



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

Processo n° 14751.002674/2008-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.547 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2018
Matéria Glosa de compensação de Prejuízos Fiscais
Recorrente ENERGISA PARAIBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

IRPJ/CSLL. GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. CANCELAMENTO PARCIAL DE GLOSAS DE CUSTOS E DESPESAS EM OUTRO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECORRÊNCIA.

Tendo sido canceladas parcialmente as glosas de custos e despesas em efetuadas por meio de lançamento em processo administrativo fiscal e sendo as glosas de compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo delas decorrentes, impõe-se o restabelecimento parcial dos saldos de prejuízos e bases de cálculo negativa e seu aproveitamento para a compensação objeto da glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 11-25.522, proferido pela 3ª Turma da DRJ-Recife/PE. em 05 de março e 2009, que considerou procedente o lançamento consubstanciado na glosa relativas ao ano-calendário 2006, de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases de cálculo negativas de (CSLL), acumuladas em períodos anteriores,

Segundo a o Relatório Fiscal da revisão das DIPJ's 2006 e 2007 a fiscalização identificou que a contribuinte compensou indevidamente prejuízo fiscal no ano-calendário de 2006 e a base de cálculo negativa na apuração da CSLL dos anos-calendários de 2005 e 2006, sem respeitar o saldo existente.

Da Revisão da Declaração foi intimado o contribuinte para justificar e apresentar documentação comprobatória para as compensações realizadas nos anos-calendário 2005 e 2006.

O contribuinte apresentou documentação informando que fez as devidas compensações baseadas em sua escrituração fiscal e contábil, respeitando a legislação e o limite a ser compensado, anexando demonstrativos, cópia dos balancetes mensais do Livro de Apuração do Lucro real e da base de Cálculo da CSLL, das fichas DIPJ's e DCTF's, e respectivos DARF's de recolhimentos, sem atacar o problema principal que foi a insuficiência de saldo das compensações.

De acordo com o SAPLI (fls. 137) tinha saldo de R\$ 14.156.552,04 de saldo de prejuízo fiscal para compensar, porém na sua DIPJ 2007 pleiteia a compensação de R\$ 43.468.130,91.

Do mesmo modo, o demonstrativo da base de cálculo negativa da CSLL mostra compensações indevidas pois no ano-calendário 2005 o contribuinte pleiteia compensação de R\$ 29.362.254,06, quando tinha saldo de R\$ 23.045.438,21 e no ano-calendário 2006 pleiteia compensação de R\$ 43.060.859,18, quando tinha saldo R\$ 0,00.

A partir destes demonstrativos foram listadas as inconsistências das declarações do contribuinte referentes ao IRPJ e CSLL.

Os problemas apresentados são consequências dos autos de infração de IRPJ e CSLL do processo administrativo nº 14751 -000142/2005-10, pois o contribuinte não alterou o seu LALUR com os dados da fiscalização, conforme dados existentes no FAPLI - Formulário de Alteração do Prejuízo Fiscal e do Lucro Inflacionário e do FACS -Formulário de Alteração da Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social.

O contribuinte optou pelo Lucro Real nos anos-calendário 2005 e 2006 e os lançamentos de ofício consideraram os dados informados pelo contribuinte nas DIPJ 2006 e 2007, utilizando os saldos existentes no SAPLI para os prejuízos fiscais e para a base de cálculo negativa.

Inconformada com os autos de infração a contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação por meio da qual alega em síntese o seguinte:

- Preliminarmente a interdependência dos lançamentos deste processo em relação ao de nº 14751.000142/2005-10;

No mérito, que as divergências apresentadas aqui são consequência das inconsistências dos autos de IRPJ e CSLL do processo de final 2005-10 e que por esse motivo torna-se imprescindível demonstrar os argumentos utilizados na defesa daquele processo e anexar os mesmos documentos juntados anteriormente.

A 3ª Turma da DRJ em Recife/PE recebeu a impugnação apresentada pela contribuinte como tempestiva mas por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, sob os seguintes fundamentos:

Fica evidente nos autos a interdependência do presente lançamento com o existente no processo nº 14751.000142/2005-10, ressaltada tanto pela autoridade autuante como pelo contribuinte;

As glosas de despesas/custos de 2000 e 2001 tratadas no citado processo e mantidas por essa instância administrativa de julgamento alteraram os saldos de prejuízos acumulados e da base de cálculo negativa do SAPLI, em comparação com o LALUR. No entanto, quanto à parte do lançamento considerada improcedente no acórdão não se verificou repercussão no presente lançamento.

Reiterou os argumentos expedidos no Acórdão nº 25.428, tendo em vista a existência dos mesmos argumentos constantes da impugnação ao processo nº 14751.000142/2005-10.

Quanto à alegação de que a multa de 75% tem caráter confiscatório e ofende o princípio constitucional, é inócuo, suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desatender textos legais, em observância ao que prescreve o art. 142, parágrafo único, do CTN. À autoridade administrativa tributária compete simplesmente executar e fazer executar a lei nos termos em que é editada.

- Que recai no mesmo erro o contribuinte ao intentar a aplicação da multa de mora no patamar de 20%, em substituição da multa de ofício de 75%, uma vez que a autoridade julgadora deve observar estritamente os atos expedidos pela Secretaria da Receita Federal.

Cientificada em 13 de abril de 2009, a recorrente interpôs o recurso voluntário em 13 de maio de 2009, no qual alega, em síntese:

a) preliminarmente, a nulidade do procedimento fiscal, tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF expedido originalmente pelo Delegado da Receita Federal encontrava-se com o prazo de validade vencido, não tendo sido dada ciência à contribuinte de qualquer prorrogação ocorrida até a data de formalização do auto de infração;

b) No mérito, reitera os argumentos expendidos na impugnação, em especial a insubsistência das glosas efetuadas por meio do lançamento formalizado no processo administrativo nº 14751.000142/2005-10, do qual decorre o presente lançamento.

Processo nº 14751.002674/2008-26
Acórdão n.º **1302-002.547**

S1-C3T2
Fl. 2.046

Ao final propugna pelo sobrestamento do presente até o julgamento definitivo do processo administrativo nº 14751.000142/2005-10 e reitera os pedidos formulados nestes últimos, para ao final requerer a improcedência deste lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, dele conheço.

A recorrente alega, preliminarmente, a nulidade do procedimento fiscal, tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF que teria sido expedido originalmente pelo Delegado da Receita Federal encontrava-se com o prazo de validade vencido, não tendo sido dada ciência à contribuinte de qualquer prorrogação ocorrida até a data de formalização do auto de infração.

Trata-se de alegação inovadora, não trazida na sua impugnação, porém, como se trata de alegação de nulidade, ainda que formal, entendo por bem conhecê-la, para afastá-la pelas razões que seguem.

Em que pese a alegação da recorrente de que o MPF originalmente expedido teria seu prazo expirado por ocasião do lançamento, verifica-se que, na verdade, o presente processo decorre de revisão de declaração por meio do procedimento denominado "Malha Fiscal", para os quais não existe obrigatoriedade de emissão do referido documento, conforme se extrai da Portaria RFB nº 11.371, e 11/12/2007, que vigia ao tempo do lançamento, *verbis*:

Art. 10. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I -

[...]

IV - relativo à revisão interna das declarações, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação (malhas fiscais);

[...]

Assim, verifica-se de pronto a inconsistência da alegação da recorrente, impondo-se sua rejeição.

No mérito, a recorrente alega a insubsistência das glosas efetuadas por meio do lançamento formalizado no processo administrativo nº 14751.000142/2005-10, do qual decorre o presente lançamento.

Com efeito, verifica-se que o presente lançamento consiste na glosa de compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e de bases de cálculo negativas de CSLL, no ano-calendário de 2006, em face da constatação de saldo insuficiente, tendo em vista as glosas efetuadas por meio do lançamento formalizado no processo administrativo nº 14751.000142/2005-10.

O recurso contra o lançamento decorrente glosas efetuadas naquele processo foram objeto de julgamento nesta sessão, por meio do Acórdão nº 1302-002.545, no qual este colegiado acordou em dar provimento parcial ao recurso do sujeito passivo.

Assim, impõe-se a aplicação das conclusões daquele julgado ao presente caso, pelo que passo a transcrever os fundamentos quanto às matérias discutidas e decididas naqueles autos que passam, também, a se constituir em razões de decidir do presente julgado, *verbis*:

A recorrente apresenta uma preliminar de nulidade do lançamento, tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF estaria expirado no momento da lavratura da autuação. Alega que o MPF tinha prazo de validade até 21 de julho de 2004 e que o agente público encarregado e cumpri-lo deveria encerrar a fiscalização até aquela data ou, no caso de prorrogação dar ciência formal da continuidade dos trabalhos ao contribuinte, nos termos das normas regulamentadoras do instrumento.

A questão já foi enfrentada e rejeitada pelo colegiado quando do conhecimento do recurso, na sessão de 15/03/2012, quando proferida a Resolução nº 1302-000.15, *verbis*:

[...]

Com efeito, o Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Portaria SRF n.º 1.265, de 22/11/1999, sofreu diversas alterações ao longo dos anos, sendo que na data do encerramento da ação fiscal vigia a Portaria SRF n.º 6.087, de 21/11/2005. Este instrumento consiste em documento emitido em decorrência de normas administrativas que regulam a execução da atividade fiscal, determinando que os procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal sejam levados a efeito de conformidade com uma ordem específica, a qual pressupõe formalização mediante Mandado de Procedimento Fiscal.

O MPF constitui-se, assim, em instrumento de controle da administração tributária e em garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se de fato o Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF que o esteja fiscalizando, se encontra no exercício legal de suas funções.

Enquanto instrumento de controle, o MPF se presta a possibilitar à Secretaria da Receita Federal acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos AFRF, de modo a verificar, por exemplo, se a fiscalização empreendida está sendo realizada adequadamente, de acordo com os critérios definidos por Lei e pela Administração. Se, no curso de seus trabalhos, o AFRF percebe, em face das peculiaridades do caso concreto, que não será possível concluir os trabalhos no tempo inicialmente previsto, deve solicitar a sua prorrogação aos superiores hierárquicos responsáveis pela emissão do mandado.

Em relação aos prazos de validade e da extinção do MPF, dispunha a Portaria n.º 6.087/2005, *verbis*:

[...]

Do acima exposto, infere-se que a prorrogação do prazo do MPF pode se feita tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias. Porém, essa prorrogação deve ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação esta disponível na Internet, a qual pode ser consultada pelo sujeito passivo, dispensando completamente a ciência.

Disponha, ainda, a referida portaria que auditor-fiscal responsável pelo procedimento fiscal forneceria ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet.

Não obstante, eventual descumprimento da determinação contida no § 3º do art. 13 da referida portaria, uma vez descumprido, não traz qualquer consequência no âmbito do procedimento fiscal instaurado.

Com efeito, a referida norma prevê os casos de extinção do MPF, em seu art. 15, *verbis*:

[...]

Como se vê, ainda que tivesse expirado o prazo de validade do MPF este não teria o condão de nulificar os atos praticados, devendo a autoridade responsável pela sua emissão determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento.

No caso dos autos, não identifiquei, de fato, nenhum ato por parte da autoridade fiscal dando ciência ao contribuinte quanto a prorrogação do MPF, tendo o procedimento fiscal prosseguido e sido encerrado apenas em 28/12/2005.

Como instrumento de controle interno da administração, é possível inferir de plano que sua continuidade tenha se dado de forma regular, uma vez que a autoridade fiscal responsável pelo procedimento não foi substituída, revelando-se que não incorreu a hipótese prevista no inc. II do art. 15 e no parágrafo único do art. 16 da portaria referida acima

De outra parte, nenhum prejuízo adveio ao contribuinte em face do descumprimento do disposto no § 3º do art. 13 da Portaria SRF nº 6.087/2005, posto que as informações sobre as prorrogações permaneceram disponíveis para consulta da interessada no *site* da Receita Federal na *internet*, nos termos do § 1º do mesmo dispositivo.

Assim, se o contribuinte tinha dúvidas quanto à continuidade da ação fiscal poderia ter consultado o *site* da RFB na internet, utilizando-se do código fornecido na instauração do procedimento fiscal, conforme ciência (e-fls. 41).

Em consulta por mim realizada em 01/11/2018 ao sítio da RFB na internet¹, utilizando o código de acesso, é possível verificar que o referido MPF foi objeto de sucessivas prorrogações, sendo a última com prazo final em 10/11/2006.

De qualquer sorte, me alinho à jurisprudência majoritária deste Conselho que entende que o MPF é mero instrumento de controle interno da administração tributária, de sorte que, eventuais irregularidades na sua emissão ou prorrogação não enseja qualquer nulidade ao processo fiscal, posto que a constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa competente, por meio do lançamento, é atividade vinculada e obrigatória que decorre do CTN e da lei de regência, conforme tive oportunidade de me manifestar no Acórdão nº 1301-001.814, de 05/03/2015, sintetizado seguinte na ementa :

NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE CIÊNCIA DE PRORROGAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

¹ <http://www.receita.fazenda.gov.br/aplicacoes/atpae/mpf/confieWeb.asp>

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do MPF.

Nesse mesmo sentido, é firme a jurisprudência deste conselho, conforme se extrai das ementas a seguir reproduzidas:

[...]

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

Passo ao exame das matérias de mérito.

A apreciação das matérias se dará na ordem trazida pela recorrente no seu recurso voluntário.

A) Do ano-calendário 2000:

- Da glosa da variação monetária do parcelamento de ICMS de R\$10.359.592,48. (subitem 5.4.1 do RTF)

A imputação fiscal é de contabilização indevida de correção monetária sobre débitos de ICMS objeto de parcelamento junto à Secretaria de Finanças do Estado da Paraíba.

Alega que a fiscalização, conforme transcrito no próprio Relatório de Trabalho Fiscal, a Recebedoria de Rendas da Secretaria de Finanças do Estado da Paraíba, informou que os débitos de ICMS com vencimento em 2000 e pagos naquele mesmo ano não sofreram atualização monetária, pois a UFIR permaneceu "congelada", ao passo em que os débitos vencidos em 2000 e recolhidos após o ano de 2000 passaram a ser corrigidos, a partir de janeiro de 2000, até maio de 2003 pelo IGP-DI (FGV).

E que, apesar da clareza da resposta do Fisco paraibano, que confirmou a aplicação de atualização monetária desde janeiro de 2000 sobre os débitos vencidos e não pagos naquele ano, o r. auditor fiscal concluiu ter a Recorrente contabilizado, "sem amparo legal, atualização monetária dos débitos de ICMS no ano-calendário de 2000".

Aduz que o Acórdão da Delegacia de Julgamento, ao tratar deste item do Auto de Infração, manteve a autuação sob o argumento de que a Recorrente não teria "nenhuma prova, que não por ela mesma produzida, de que, sobre seus débitos de ICMS sobre os quais versa o lançamento incidiram (sic) atualização monetária (juros e multa).

Contesta, afirmando que as regras legais atinentes à possibilidade de dedução da variação monetária correspondente à Obrigações tributárias vigentes em 2000 encontram-se consubstanciadas no entendimento contido no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 52.

Informa que, no caso em tela, em 15/7/2000, um parcelamento com o Estado da Paraíba, relativamente a Débito Fiscal de ICMS - *em 36 (trinta e seis) parcelas mensais e sucessivas, acrescidas de mora, juro e correção monetária, quando couber, atualizado pela UFIR ou outro critério adotado pela DEFIN para correção de tributos*. Deste parcelamento, 3 (três) parcelas foram pagas em 2000, sem correção, uma vez que não houve variação da UFIR naquele ano. O saldo devedor em 2000, contudo, foi corrigido conforme determinação da Portaria GSF nº 002, de 05.01.2001, do Secretário das Finanças, publicada no DOE PB de 06.01.2001, a qual instituiu a aplicação do IGPDI em substituição da extinta UFIR a partir de janeiro de 2000, para débitos não pagos naquele ano.

Assim, contabilizou em 2000 o valor das atualizações monetárias incidentes sobre o saldo devedor, de acordo com a variação do IGPDI contida na Tabela acima referida, de forma a dar cumprimento ao princípio da competência, reconhecendo que tal despesa, apesar de ainda não desembolsada, foi incorrida naquele ano.

Analisando os documentos e informações trazidos pela fiscalização e os apresentados pela recorrente, entendo que assiste razão a esta última.

Com efeito, a autoridade fiscal solicitou informações à Secretaria de Finanças do Estado da Paraíba acerca da incidência de correção monetária sobre os débitos fiscais vencidos no ano de 2000. Em sua resposta esta informou que os débitos de ICMS com vencimento em 2000 e pagos naquele mesmo ano não sofreram atualização monetária, pois a UFIR permaneceu "congelada", ao passo em que os débitos vencidos em 2000 e recolhidos após o ano de 2000 passaram a ser corrigidos, a partir de janeiro de 2000, até maio de 2003 pelo IGPDI (FGV). Cita o Relatório Fiscal (*e-fls.* 152), verbis:

[...]

Os débitos da contribuinte, vencidos até fevereiro de 2000, foram objeto de parcelamento, tendo esta pago três parcelas em 2000 que não sofreram correção.

Com efeito, a Secretaria de Finanças da Paraíba, em face da extinção da UFIR no ano 2000, disciplinou a atualização monetária dos débitos fiscais não recolhidos no prazo legal por meio da Portaria GSF nº 002, de 05/01/2001, nos seguintes termos:

[...]

O contribuinte apresentou a memória de cálculos da atualização monetária do saldo do parcelamento do ICMS (*e-fls.* 4333), efetuadas em 30/11/2000 e 31/12/2000, com base no índice acumulado do IGPDI no ano 2000, contabilizada nos moldes transcritos no Relatório de Trabalho Fiscal - RTF (*e-fls.* 155)

Entendo que se equivocou a autoridade fiscal ao glosar os valores de correção monetária contabilizada sobre o saldo do parcelamento, segundo o regime de competência, conforme dispõe o Ato Declaratório COSIT nº 52/1994, citado no RTF.

Em que pese a portaria estadual que regulamentou a aplicação do IGPDI somente tenha sido publicada apenas no início de 2001, aplica-se aos débitos vencidos e não recolhidos até aquela data.

Os débitos consolidados no parcelamento realizado junto à SEFIN-PB, referem-se a fatos geradores ocorridos até o mês de fevereiro/2000, conforme planilhas anexadas (*e-fls.* 4325/4330). Embora estivessem com a exigibilidade

suspensa em face do parcelamento formalizado, referem-se a débitos vencidos e não recolhidos no prazo, nos termos da portaria referida.

Assim, observado o regime de competência, está correto o reconhecimento pela recorrente da correção monetária incorrida no ano 2000, no índice fixado pela legislação estadual, sobre o saldo de parcelamento existente até 31/12/2000.

Face ao exposto, voto por dar provimento ao recurso nesta parte, para exonerar a exigência relativa a glosa descrita no subitem 5.1.4 do RTF, efetuada no montante de **R\$10.359.592,48**.

- Da glosa de custos - Diferença entre os valores provisionados e adicionados no Ano-Calendário de 2000 (R\$ 4.813.022,08) - subitem 5.1.2.5 do RTF

Com relação a esta infração, a recorrente se refere à constatação feita pela autoridade fiscal de que vários títulos a receber da Recorrente teriam sido provisionados no ano-calendário de 2000 e adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real daquele mesmo exercício fiscal. E que, de um total de 294.731 títulos totalizando R\$ 28.766.429,00 a parcela de 120.123 títulos teriam sido provisionados por um valor X e adicionados ao lucro líquido por um valor inferior, X - Y. Essa diferença de valor, Y, totalizaria R\$ 4.813.022,08, e seria um custo/despesa indedutível, o que ensejaria sua cobrança de ofício.

Alega que, ao contrário do afirmado pelo auditor, não há qualquer diferença entre o valor dos 294.731 títulos provisionados por R\$ 28.766.429,00 e o valor pelo qual esses mesmos títulos foram lançados ao lucro líquido na apuração do lucro real.

Sustenta que é inconteste que os citados títulos foram provisionados, contabilmente, no ano-calendário de 2000 por R\$ 28.766.429,00 e que "toda a celeuma decorre do equívoco do auditor, ao indicar que tais títulos teriam sido computados no lucro líquido para apuração do lucro real por valor inferior ao provisionado".

Afirma ter demonstrado exatamente o contrário, ou seja, que o valor computado no lucro líquido para apuração do lucro real foi exatamente igual ao valor provisionado (R\$ 28.766.429,00) a Recorrente apresenta cópia da fls. 25 do LALUR do exercício de 2000 (doc.07), juntamente com a pág.06 da DIPJ do mesmo exercício (doc.08), ambas contendo o mesmo valor provisionado, (no caso da DIPJ, o valor compõe o lançamento de linha 3. Despesas operacionais - Parcelas Não Dedutíveis), então adicionado na apuração do lucro real razão pela qual a autuação não tem amparo e foi equivocada.

Examinando a descrição feita pela autoridade fiscal (*e-fls.* 92) e os documentos acostados aos autos, entendo que não assiste razão à recorrente.

As provas trazidas pela recorrente não infirmam a acusação fiscal de que o valor considerado como provisão indedutível a ser adicionado ao Lalur pela interessada, foi reduzido em relação a uma parte dos títulos que haviam sido provisionados por um valor superior ao considerado na adição ao resultado.

A afirmação da recorrente de que os valores levados à adição ao Lalur (R\$ 28.766.429,00) corresponderiam exatamente aos valores contabilizados e informados na DIPJ carece de comprovação. Verifica-se que a provisão total ao final do ano-calendário 2000 correspondia a R\$ 81.839.140,61, sendo que a provisão em

dezembro de 1999 era de R\$ 15.147.243,57, conforme demonstrado pela recorrente às fls. 29 de sua impugnação (e-fls. 4622) :

Provisões até dez/99	15.147.243,57
Provisões em 2000	38.324.719,04
Provisões em 2000	28.766.429,00
Provisões em 2000	(399.251,00)
Saldo PDD 31/12/2000	81.839.140 61

Ora, como se vê além do valor de R\$ 28.766.429,00 foram provisionados mais R\$ 38.324.719,04 e estornados R\$ 399.251,00.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 92) a autoridade responsável pela fiscalização procedeu a uma auditoria de 294.731 registros que corresponderiam os títulos representativos das provisões não dedutíveis e constatou diferenças entre os valores adicionados ao lucro líquido e os provisionados no ano de 2000 em 120.123 registros, que totalizaram R\$ 4.813.022,08, conforme relatórios parciais impressos (e-fls. 3737/3426).

Com efeito, as apurações da fiscalização foram realizadas com base nos registros fornecidos pela própria recorrente e que corresponderiam aos títulos cuja provisão seria indedutível, sendo inescapável a conclusão de que parte desses títulos foram provisionados por um valor X, no entanto ao proceder à adição ao resultado a interessada efetuou-a por um valor menor (X-Y), conforme descrito no Relatório Fiscal.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário nesta parte.

- Da glosa de Custos - Provisões constituídas em 2000 e repetidas em 2001 -Diferença de provisão 2000/2001. (R\$ 13.452.296,34). - Subitem 5.1.2.7 do RTF

A recorrente aponta que o auditor constatou 904.370 registros com os mesmos número de matrícula e data de vencimento, que totalizavam R\$ 58.121.067,24 (2000) e R\$ 44.673.929,56 (2001) e que a diferença encontrada em 2000 ("X") e 2001 ("X - Y"), seria de R\$ 13.452.296,34 e representaria o montante no qual a provisão para créditos de liquidação duvidosa teria sido indevidamente majorada no ano-calendário de 2000.

Afirma que, a partir dessa presunção, concluiu o auditor que essa parcela da provisão para créditos de liquidação duvidosa teria sido integralmente utilizada para apuração do lucro real enquanto perda dedutível.

Observa que, "*curiosamente, o auditor realizou outro lançamento tributário sob o mesmo fundamento, no valor de R\$ 7.896.751,95, com base na diferença entre o valor total da provisão para créditos de liquidação duvidosa de 2000 (R\$ 81.839.140,61) e 2001 (R\$ 73.942.388,66).*"

Destaca que os valores tomados por base para o lançamento ora recorrido, R\$ 58.121.067,24 em 2000 e R\$ 44.673.929,56 em 2001, eram parcelas integrantes da provisão para créditos de liquidação duvidosa ("PDD") de 2000 (R\$ 81.839.140,61) e 2001 (R\$ 73.942.388,66), respectivamente. O auditor efetuou lançamentos distintos, um para a parte e outro para o todo (doc.09 e 10 - fls.09 e 10 do Lalur e pag.6 da DIPJ 2002).

Afirma a recorrente que a DRJ ao tratar deste item manteve a autuação sob o fundamento de que não teriam sido apresentadas provas documentais, ignorando os argumentos aduzidos, sobretudo o da verdade material.

Alega a existência de claro *bis in idem* configurado pela duplicidade de autuações com base no mesmo fato, uma vez que, pela diferença entre a PDD de 2000 e 2001, o auditor já efetuou o lançamento constante do item 5.5 do Relatório Fiscal defendido no presente Recurso. Assim, não poderia, com base na diferença entre parciais que compõem o saldo das referidas provisões, efetuar novo lançamento, em adição ao já existente.

Sustenta que, não bastasse a ocorrência do *bis in idem*, trata-se de autuação baseada pura e simplesmente em presunções ilegais: - de que o valor provisionado em 2001 seria o correto, e não o de 2000 e, - que a diferença entre o valor dos títulos nos dois anos foi deduzida na apuração do lucro real de 2000.

Aponta que se a administração tributária pudesse, a seu bel prazer, cobrar tributos com base em meras suposições, o contribuinte ficaria à mercê das interpretações da autoridade fiscal. Presunção não é base de cálculo de imposto, devendo esse tipo de expediente ser rechaçado do procedimento administrativo fiscal.

Alega que ao comparar registros com o mesmo número de matrícula e a mesma data de vencimento, na data-base dezembro/2000 e dezembro/2001, o auditor confundiu registros de sistema com títulos representativos de dívida. Os registros de sistema representam o total do débito de um determinado cliente, que pode ter mais de uma unidade de consumo conectada à rede elétrica. Uma rede de supermercados com diversas filiais, por exemplo.

Observa que qualquer desses consumidores pode pagar uma fatura de energia elétrica de uma unidade de consumo e deixar de pagar a de outra. Com isso, o valor do registro, de um ano para o outro pode reduzir normalmente, sem que tenha havido qualquer erro por parte da Recorrente.

Alega que a fiscalização não demonstrou que a contabilização de 2000 foi excessiva, nem tampouco ter resultado em qualquer benefício fiscal indevido para a Recorrente. Na verdade, ao adotar a presunção de ilegalidade, teria se furtado de perquirir a verdade dos fatos.

Em consequência, requer que seja reconhecido o *bis in idem* e a ilegalidade da presunção na qual se baseou o lançamento, devendo ser anulada a autuação de tais valores.

Analisando os elementos dos autos, entendo que não tem razão a recorrente neste ponto.

A constatação fiscal, explicitada no subitem 5.1.2.7 do RTF, tomou por base os próprios elementos apresentados pela interessada e ao analisar os arquivos apresentados constatou que em 904.370 registros com o mesmo número de matrícula e a mesma data de vencimento, apurou uma divergência nos valores informados em cada ano (R\$ 58.121.067,24 em 2000 e R\$ 44.673.929,56 em 2001), evidenciando uma provisão indevida de R\$ 13.452.296,34, conforme demonstrativos de *e-fls.* 3667/3736.

Ora, a recorrente alega que a fiscalização efetuou o lançamento por presunção ao entender que os valores corretos seriam aqueles apurados com base no

levantamento de 2001 e não no realizado no ano 2000, mas ela própria informa ter procedido a ajustes no valor das contas em 2001 que se encontravam em provisão no ano 2000, no montante de R\$ 12.851.228,33, conforme resposta (e-fls. 2387/2394) ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal (e-fls. 2366/2386).

A recorrente alega que as contas podem ser reduzidas mediante pagamentos parciais efetuados pelos consumidores que poderiam ensejar a redução dos valores provisionados anteriormente sem que isto se caracterize como qualquer erro, mas não traz qualquer comprovação nesse sentido.

Alega também que o auditor confundiu registros de sistema com títulos representativos de dívida; que os registros de sistema representam o total do débito de um determinado cliente, que pode ter mais de uma unidade de consumo conectada à rede elétrica, como uma rede de supermercados com diversas filiais, por exemplo. Apesar da alegação a recorrente não apresenta comprovações concretas.

Ademais, examinando os relatórios de e-fls. 3667/3736, percebe-se claramente que o que ocorreu de fato foram ajuste nos valores provisionados, muitos deles na casa de centavos ou de poucos Reais, mas que ao serem totalizados representam uma expressiva diferença nos montantes provisionados.

Também entendo que não existe o alegado *bis in idem* com relação à infração apurada no subitem 5.5 do RTF, pois a redução do valor das provisões do ano 2000 já havia sido em grande parte considerada pela própria recorrente no cálculo da provisão feita no ano de 2001 e são distintos os fundamentos das exigência em questão. Com relação à exigência contida naquela infração (subitem 5.5) os argumentos da recorrente serão examinados no ponto próprio deste voto.

Assim, entendo que restou comprovada pela fiscalização o excesso de provisão realizado no ano de 2000, com relação aos mesmos clientes e respectivos débitos, não tendo a recorrente se desincumbido de comprovar suas alegações.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto.

B) Do ano-calendário 2001:

- Provisão para Crédito Liquidação Duvidosa. Consumidores com medidas judiciais.(R\$7.936.588,47). - Subitem 5.1.3.3 do RTF

No relatório de trabalho fiscal, o auditor fiscal constatou a indedutibilidade da provisão do valor, correspondente às contas de energia elétrica de clientes que ingressaram na Justiça questionando os reajustes tarifários de 1986.

A contribuinte alega que a DRJ deixou de apreciar os fundamentos expostos, por não ter a Recorrente apresentado provas documentais correspondentes.

Sustenta que durante o ano de 2001, diversas faturas de clientes que ingressaram na justiça questionando os reajustes tarifários de 1986 foram emitidas, em cumprimento a decisões judiciais, por 80% do valor integral e que, por um equívoco contábil da recorrente, os 20% restantes foram levados a tributação como faturamento e, pendentes no Contas a Receber, foram objeto de provisão pela Recorrente conforme parâmetros para constituição de provisão para Devedores Duvidosos.

Alega que em razão do equívoco cometido quando da emissão de faturamento de receita em 80% (oitenta por cento) e 20% de provisão de devedores duvidosos, houve o devido estorno no LALUR, de forma que não afetou o lucro líquido do

exercício. Observa que tal equívoco ocorreu em virtude da Recorrente não ter cumprido, de imediato, a determinação de redução das ações judiciais.

Assevera que, uma vez que a empresa constatou que aqueles valores de PDD não podiam ser lançados na rubrica de contas a receber, buscou o seu devido estorno, não acarretando qualquer prejuízo ao erário público.

Conclui que acatar o entendimento do fiscal seria praticar o estorno de um lançamento irregular.

A Recorrente anexa relatório de todos os consumidores com débitos oriundos de redução de tarifa, totalizando o valor de R\$ 7.936.588,47, os quais foram objeto de estorno. Ainda como meio de prova do alegado, a Recorrente anexou cópia da CE nº. 016/2001-DFIN, pela qual a Saelpa solicita à Secretaria de Finanças do Estado da Paraíba compensação do ICMS recolhido sobre os 20% (vinte por cento) desses faturamentos, bem como Notas Fiscais relativas aos consumidores citados pelo auditor em seu relatório para comprovar que essas contas continuavam pendentes até 31/12/2001.

A fiscalização, com base nos elementos obtidos junto a alguma clientes da fiscalizada, concluiu que a Saelpa não emitiu as notas fiscais/contas de energia elétrica complementar referente ao aumento do valor da energia questionado judicialmente.

A recorrente, no entanto, apresentou em sua impugnação cópia de diversas faturas que corresponderiam ao valor complementar questionado judicialmente, com relação às empresas diligenciadas pela fiscalização (*e-fls.* 4344/4529), sendo que em diversas delas consta textualmente que se trata de "valor correspondente a 20% da fatura original conforme processo judicial nº .. da 1ª Vara da Fazenda Pública". Outras, no entanto, referem-se a "ICMS calculado por fora conforme processo nº... da 4ª Vara da Fazenda Pública" e, ainda "correspondente a 25,79% do valor da fatura original conforme processo nº ... da 9ª Vara Cível da Capital".

Cotejando, por amostragem, verifica-se a coincidência dos valores das notas fiscais com os débitos constantes da relação "Consumidores com Débitos Oriundos de redução de Tarifa" (*e-fls.* 4815/4880), como p. ex. em relação ao contribuinte Cia de Bebidas Antartica PB (*e-fls.* 4344/4355).

Não obstante, não trouxe aos autos a comprovação da contabilização da respectiva receita e do alegado estorno realizado posteriormente.

Em face da tais elementos, este colegiado determinou a realização de diligência como vistas a apresentação por parte da recorrente da comprovação da contabilização da respectiva receita, para que fosse intimada a:

a) apresentar comprovação da contabilização como receita dos valores relativos aos valores questionados judicialmente pelos clientes/consumidores (com débitos oriundos de redução de tarifa) conforme relatório anexado, totalizando o valor de R\$ 7.936.588,47, indicando a respectiva nota fiscal emitida;

b) apresentar comprovação de que os valores objeto da provisão referida integrava o saldo de contas a receber em 31/12/2001;

c) apresentar comprovação de que os valores foram devidamente estornados em períodos de apuração subsequentes.

A recorrente apresentou, à autoridade fiscal diligenciante, cópias de planilhas, parciais de livro Razão e Diário (fls. 7602 a 7741), mediante os quais procura demonstrar e justificar de constituição da provisão, e estornos que teriam sido realizados na conta contábil **112.61 - Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa - PCLD**, entre os meses de dezembro de 2001 a dezembro de 2016.

A autoridade fiscal aponta no seu Relatório de Diligências que:

- *A ENERGISA não apresentou documentação hábil e idônea comprobatória que contabilizou as receitas questionadas judicialmente pelos consumidores no período de 06/09/1994 a 10/04/2001 (período da data de vencimento dos títulos relacionados na planilha JUDICIAL), não apresentando qualquer livro contábil que comprove tais operações;*
- *Consta no razão da conta contábil 112.61 - Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa - PCLD, na subconta 0001 – Energia Elétrica Vendida, no mês de dezembro de 2001, dois lançamentos em 31/12/2001: um a débito, no valor de R\$ 83.207.728,75 e com histórico: lançamento reversão pclD, anulando o saldo inicial em 01/12/2001; e outro a crédito, no valor de R\$ 73.942.388,66 e com histórico: provisão constituída, sem comprovar nem detalhar quais os títulos que foram revertidos e os provisionados;*
- *Constata-se nos meses de outubro/2002; abril, julho e setembro/2003; julho/2004; janeiro, abril, novembro e dezembro/2005; novembro/2007 e abril/2009 a existência de dois lançamentos, um a débito, revertendo o inicial da conta no mês, e outro a crédito, pela provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída, sem comprovar nem detalhar quais os títulos que foram revertidos e os provisionados;*

Mais adiante conclui quanto a este ponto da diligência que:

1) Em relação ao item a.1 (infração descrita no subitem 5.1.3.3. Judicial do Relatório de Trabalho Fiscal):

a) A ENERGISA foi intimada a apresentar comprovação da contabilização como receita dos valores relativos aos valores questionados judicialmente pelos clientes/consumidores (com débitos oriundos de redução de tarifa) conforme relatório anexado, totalizando o valor de R\$ 7.936.588,47, indicando a respectiva nota fiscal emitida.

A ENERGISA não comprovou o solicitado.

b) A ENERGISA foi intimada a apresentar comprovação de que os valores objeto da provisão referida integrava o saldo de contas a receber em 31/12/2001.

A ENERGISA não comprovou o solicitado.

c) Apresentar comprovação de que os valores foram devidamente estornados em períodos de apuração subsequentes.

A ENERGISA não comprovou o solicitado.

Com efeito, entendo que a recorrente não apresentou elementos solicitado na diligência, que demonstrassem que efetivamente contabilizou as receitas que teriam tido seu valor questionado judicialmente e que justificariam sua exclusão no ano de 2001, por meio da provisão (PDD). Limitou-se a apresentar planilhas que embasariam os lançamentos efetuados em sua escrita contábil, porém sem se desincumbir de demonstrar seu vínculo com as receitas objeto de questionamento judicial.

O relatório da consultoria tributária trazido aos autos pela recorrente (fls. 7871/7911), também não trazem novos elementos visando tal comprovação, limitando-se, em síntese, a reiterar a correção dos procedimentos da recorrente.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento quanto ao ponto

- Da Glosa de Custos - Faturamento Complementar(R\$ 10.434.423,05.). - Subitem 5.3.1.2 do RTF

Este item refere-se à contabilização de faturas de compra de energia elétrica, pela Recorrente, junto à Companhia Hidroelétrica do São Francisco - CHESF, no ano de 2001. Trata-se, de fato, da nota fiscal nº 5342, emitida pela CHESF, no valor de R\$ 10.908.181,17 - R\$ 473.758,12 (ajuste), em vista dos depósitos/créditos bancários feitos pela ENERGISA (Saelpa), referente ao faturamento complementar relativo ao fornecimento de energia do ano de 2001. Sustenta o auditor que tais valores não poderiam ser considerados como custo, mas sim como um ativo circulante ou recuperável a longo prazo.

A recorrente alega que tal entendimento equivocado decorreu da escusável falta de conhecimento técnico acerca do funcionamento e da regulação do setor elétrico brasileiro, vigentes à época. Por esse desconhecimento, o fiscal acabou confundindo o objeto da autuação (faturamento de energia comprada) com a Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE.

Sustenta que a DRJ não analisou os argumentos da recorrente, atendo-se simplesmente a transcrever na íntegra o Parecer COSIT nº 26. o r. julgador manteve a linha de pensamento equivocada do r. auditor fiscal, vinculando o pagamento da nota fiscal nº 5342 da CHESF à sobretarifa objeto do Parecer COSIT nº 26/2002, quando na verdade, esse dois fatos não guardariam entre si qualquer relação.

Relata que possuía contrato de fornecimento com a CHESF celebrado em 25 de janeiro de 2000 (**doc.16**) que no Anexo I apresenta as quantidades contratadas e as tarifas do contrato inicial. O montante de energia contratado para 2001, com a CHESF, correspondeu a 396 MW médios. Tais montantes mensais foram registrados no MAE considerando o disposto no Parágrafo Primeiro da Cláusula 11 do Contrato. Apresenta a tabela I^a (doc. 17), que contém os montantes mensais contratados e adquiridos em 2001, bem como teriam sido os correspondentes faturamentos, caso não houvesse sido decretado o racionamento de energia. Para cada mês, as tarifas e os faturamentos foram obtidos conforme Cláusula 14 do contrato inicial.

Alega que, em função do racionamento de energia na região nordeste, no ano de 2001, a CHESF havia faturado apenas 80% do valor contratado para o ano, enquanto que a SAELPA havia consumido um volume de energia equivalente a 93,638% do contrato inicial, Dessa diferença originou-se um débito de compra de energia da Energisa (Saelpa) para com a CHESF.

Observa que, até então, havia efetuado o registro contábil das operações de comercialização, realizadas com base em estimativas elaboradas pela sua própria administração, observando os princípios fundamentais da contabilidade. Assim, em dezembro de 2001, registrou o valor de R\$ 11.096.782,02 para fins de efeitos contábeis, tendo em vista a definição, à época, dos redutores pelos órgãos competentes. Posteriormente, com a determinação em definitivo do Fator de Redução, foram efetuados os devidos ajustes, nos valores de R\$ 473.758,12 e R\$ 188.600,85 (receitas levadas à tributação no exercício de 2002 - vide Diário - doc. XX anexo), resultando no valor líquido de R\$ 10.434.423,05.

Sustenta que a perda de receita da Recorrente em virtude do racionamento de 2001, a ser compensada de forma diferida pela RTE, não se confunde com o valor pago à CHESF pela energia consumida naquele ano.

Conclui que deve ser levado em consideração o Princípio da Competência do exercício, bem como a emissão da fatura complementar, que se deu em dezembro de 2001 e que se essa despesa operacional foi confirmada com o valor apurado pela Chesf na competência de 2001.

Passo a analisar os elementos dos autos.

De acordo com a informação obtida pela fiscalização junto à CHESF, por meio do Termo de Intimação (e-fls. 2580/2582), esta diferença, faturada em dezembro de 2001, decorre sim do Acordo Geral do Setor Elétrico, firmado em dezembro de 2001 e corresponde à diferença entre os montantes faturados e os montantes contratuais, em face das reduções ocorridas em decorrência do racionamento, no período de junho a novembro de 2001, conforme Termo Aditivo nº 01 ao Contrato Inicial de Compra e Venda de Energia Elétrica, celebrado entre a SAELPA e a CHESF (e-fls. 2583/2588).

O Anexo 16 (fls. 419/420 - ou e-fls. 263/264) acostado à resposta ao Termo de Intimação de 18/09/2003 (docs. fls. 222/240 ou e-fls. 7130/7148)², revela que este faturamento decorreu do Acordo Geral do Setor Elétrico estabelecido pela Medida Provisória nº14 e demais regulamentações dos agentes reguladores.

Segundo o referido documento, que consiste na Nota Explicativa às Demonstrações Contábeis para os exercícios findos em 31/12/2001 e 2000 da recorrente, esta informava:

[...]

Em 11 de março de 2002, a SAELPA encaminhou à Aneel os cálculos da recomposição tarifária, os quais estão sujeitos à homologação pelo órgão regulador. Para que a SAELPA tenha direito a essa compensação, renunciou a qualquer pleito, judicial ou extrajudicial, relativo a fatos e normas concementes ao Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica e à recomposição tarifária extraordinária, bem como aderiu aos acordos firmados entre os agentes do setor elétrico, conforme previsto pela Medida Provisória nº 14 e pelas Resoluções nº91, da GCE, e nº 31, da Aneel.

b) R\$26.956 referentes à energia disponibilizada pelos geradores livres, os quais dispunham de geração não

² A sequência de numeração de folhas no e-processo (e-fls.) ficou prejudicada por falha na anexação do volume II do processo físico, que resultou fora da ordem.

comprometida em contratos. Essa energia foi denominada 'energia livre'. Nesse montante incluem R\$984 relativos ao Pis e Cofins.

O valor referente à energia livre foi contabilizado como despesa operacional com base em comunicado aos agentes, divulgado em 13 de março de 2002 pela Asmae (órgão operador do MAE), no montante de R\$25.972, líquido do Pis e Cofins. Esse valor será repassado aos geradores.

Eventuais decisões das autoridades reguladoras do setor de energia elétrica, quanto à recomposição tarifária extraordinária, bem como o montante relacionado à energia livre, poderão resultar em ajustes relevantes nos valores registrados pela SAELPA. Os valores definitivos a serem divulgados deverão ser validados pela Aneel, conforme previsto em sua resolução nº 72, de 07 de fevereiro de 2002.

Como parte do acordo relativo à recomposição tarifária, a SAELPA irá pagar à Companhia Hidro Elétrica do São Francisco - CHESF o valor integral do contrato inicial de fornecimento de energia elétrica, reduzidos pelo fator 0,9759, estabelecido pela Aneel. Esses valores montam, em 31 de dezembro de 2001, em R\$13.122. A soma desse valor e da energia livre, mencionada anteriormente, que totaliza R\$39.094, foi registrada no resultado do exercício, na rubrica Energia Elétrica Comprada para Revenda e compõe o saldo da conta Fornecedores no Passivo Circulante e do Exigível a Longo Prazo.

[...]

De acordo com o RTF (e-fls. 140) a recorrente procedeu a adição no Lalur do valor de R\$ 25.972 mil referentes à energia disponibilizada pelos geradores livres, mas não adicionou o valor relativo ao valor da diferença faturada pela CHESF, *verbis*:

A SAELPA contabilizou em 31112/2001, a título de custo ressarcimento gerador, na 615.03.3.5.4.1 - Operações com Energia Elétrica, na subconta 4105 - Passivo Regulatório, o montante de R\$ 25.972.598,52, levando-a na apuração do resultado do exercício. Da análise da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, da DIPJ 2002, fls. 185, e das folhas 10 e 24 do LALUR, fls. 296 e 310, constata-se que a SAELPA adicionou o valor acima citado na apuração do lucro real, com o histórico: valores provisionados do PERECE - Consulta 11618.004276/2002-03 - Parecer Cosit 026 de 26/09/2002.

Trata-se, sem dúvida de questão complexa, envolvendo um momento de crise no setor elétrico, que acabou gerando situações atípicas do ponto de vista das operações e resultados das companhias geradoras e distribuidoras e que demandou a intervenção do Poder Público de modo a assegurar a sustentabilidade econômica do sistema elétrico brasileiro.

O alcance de cada situação deve ser analisado dentro deste contexto, portanto.

Penso que a transposição das conclusões do Parecer Cosit nº 26/2002 para o presente caso merece ponderações.

O referido parecer trata do reconhecimento da receita que seria gerada pela Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE, previstas nas MPs. 2198-5/2001 (art. 28) e 14/2001 (art. 4º), trazendo o entendimento de que tais receitas somente devem ser reconhecidas para fins de incidência dos tributos federais, quando de sua efetiva realização (cobrança dos percentuais nas faturas dos consumidores que seriam realizadas a partir do ano de 2002), atendendo ao Princípio da Competência.

A decisão recorrida entende que o custo da energia, ora em discussão, também deveria ser atrelado ao reconhecimento da receita decorrente da RTE, em respeito ao citado Princípio da Competência, pois seria uma energia adquirida, mas não consumida no ano de 2001, que seria, portanto, um custo do ano de 2002.

Depois de muito analisar e pesquisar sobre as regulamentações ocorridas naquele episódio da crise energética de 2001, cheguei a conclusão de que tal custo se refere ao ano de 2001, tal como reconhecido pela recorrente. Explico.

Não resta dúvida que, tal diferença ora em debate está diretamente relacionada ao racionamento de energia do ano de 2001 e tem implicação na Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE, previstas nas MPs. 2198-5/2001 e 14/2001.

Pelo que se depreende dos documentos trazidos aos autos, em especial os esclarecimentos prestados pela Companhia Hidroelétrica do São Francisco - CHESF (fls. 2580/2581), do Contrato de Compra e venda de Energia entre CHESF e SAELPA (atual Energisa) - fls. 4883/4922 e respectivo Termo Aditivo nº 01 (fls. 4973/4980), dos avisos de faturamento provisório expedidos pela CHESF (fls. 4947/4960) e das disposições contidas na Resolução Aneel nº 31, de 24 de janeiro de 2002 (fls. 4962/4971), a diferença cobrada pela CHESF referente ao faturamento de junho a novembro de 2001, corresponde efetivamente ao custo da energia contratada e fornecida por aquela geradora à recorrente no período referido e que não fora faturado anteriormente, tendo em vista a orientação setorial de que, em face do racionamento, o faturamento deveria corresponder a 80% do valor contratado, até que se definisse o percentual definitivo de redução, que restou fixado em 3%.

Nos esclarecimentos prestados pela CHESF (fls. 2580/2581), ante a intimação da fiscalização, restou consignado, *verbis*:

Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, de 22/04/2005, apresentamos, a seguir, as justificativas solicitadas:

*Em função do Racionamento de Energia Elétrica, ocorrido **no período de junho de 2001 a fevereiro de 2002, houve uma redução no Consumo de Energia da ordem de 20%** que afetou o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de suprimento entre SAELPA e CHESF.*

Houve negociações envolvendo todos os agentes do Setor Elétrico que culminou num acordo conhecido como: "Acordo Geral do Setor Elétrico", firmado em dezembro de 2001, onde foi estabelecido que durante o período de - racionamento, o faturamento dos contratos iniciais deveriam ser reduzidos, com relação aos montantes contratados, em um percentual, ainda por ser definitivamente estabelecido, entre 2% e 3%.

A CHESF, no período de junho a novembro de 2001, faturou contra a SAELPA com redução de 20% dos montantes contratados. Em 31/12/2001 a CHESF emitiu a fatura 5324, correspondendo a 97% dos montantes contratuais no mês de dezembro e a **fatura complementar 5342, em questão, correspondendo a 17% dos montantes contratados no período de junho a novembro de 2001.**

Outrossim, informamos que, **o embasamento legal encontra-se disposto no Termo Aditivo N° 01 ao Contrato Inicial de Compra e Venda de Energia Elétrica, celebrado entre SAELPA e CHESF em 04 de junho de 2002, cuja cópia anexamos juntamente com a Resolução ANEEL N° 31, de 24 de janeiro de 2002, citada na cláusula 6º, item a) que trata do fator de redução do período de junho a dezembro de 2001.**

(grifei)

Na cláusula 6ª do Termo Aditivo, ficou estabelecido, *verbis*:

Cláusula 6º - A Cláusula 11 dos Contratos Iniciais das distribuidoras localizadas nas áreas alcançadas pelo PERCEE passa a vigorar acrescida do seguinte parágrafo terceiro:

"Parágrafo Terceiro. As quantidade de energia e demanda vendidas sob este CONTRATO no período de vicia do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica - PERCEE serão reduzidas com aplicação do seguinte fator de redução:

a) para o período de junho a dezembro de 2001, o previsto no art. 5º da Resolução da ANEEL n° 31, de 2002: e

b) para os meses de janeiro e fevereiro de 2002, o previsto no art. 3º da Resolução da GCE n° 133, de 6 de junho de 2002 e, de acordo com a disciplina estabelecida pela ANEEL."

A Resolução Aneel nº 31, por sua vez traz a seguinte disposição em seu art. 5º, *verbis*:

Art. 5º As concessionárias distribuidoras alcançadas pela recomposição tarifária extraordinária deverão pagar às geradoras, durante o período de vigência do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica, os valores dos contratos iniciais e equivalentes, com redução proporcional àquela aplicada às concessionárias distribuidoras, de acordo com o seguinte fator de redução:

$$F_{rd} = \frac{\sum_{k=jun}^{k=dez} CE_{ag,k}}{\sum_{i=1}^{i=43} \sum_{k=jun}^{k=dez} (CI_{i,k} \times FPI_{i,k})}$$

onde:

I - Frd corresponde ao fator de redução a ser aplicado aos valores dos contratos iniciais e equivalentes;

II - CEag corresponde ao consumo esperado agregado calculado na forma do inciso II do § 4º do art. 4º;

III - Cli corresponde à definição constante do inciso III do § 4º do art. 4º; e

IV - FPI corresponde à definição constante do inciso IV do § 4º do art. 4º.³

Entendo que, diante do Acordo Geral do Setor Elétrico, que restou formalizado entre a recorrente e a CHESF, por meio do Aditivo nº 1 ao Contrato de Compra e Venda de Energia, a interessada se comprometeu a pagar 97% do valor correspondente ao montante de energia contratado para o período de janeiro a dezembro de 2001, independentemente da redução efetiva verificada no fornecimento da energia em face do racionamento realizado naquele período.

Em contrapartida, como parte do Acordo Geral do Setor Elétrico, teria direito à cobrança, a partir de 2002, da Recomposição Tarifária Extraordinária, para se ressarcir dos custos que se revelaram desproporcionais à receita obtida naquele período, nos termos dispostos nos arts. 2º e 4º da MP. 14/2001, *verbis*:

[...]

Pelo que deduzo do quadro fático e normativo acima delineado, a recorrente incorreu efetivamente em custos maiores na aquisição de energia no período de junho a dezembro de 2001 em face do acordo setorial para a compensação de perdas entre os diversos agentes do setor elétrico (geradoras e distribuidoras). Este custo se refere à energia comercializada no próprio ano de 2001.

³ Art. 4º

§ 4º [...]

III - Cli corresponde aos montantes de energia contratados pela concessionária de distribuição de energia elétrica e homologados pela ANEEL nos termos do art. 10 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998 (contratos iniciais e contratos celebrados antes da edição do Decreto nº 2.655, de 2 de julho de 1998, que produzam efeito equivalente ao dos contratos iniciais), quotas-partes de Itaipu determinadas anualmente pela ANEEL, energia assegurada ou associada da geração própria e contratos bilaterais das concessionárias de distribuição, já registrados no MAE ou na ANEEL até novembro de 2001, que tiveram os volumes mensais dos contratos iniciais reduzidos em 2001 em relação ao mesmo mês de 2000, até o limite da referida redução, conforme verificação pela ANEEL;

IV - FPI corresponde ao fator que reflete as perdas de energia elétrica das concessionárias distribuidoras ocorridas na comercialização desse produto, calculado, por concessionária distribuidora, pela média de doze meses de junho de 2000 a maio de 2001.

Diante do acordo firmado a interessada passou a ter direito à uma recomposição tarifária extraordinária a ser cobrada sobre a energia vendida a seus consumidores a partir de 2002. Por óbvio os custos correspondentes a esta receita são os mesmos da receita normal comercializada, ou seja, os custos da energia adquirida e comercializada no próprio ano de 2002, pois é sobre esta energia vendida que seria aplicada a tarifa extraordinária.

Assim, entendo que o reconhecimento desta parcela de custo no ano-calendário 2001 pela interessada, não entra em contradição com o entendimento emanado do Parecer Cosit nº 26/2002, quando este tratou do reconhecimento das receitas oriundas da Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso quanto a este ponto.

- Das Diferenças de Despesas com Compra de Energia da CHESF (R\$ 2.871.961,74). - Subitem 5.3.1.1 do RTF

De acordo com o RTF, a fiscalização solicitou informações à Companhia Hidroelétrica do São Francisco - CHESF e, com base na resposta obtida, entendeu que havia divergências entre os valores escriturados pela SAELPA e os valores constantes da emissão das notas fiscais da Chesf, relativas a essas contas. O Auditor Fiscal, então, glosou os valores estornados da nota fiscal nº 5324 em R\$ 2.098.505,44, bem como a diferença entre o valor contabilizado e o constante da nota no valor de R\$ 111.097,33. Da mesma forma, glosou o estorno da nota fiscal nº 5342, no valor de R\$ 473.758,12, e a diferença entre o valor contabilizado e o constante daquela nota, no valor de R\$ 188.600,85, totalizando a glosa de R\$ 2.871.961,74, como despesa/custo indedutível para a apuração do lucro real no ano-calendário de 2001.

A DRJ, por sua vez, entendeu que somente são dedutíveis na apuração do lucro real os custos e despesas efetivamente realizados e apoiados em documentação hábil e idônea.

A recorrente alega que os procedimentos tiveram suporte na época pelo seu órgão regulador, bem como pelas disposições do Setor Elétrico, a saber ANEEL, ABRAGE, GCE, através de expedição de resoluções. Ademais, todos os lançamentos contábeis tiveram suporte no que determina os contratos iniciais de fornecimento de energia elétrica, a legislação vigente no período de racionamento e os fatores econômicos efetivos.

Sustenta que em dezembro de 2001, o governo e as empresas de energia elétrica firmaram o Acordo Geral do Setor Elétrico com as concessionárias distribuidoras e as geradoras de energia elétrica, com o intuito de garantir o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos existentes e a recomposição de receitas relativas ao período de vigência do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica (Racionamento / "Programa Emergencial").

Que este acordo abrangia (i) as perdas de margem incorridas pelas distribuidoras e geradoras no período de vigência do citado Programa Emergencial, (ii) os custos adicionais da Parcela A para o período de 1/01/2001 a 25/10/2001, (iii) a parcela dos custos com a compra de energia no âmbito do Mercado Atacadista de Energia (MAE), denominada "energia livre", realizadas até dezembro de 2002 e (iv) a substituição do direito contratual previsto no Anexo V dos Contratos Iniciais (compra e venda de energia).

Assim, as distribuidoras alcançadas por essa recomposição tarifária extraordinária teriam que pagar às geradoras, durante o Programa Emergencial, os valores dos contratos iniciais e equivalentes, com redução proporcional àquela aplicada às distribuidoras. Essa redução foi definida em 2,341%.

A recorrente alega que demonstra através do Extrato contábil (doc.22 - anexo 09 da impugnação) que efetuou a contabilização em dezembro de 2001 dos valores relativos à diferença de despesas com compra de energia elétrica adquirida da CHESF, bem como o valor da compra de energia elétrica para o mês de dezembro de 2001, de acordo com os demonstrativos de cálculos efetuados à época (doc 23 - anexo 10 da impugnação).

Afirma que, com base na informação detida no momento do lançamento contábil (antes da definição final do fator de redução), efetuou os cálculos utilizando o Fator de Redução 2,1%.

Sustenta que efetuou a contabilização na conta contábil 615.03.3.5.41 subconta 4101 dos valores de energia comprados da CHESF em montantes de: (i) R\$12.084.922,43 - energia comprada de dezembro de 2001, e (ii) R\$11.096.782,02 - valor complementar de valores de energia comprada de abril a dez de 2001.

Diz que os documentos hábeis e idôneos que serviram de base para os registros contábeis dos valores de R\$ 11.096.782,02 e R\$ 12.084.922,43 foram apresentados pela Recorrente no momento da fiscalização, tendo sido, no entanto, desconsiderados pelo Fiscal, que desprezou a correção de tais valores contabilizados com fator de redução (2,1%), relativo ao período de abril a dezembro de 2001.

Sustenta que o lançamento de R\$ 11.096.782,02 refere-se ao somatório encontrado após a aplicação do fator de redução de 2,1% sobre o valor do contrato inicial de compra e venda de energia elétrica do período de abril a novembro de 2001 e que o lançamento de R\$ 12.084.922,43 é o valor contrato inicial de compra e venda de energia elétrica para o mês de dezembro de 2001, já aplicado o fator de redução de 2,1 %.

Refere que num segundo momento, após a celebração do Acordo Geral do Setor Elétrico, utilizou o fator de redução de 2,341% para o cálculo da diferença de despesas com compra de energia elétrica adquirida da CHESF, e de 20% sobre o valor da compra de energia elétrica (contrato inicial) para o mês de dezembro de 2001, apurando-se os valores de R\$13.122.235,30 em vez de R\$11.096.782,02 e de R\$9.875.319,66 em vez de R\$12.084.922,43, respectivamente.

Assim, a diferença apontada para a nota fiscal da Chesf nº 005324, no valor de R\$ 2.209.602,77, refere-se ao valor contabilizado pela SAELPA e o valor indicado pela Chesf, com o redutor de 20% (vinte por cento). Com relação à diferença citada na nota fiscal nº 005342, no valor de R\$ 662.358,97, a mesma refere-se à subtração do valor registrado pela SAELPA, e o valor efetivamente devido após o ajuste.

Afirma que o valor contábil registrado em dezembro de 2001 pela SAELPA (R\$ 11.096.782,02) foi assim calculado em função de que também se desconhecia o ajuste da fatura complementar, o que se deu apenas em meados de 2002.

Alega que as diferenças de R\$ 2.209.602,77 e de R\$ 662.358,97, acima esclarecidas e que totalizam R\$ 2.871.961,74, foram levadas à tributação no exercício fiscal de 2002, quando houve a definitiva indicação do valor devido pelo MAE, o que se comprovaria com o lançamento contido no Diário (doc. XX anexo).

Por ocasião da Resolução nº 1302-000.451, eu havia me manifestado, preliminarmente, no sentido de que tais valores efetivamente não deveriam ter sido reconhecidos como custos ou despesas do ano de 2001 e que, quando muito, se comprovada a efetivação do estorno no ano-calendário 2002, "poderia caracterizar a ocorrência de postergação de pagamento do imposto por inobservância do regime de competência, nos termos do art. 273 do RIR/1999, mas exigiria também a comprovação de que a recorrente apurou e recolheu os tributos devidos no ano em que se deu tal reconhecimento⁴, o que também não restou comprovado nos autos".

Daí a conversão em diligências para que a interessada fosse intimada a:

I) apresentar comprovação do estorno, no ano de 2002, das diferenças de despesas com Compra de Energia da CHESF, no valor de R\$ 2.871.961,74, mediante cópias dos registros contábeis nos livros Diário e Razão (partida e contrapartida, devidamente identificadas no plano de contas)

III) apresentar comprovação de que tais valores foram efetivamente tributados naquele ano, ou seja, que a interessada apurou e recolheu os tributos lançados (IRPJ e CSLL) sobre o resultado anual de 2002, mediante juntada de cópias de Demonstração de Resultado, Lalur, DIPJ e DCTF, relativos aos tributos apurados em 31/12/2002.

Na resposta à diligência, a interessada limitou-se à reprisar as alegações recursais e propugnar pelo reconhecimento da legalidade e correção do valor contabilizado, especialmente em face da aplicação dos princípios contábeis da Competência e do Conservadorismo, diante da situação fática ocorrida em decorrência do Acordo Geral do Setor Elétrico.

O relatório da consultoria tributária trazido aos autos pela recorrente (fls. 7871/7911), apenas busca explicar mais uma vez o reconhecimento contábil efetuado pela recorrente, validando-os, segundo o entendimento ali manifestado, com base nos princípios contábeis da Competência e da Oportunidade.

Revedo os elementos dos autos, penso que as conclusões preliminares trazidas na Resolução nº 1302-000.451 merecem alguns reparos.

Com efeito, o relato das alegações trazidas pela recorrente confirmam, ao menos parcialmente, o entendimento da fiscalização de que tais valores não poderiam compor o custo da energia comprada no ano de 2001.

Desde logo a fiscalização constatou diferenças entre os valores lançados pela interessada como custo e as notas fiscais (nº 005324 e 005342) emitidas pela CHESF, apontando, respectivamente os valores de R\$ 111.097,33 e R\$ 188.600,85,

⁴ PN. CST. 02/1996:

[...]

9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.

que a própria recorrente confirma como incorretos, uma vez que procedeu aos lançamentos com base em estimativas feitas antes da emissão das notas fiscais, o que ocorreu ainda em 2001. Portanto, a glosa desses valores é inquestionável.

Não se justifica a alegação da recorrente de que desconhecia os valores efetivamente devidos, pois as notas fiscais nº 005324 e 005342 foram emitidas pela CHESF em 31/12/2001 (fls. 2566/2572).

Assim, certamente tais diferenças foram indevidamente registrada no custo do ano de 2001.

Com relação à diferença de R\$ 2.098.505,44, relativa à Nota Fiscal nº 005324, verifica-se pelo RTF que a interessada procedeu à liquidação da fatura, com o referido desconto aplicado, por meio de depósitos/créditos bancários em 15/01/2002 e 05/02/2002..

O mesmo ocorreu com relação ao valor de R\$ 473.758,12, estornado pela CHESF relativo à NF. nº 005342, relativo ao ajuste feito em face do Acordo Geral do Setor Elétrico, que de acordo com o RTF foram quitadas em março e setembro de 2002.

Com relação a estes valores, considerando o entendimento anteriormente manifestado neste voto quanto aos valores suplementares faturados pela CHESF em dezembro de 2001 com base no Acordo Geral do Setor Elétrico, entendo que se os estornos ocorridos decorreram de novas orientações emanadas dos órgãos regulares em 2002, não havia, naquele momento como a interessada fazer tal reconhecimento em sua escrituração.

Como registrado acima, a empresa CHESF emitiu as duas notas fiscais em 31/12/2001 e os ajustes nos valores só ocorreram no decorrer do ano de 2002. Assim, tais valores deveriam ter sido registrados naquele ano-calendário e, portanto, afetariam apenas o resultado daquele exercício.

Não é razoável admitir o reconhecimento de tal fato de forma retroativa na contabilidade e no resultado apurado em 2001 pela recorrente.

Desta feita, ainda que não tenha sido aportado aos autos a comprovação contábil de que tais estornos foram efetivamente realizados pela recorrente no ano-calendário 2002, tais lançamentos não podem impactar o resultado do ano-calendário 2001.

Assim, entendo que resta indevida apenas a contabilização como custo dos valores de R\$ 111.097,33 e R\$ 188.600,85, registrados à maior pela recorrente com base em estimativas feitas antes da emissão das notas fiscais.

Neste caso sim, uma vez indevidamente registrados nos custos contabilizados em dezembro de 2001, tais valores deveriam ter sido adicionados ao resultado apurado em 2001 pela recorrente, em observância ao regime de competência, nos termos do § 4º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.⁵

⁵ Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

[...]

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

Ante a falta de comprovação de que estes valores foram efetivamente estornados em 2002 e devidamente oferecidos à tributação, o que poderia caracterizar, como já mencionado, mera postergação de pagamento do imposto, o lançamento desta infração deve ser mantido nesta parte.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso quanto a esta matéria, para exonerar da base da exigência o montante de R\$ 2.572.263,56, por corresponderem a custos efetivamente incorridos no ano de 2001.

- Da Glosa de Custos - Provisionamento da Compra de Energia no Mercado Atacadista no Ano-Calendarário de 2001 - R\$ 70.342.053,18. - Subitem 5.2 do RTF

Este item do auto de infração refere-se a contabilização, em 31/12/2001, da energia comprada no Mercado Atacadista de Energia Elétrica -MAF no valor de R\$ 70.342.053,18.

No julgamento de primeira instância, a DRJ reconheceu um equívoco no valor lançado pela fiscalização, reduzindo o valor glosado para R\$ 70.270.656,92.

A recorrente alega que a autoridade fiscal confundiu o custo da energia consumida no ano 2001 com a RTE, aplicando indevidamente o diferimento previsto no Parecer COSIT nº 26/2002, sendo equivocada a conclusão do auditor, de que teria a SAELPA, indevidamente, deixado "de adicionar na apuração do lucro real a importância de R\$ 70.342.053,18, por ser tal custo/despesa indedutível.

A autoridade julgadora de primeiro grau, segundo a recorrente, descuidou de analisar os argumentos da então impugnante, atendo-se simplesmente a aplicar o Parecer COSIT nº 26, de 26 de setembro de 2002, além de ter negado pedido de diligência requerido que teria esclarecido definitivamente a celeuma.

Alega que os lançamentos do Livro Diário nº 127, contidos nas fls. 3.835, 3.836 e 3.838 dos autos, apesar de terem sido denominados "PROVISÃO COMPRA MAE", não são provisões, pois retratam custos e despesas efetivamente ocorridos a cada mês de 2001. Aqueles valores, que totalizam R\$ 70.342.053,18, representam o custo da energia comprada pela Recorrente no MAE a cada mês de 2001, a fim de atender seu mercado consumidor.

Explica que o suprimento de energia da Saelpa em 2001 era proveniente de seu Contrato Inicial com a geradora Chesf, (doe. 16 Contrato da CHESF), complementado por Contratos Iniciais de compra das concessionárias de distribuição Companhia Energética do Ceará, Companhia Energética de Pernambuco e Companhia Energética do Rio Grande do Norte.

Informa que, em 17 de abril de 2001, antes que se falasse em racionamento de energia elétrica, a Energisa celebrou contratos bilaterais de venda de energia para a Companhia Força e Luz Cataguazes - Leopoldina e empresa Energética de Sergipe S.A.

Como consequência do racionamento de energia elétrica, foi celebrado o Acordo Geral do Setor Elétrico, do qual constou a instituição da Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE, assim como a obrigatoriedade de celebração, por cada distribuidora, de um "Acordo de Compra de Sobras Líquidas Contratuais" com as geradoras.

- Destaque-se que o "Acordo de Compra de Sobras Líquidas Contratuais" não tem absolutamente nenhuma vinculação com a RTE. Enquanto esta visava, como

explicado, o restabelecimento do equilíbrio econômico financeiro dos contratos de concessão, mediante a reposição de perdas das distribuidoras, o "Acordo de Compra de Sobras Líquidas Contratuais" tinha por objetivo redistribuir as eventuais sobras de energia das distribuidoras para as geradoras, como forma de incentivo ao setor de geração. Assim, a Recorrente celebrou o "Acordo de Compra de Sobras Líquidas Contratuais", que considerava como equivalentes apenas os contratos iniciais firmados entre a distribuidora e as geradoras de energia.

Assim, os contratos bilaterais de venda de energia celebrados com a CFLCL e a ENERGIPE não foram considerados para o cálculo das sobras, pois, com base no disposto no inciso III do § 5º do art. 2º da Resolução GCE nº 091, de 21/12/01, não foram considerados como equivalentes aos contratos iniciais.

Informa que esse entendimento foi ratificado por meio do item I do Despacho ANEEL nº 288, de 16/05/02, anexo, que não relacionou tais contratos como equivalentes aos iniciais. Como consequência, acabou a recorrente sendo obrigada a comprar no Mercado Atacadista de Energia a quantidade de energia necessária para honrar os contratos bilaterais.

Aduz que o Acordo de Compra de Sobras Líquidas Contratuais resultou em exposição ("compra" de energia no mercado de Curto prazo do MAE) da Recorrente correspondente aos montantes vendidos a CFLCL e Energipe, registrados no MAE. Esta exposição foi valorada ao preço da energia no mercado de curto prazo (na ocasião denominado PMAE) no submercado Nordeste, que correspondeu a R\$ 684/MWh de 1º de junho até a 21 de setembro e R\$ 562,15/MWh de 22 de setembro até 31 de dezembro de 2001 (valores constantes do site da CCEE, entidade que sucedeu o MAE).

Assim, teria sido obrigada a pagar pela energia que foi obrigada a comprar no MAE no ano de 2001, para ter lastro para cumprir seus contratos bilaterais de venda de energia.

Informa que os agentes do Setor Elétrico, solicitaram do MAE o posicionamento sobre essas contas, a fim de formalizar os lançamentos contábeis do exercício e que apenas ocorreu em 28 de fevereiro de 2002, quando houve a divulgação aos Agentes do Demonstrativo provisório e aproximado, de natureza meramente informativa contendo os melhores números para se proceder ao registro contábil-financeiro, formalizado mediante a CI-AS 0347/2002, com a denominação de Provisionamento 2001 e Formulação Alébrica referente ao Acordo de Racionamento .

Explica que os números que constam no demonstrativo divulgado no Comunicado citado acima, registram os valores disponíveis às distribuidoras e geradoras, resultado das compras e vendas de energia no MAE. Os valores constantes da coluna "Montante Financeiro Mensal (R\$) representam os créditos e débitos decorrentes das sobras ou déficits de energia em cada mês (que resultam do balanço entre oferta e consumo), valoradas ao PMAE (Preço MAE).

Afirma que o valor de R\$ 70.342.053,18, resulta dos valores devedores mensais relativos à Recorrente, apurados pelo MAE, constantes da coluna Montante Financeiro Mensal (R\$) do anexo Resultados do Provisionamento 2001, acrescido do valor de R\$ 71.396,26, informado pelo MAE como Ajuste MAE compra jan a ago/00.

Conclui que, restou demonstrado que:

(i) *Provisionamento foi a denominação utilizada pelo MAE quando informou o valor devido pela Recorrente pela energia adquirida no mercado de curto prazo nos meses de 2001. O fato de constarem da escrituração contábil lançamentos com indicação desse nome não transforma tais lançamentos em provisões. Pelo contrário, o fato de tais lançamentos representarem despesas incorridas no ano de 2001, não custos futuros, é suficiente para afastar qualquer entendimento naquele sentido, sendo certo não se tratar de provisão, mas sim de despesa operacional;*

(ii) *O auditor confundiu o Acordo de Compra de Sobras Líquidas Contratuais com a RTE, quando a única ligação entre esses dois fatos é o momento histórico. Como demonstrado, a despesa de R\$ 70.342.053,18 decorreu da obrigatoriedade de aquisição de energia no mercado de curto prazo pela Energisa, para honrar as vendas de energia efetuadas, não tendo qualquer vinculação com a sobre tarifa criada para os exercícios subsequentes com a finalidade de reequilibrar econômica e financeiramente seu contrato de concessão pela perda de receita em 2001 (RTE).*

*- Frise-se, o valor pago a título de energia comprada no MAE foi uma despesa efetivamente incorrida no ano de 2001. Um custo necessário para sua operação e, por conseguinte, dedutível. Vale repetir a mesma observação já feita neste recurso voluntário: o fato de a Recorrente ter sofrido prejuízos em razão do racionamento, e de ter recebido do Poder Concedente um reequilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão de maneira diferida (RTE) não faz, absolutamente, com que a despesa incorrida no ano de 2001 com compra de energia destinada a suprir seus contratos bilaterais deixe de ser considerada custo dedutível. **Não há como se pretender aplicar o Parecer COSIT nº 26/2002 sobre algo que não é RTE !***

Destaca que, com base no Princípio do Conservadorismo, e de posse dos números apresentados em planilha do MAE, que indicou a compra naquele mercado, lançou tal despesa como custo dedutível na apuração do lucro real, para o exercício de 2001, em virtude da observância do princípio da competência e em função da planilha informativa apresentada pelo MAE, tendo seguido a determinação do Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, no item 6.3.16, que trata da Comercialização de Energia Elétrica no Âmbito do Mercado Atacadista de Energia Elétrica - MAE.

Ao final solicitou a realização de diligências com pedidos de esclarecimento acerca das operações de Compra e Venda de Energia junto à CCEE - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica.

Após a realização das diligências solicitadas junto à CCEE, ANEEL e à própria contribuinte, a autoridade fiscal reafirmou suas conclusões quanto à natureza de provisões dos valores lançados como custos pela interessada, tendo em vista o estorno de R\$ 40.113.000,00 relativo ao contrato junto à CFLCL e que a interessada não teria comprovado o pagamento dos valores relativos ao fornecimento junto ao MAE relativo ao contrato com a Energipe, defendendo a sua indedutibilidade no

resultado de 2001, conforme expresso no final do Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 7042/7058):

Pelo exposto fica claro que;

- *A Energisa já demonstra que não comprou energia ao MAE pelo contrato Saelpa/CFLCL no período de racionamento, no montante de R\$ 40.113.000,00;*
- *A Energisa não conseguiu comprovar que comprou e pagou a importância ao MAE, principalmente referente ao contrato Saelpa/Energipe.*

Pelo exposto fica evidente que a contabilização das Provisões no montante de R\$ 70.342.053,18 tem que ser adicionada na apuração do lucro real, tal qual efetuado no auto de infração, por ser indedutível para o imposto de renda e pela não comprovação através de documentação hábil e idônea, tal qual procedido no lançamento tributário com base nos arts. 6º, § 2º, 7º, 13, § 1º, do Decreto-lei nº1.598/77; art. 2º da Lei nº 2.354/54, e art. 45, §2º, da Lei nº 4.506/64.

Intimada do relatório fiscal a recorrente reafirma que o entendimento fiscal está equivocado.

Afirma em conclusão que o fato do valor de R\$ 40.113.000,00, relativos à aquisição de energia junto ao MAE, que visava ao cumprimento do contrato com a CFLCL, tenha sido estornado em 30/06/2002 (conforme cópias do Livro Razão que anexa), por força do novo entendimento trazido no Despacho ANEEL nº 288, de 16/05/2002, que veio reconhecer o contrato firmado para fornecimento de energia à CFLCL como equivalente (para fins de cálculo de apuração das sobras líquidas), não invalida o reconhecimento do custo em 31/12/2001, pois esta era a situação reconhecida pelos órgãos setoriais naquele momento.

Com relação ao pagamento da energia adquirida junto ao MAE relacionada ao contrato da Energipe, tida como não comprovada pela fiscalização, explica e demonstra por meio de lançamentos contábeis que o valor resultou quitado mediante a compensação entre créditos que possuía junto ao próprio MAE (atual CCEE).

Passo a analisar a exigência do Fisco, à luz dos elementos carreados aos autos até o momento.

Trata-se de questão bastante complexa pois trata-se de operações realizadas no âmbito do setor elétrico envolvendo múltiplos agentes público e privados num contexto de crise no setor elétrico em face de necessidade de racionamento de energia que levou à realização de um grande acordo setorial para reconhecimento e compensação de perdas no sistema.

Analisando os elementos trazidos pela recorrente, entendo que esta conseguiu demonstrar e comprovar por documentos hábeis (contratos e notas fiscais) a venda de energia às empresas CFLCL e Energipe ao longo de 2001, o que aliás a própria fiscalização não contesta.

A discussão prende-se ao custo da energia adquirida para tal fim. A fiscalização afirma que, ao contrário do que afirma a interessada, "a Energisa (atual denominação da SAELPA) sempre possuiu sobras nos meses em questão de modo que não teria recorrido ao MAE para adquirir energia adicional para atender os

contratos de venda de energia firmados com a CFLCL e a ENERGIPE, isto é, a energia vendida foi a adquirida da CHESF, onde o custo já está contabilizado".

A recorrente alega que, quando firmou contrato de venda para as empresas CFLCL e Energipe em abril de 20012, tinha, de fato, sobras líquidas que adviriam do contrato com a CHESF, mas que em face do racionamento de energia elétrica o Governo Federal, por seus órgão reguladores do setor, determinou que as "sobras líquidas contratuais" deveriam ser repassadas aos Geradores neste período de racionamento, o que resultou em "exposição" (necessidade de compra de energia no Mercado de Curto Prazo do MAE) da SAELPA correspondente aos montantes vendidos para a ENERGIPE e a CFLCL registrados no então MAE, para atender ao contrato com os seus demais clientes/consumidores, uma vez que pelo Acordo de Compra de Sobras Líquidas (e-fls. 4630/4636), esta venda de energia não foi computada, em face do disposto no inciso III do § 5º do art. 2º da Resolução GCE nº 91, de 21.12.2001 (e-fls. 6799 a 6808).

A recorrente demonstra que o valor da energia comprada no Mercado de Curto Prazo, no MAE, corresponde ao volume de energia vendida (em Mkw), para ENERGIPE e CFLCL, multiplicado pelo preço MAE (PMAE) vigente nos respectivos meses. A partir deste preço de compra recompondo o valor de R\$70.342.053,18, fornecido pelo MAE.

De fato, os valores apresentados pela recorrente são coerentes com os informados no Comunicado aos Agentes - Provisionamento de 2001, feitos pelo MAE (e-fls. 6818/6827) e que foram utilizados como fonte para os lançamentos dos custos que resultaram glosados pela fiscalização.

A recorrente reconhece que houve, posteriormente, a reconsideração por parte da ANEEL, por meio do Despacho ANEEL nº 288, de 16/05/2002 (e-fls. 6840/6841), que reconheceu que o contrato celebrado entre a SAELPA e a CFLCL como equivalente para efeito do cálculo da apuração das sobras líquidas, levando ao estorno realizado em 30/06/2002, do valor de R\$ 40.113.000,00.

O montante de energia mencionada nos meses de junho a dezembro de 2001 considerado no anexo do referido despacho corresponde exatamente à quantidade de energia vendida pela interessada à CFLCL.

A recorrente alega que tal reconhecimento, ocorrido em maio de 2002, e estornado em junho daquele ano, não desnatura o custo reconhecido em 31/12/2001.

Penso que tem razão a recorrente.

Em 31/12/2001, a interessada reconheceu um custo de compra de energia junto ao MAE que seria associado à venda de energia para as empresas Energipe e CFLCL, com base nos dados disponíveis fornecidos pelo órgão - MAE - (espécie de câmara de compensação) que controlava o saldo de compra e venda de energia entre as distribuidoras e geradoras, com base nas normas e decisões expedidas pelo agente regulador (ANEEL).

Não há como discordar da alegação da recorrente de que, embora o MAE tenha denominado de provisão (e ela própria assim denominou na sua contabilidade), trata-se de custo efetivamente incorrido no ano de 2001.

O fato de, posteriormente, a ANEEL ter vindo a reconhecer que os valores do contrato de venda para a CFLCL deveriam compor o ajuste do saldo das sobras

líquidas, configura, no máximo, a característica de recuperação de custos, com o consequente cancelamento do débito junto ao MAE (atual CCEE).

No que concerne ao argumento da fiscalização, com relação às aquisições para o fornecimento do contrato da Energipe, de que não estaria comprovado o efetivo pagamento, penso que, ao contrário, a recorrente demonstrou que o saldo foi pago mediante o encontro de contas no âmbito da CCEE. Além disso, salvo se houvesse dúvida que quanto à existência das compras de energia junto ao MAE, o que não ocorre, o registro do custo deve se dar pelo regime de competência, sendo irrelevante neste momento a comprovação do pagamento.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário quanto a este item da autuação.

- Exclusões no Lalur Indevidas (R\$ 7.896.751,95). - Subitem 5.5 do RTF

Este item do RTF trata da glosa de exclusão no Lalur relativo à reversão de provisões no ano de 2001, por falta de comprovação dos valores que foram revertidos em face do recebimento dos títulos.

A recorrente traz diversas considerações sobre as apurações feitas pela fiscalização com relação às diferenças apuradas entre os valores provisionados em 31/12/2000 e 31/12/2001, objeto da infração discutida no subitem 5.1.2.7 do RTF, e acusa o Fisco de ter efetuado o lançamento por mera presunção de que essa parcela da provisão para créditos de liquidação duvidosa teria sido integralmente utilizada para apuração do lucro real enquanto perda dedutível.

Alega que a DRJ ao tratar deste item, deixou de apreciar os fundamentos expostos, por não ter a Recorrente apresentado as provas documentais correspondentes.

Alega que as provisões comparadas pelo fiscal não serviram para reduzir o lucro tributável, logo, o que a fiscalização fez foi glosar a diferença entre provisões de dois exercícios subsequentes, por pura presunção, que não pode ser tomada como base de cálculo do imposto.

Alega que não existe uma relação específica para o reconhecimento das adições e exclusões, cabendo ao contribuinte adequar as situações legais e que, em regra, as exclusões permitem o diferimento das receitas ou a sua não tributação. Assim, também são consideradas como "Outras Exclusões" a Reversão de Provisões, consideradas indedutíveis (art. 13 da Lei nº 9.249/96) na sua constituição e posteriormente ajustadas na contabilidade.

Sustenta que quando do fechamento do exercício de 2001, efetuou a comparação dos valores das Provisões de Devedores Duvidosos constituída até dezembro de 2001 *vis à vis* aquela de dezembro de 2000, tendo apurado uma reversão de provisão da ordem de R\$7.896.751,95. Tal reversão da provisão foi o resultado apurado referente à movimentação ocorrida no exercício de 2001 que envolveu contas baixadas, novas contas que foram incluídas na provisão, como também correção de contas de energia elétrica.

Analisando a argumentação trazida pelo contribuinte durante a ação fiscal e na fase litigiosa, verifico que o mesmo apresenta uma explicação numérica para o valor apurado e excluído do Lalur a título de reversão de provisões anteriormente constituídas, mas em momento algum, seja durante a ação fiscal, seja no recurso apresentou os elementos de comprovação de quais foram os créditos anteriormente

provisionados e adicionados ao lucro real do ano anterior que teriam sido revertidos para justificar a sua exclusão no lucro real de 2001 no montante de R\$ 7.896,751,95.

Assim, à míngua de apresentação de elementos que respaldem a exclusão efetuada no Lalur, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o lançamento:

a) integralmente, quanto à:

a.1) glosa de variação monetária do parcelamento de ICMS de R\$10.359.592,48. (subitem 5.4.1 do RTF- ano-calendário: 2000);

a.2) glosa de custos referente ao faturamento complementar de R\$ 10.434.423,05. (Subitem 5.3.1.2 do RTF- ano-calendário: 2001);

a.3) glosa de custos referente ao provisionamento da compra de energia no Mercado Atacadista, no valor de R\$ 70.270.656,92. (Subitem 5.2 do RTF - Ano-Calendário de 2001); e

b) parcialmente, quanto à glosa de diferenças de Despesas com Compra de Energia da CHESF (Subitem 5.3.1.1 do RTF - Ano-Calendário de 2001), para exonerar da base da exigência o montante de R\$ 2.572.263,56.

Os montantes de prejuízos fiscais e bases de cálculo restabelecidas em face do presente julgamento estão demonstradas nas tabelas abaixo:

Redução Prejuízo Fiscal	Ano 2000	Ano 2001	Total Restab.
Prejuízo Apurado/Glosado	31.635.515,65	97.169.506,63	128.805.022,28
(-) Glosas canceladas:			
Variações Monetárias passivas	10.359.592,48		
Custos energia		10.434.423,05	
Custos energia		2.572.263,56	
Custos energia		70.342.053,18	
(-) Total de Glosas Canceladas	10.359.592,48	83.348.739,79	
Total da Glosa de Prejuízo mantida	21.275.923,17	13.820.766,84	35.096.690,01
Saldo de Prejuízo Recompuesto	10.359.592,48	83.348.739,79	93.708.332,27

Redução BC Negativa CSLL	Ano 2000	Ano 2001	Total Restab.
BCN Apurada/Glosada	26.881.253,65	97.563.055,69	124.444.309,34
(-) Glosas canceladas:			
Variações Monetárias passivas	10.359.592,48		
Custos energia		10.434.423,05	
Custos energia		2.572.263,56	
Custos energia		70.342.053,18	
(-) Total de Glosas Canceladas	10.359.592,48	83.348.739,79	
Total da Glosa de BCN mantida	16.521.661,17	14.214.315,90	30.735.977,07
Saldo de BCN Recompuesto	10.359.592,48	83.348.739,79	93.708.332,27

Saldos Prejuízos Sapli	31/12/2000	31/12/2001
Prej. Acum. Anos Ant.	79.430.603,83	89.790.196,31
Compensação no ano	-	-
Saldo ao Final do Ano	79.430.603,83	89.790.196,31
Prejuízo Restab. 2000/2001	10.359.592,48	83.348.739,79
Saldo Recomposto	89.790.196,31	173.138.936,10

Saldos Bases Negativas	31/12/2000	31/12/2001
BCN Acum. Anos Ant.	59.569.037,76	69.928.630,24
Compensação no ano	-	-
Saldo ao Final do Ano	59.569.037,76	69.928.630,24
BCN Restab. 2000/2001	10.359.592,48	83.348.739,79
Saldo BCN Recomposto	69.928.630,24	153.277.370,03

Em face das glosas de custos e despesas efetuadas por meio do Processo Administrativo nº 14751.000142/2005-10, a fiscalização apurou que o contribuinte, no ano-calendário 2006, efetuou a compensação de prejuízos no montante de R\$ 43.468.130,91, enquanto que o Sapli apontava um saldo disponível de R\$ 14.156.552,04, efetuando, assim a glosa de compensações de prejuízos fiscais no montante de R\$ 29.311.578,87.

Do mesmo modo, com relação ao Saldo Negativo de CSLL, o contribuinte efetuou, no ano-calendário 2005 a compensação de R\$ 29.362.254,06, mas o Sapli apresentava saldo de apenas R\$ 23.045.438,21, tendo a fiscalização efetuado a glosa no montante de 6.316.815,85.

Ainda com relação à CSLL, a contribuinte efetuou a compensação de bases negativas, no ano-calendário 2006, em sua DIPJ no montante de R\$ 43.060,859,18, e segundo o Sapli não existia qualquer saldo a compensar naquele momento. Assim, a fiscalização efetuou a glosa integral da compensação de base negativa da CSLL no ano de 2006, no montante de R\$ 43.060,859,18.

Diante da recomposição parcial dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas apurada em face do cancelamento parcial das glosas de despesas efetuadas por meio do Processo Administrativo nº 14751.000142/2005-10, conforme decidido no Acórdão nº 1302-002.545 impõe-se reconhecer tal efeito no presente lançamento.

Conforme demonstrado nas tabelas abaixo, com a recomposição do saldo de prejuízos, em face do parcial acolhimento do recurso no PA acima referido, e, considerando os saldos utilizados pela contribuinte no período de 2002 a 2006, as glosas de compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas levadas a efeitos nestes autos não podem subsistir:

Saldos Prejuízos Sapli	31/12/2000	31/12/2001	31/12/2002	31/12/2003	31/12/2004	31/12/2005	31/12/2006
Prej. Acum. Anos Ant.	79.430.603,83	89.790.196,31	173.138.936,10	161.613.248,14	155.776.367,05	137.583.307,15	107.864.884,31
Compensação no ano	-	-	11.525.687,96	5.836.881,09	18.193.059,90	29.718.422,84	43.468.130,91
Saldo ao Final do Ano	79.430.603,83	89.790.196,31	161.613.248,14	155.776.367,05	137.583.307,15	107.864.884,31	64.396.753,40
Prejuízo Restab. 2000/2001	10.359.592,48	83.348.739,79					-
Saldo Recomposto	89.790.196,31	173.138.936,10	161.613.248,14	155.776.367,05	137.583.307,15	107.864.884,31	64.396.753,40

Processo nº 14751.002674/2008-26
Acórdão n.º 1302-002.547

S1-C3T2
Fl. 2.076

Saldos Bases Negativas	31/12/2000	31/12/2001	31/12/2002	31/12/2003	31/12/2004	31/12/2005	31/12/2006
BCN Acum. Anos Ant.	59.569.037,76	69.928.630,24	153.277.370,03	141.877.169,88	134.735.061,24	116.753.770,48	87.391.516,42
Compensação no ano	-	-	11.400.200,15	7.142.108,64	17.981.290,76	29.362.254,06	43.060.859,18
Saldo ao Final do Ano	59.569.037,76	69.928.630,24	141.877.169,88	134.735.061,24	116.753.770,48	87.391.516,42	44.330.657,24
BCN Restab. 2000/2001	10.359.592,48	83.348.739,79					-
Saldo BCN Reconstituído	69.928.630,24	153.277.370,03	141.877.169,88	134.735.061,24	116.753.770,48	87.391.516,42	44.330.657,24

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator