Após a apresentação dos demonstrativos e documentos solicitados, elabore relatório conclusivo a respeito das novas informações juntadas aos autos;
- 4) Abra prazo de 30 (trinta) dias para a manifestação da Contribuinte em relação ao Relatório de Diligência.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves