



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

Processo n° 19515.720254/2015-61
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-002.652 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2018
Matéria LUCRO ARBITRADO
Recorrentes CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA -
CCEE
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

LANÇAMENTO PARA EVITAR A DECADÊNCIA.

Quando existe questionamento judicial com suspensão de exigibilidade do crédito tributário, o Fisco realiza o lançamento para evitar a decadência partindo do pressuposto de que o questionamento postulado pelo contribuinte perante o Poder Judiciário será julgado improcedente. Assim, o lançamento para evitar a decadência fixa a norma individual e concreta, levando em conta todos os aspectos de fato e de direito necessários à perfeita formalização da obrigação tributária.

CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

Não há falar-se em concomitância quando o contribuinte questiona aspectos da relação tributária formalizada por meio do lançamento para evitar a decadência que não se referem às questões levadas a julgamento perante o Poder Judiciário, mas que influem diretamente na quantificação da obrigação tributária que, ao final do processo judicial, poderá consagrar-se como exigível.

VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.

As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal dizem respeito ao controle interno das atividades da Receita Federal, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.

APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL NÃO COMPROVADA. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto o por outro regime de tributação. Não

procede o arbitramento do lucro quando as razões indicadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil.

**LANÇAMENTO PELO LUCRO ARBITRADO INSUBSISTENTE.
CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO.**

Sendo inaplicável a forma de apuração do lucro utilizada pela autoridade autuante, não é possível manter o lançamento por outro regime.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, restando prejudicada a apreciação do recurso de ofício

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes aos anos-calendário de 2010 a 2013.

O relatório da decisão recorrida assim descreve as razões da autuação e os argumentos da impugnação:

RAZÕES DE AUTUAÇÃO

1. Antecedentes da ação fiscal

A autuada é uma associação civil sem fins lucrativos, não isenta do imposto de renda. Tem com associados empresas geradoras, distribuidoras e grandes consumidoras de energia elétrica. Diz o autuante:

Sua principal função é viabilizar e facilitar o comércio de energia elétrica entre seus associados, conforme regulamentação própria do setor, desempenhando,

para tanto, atividades de leilão, administração de software de negociação, registro e controle das operações, treinamento, entre outros.

A principal fonte de custeio seria a cobrança mensal dos associados de valores tidos pelo sujeito passivo como contribuição associativa, num montante que fica em torno de R\$ 100 milhões anuais. Esses valores são considerados na apuração do IRPJ e CSLL, por meio do regime do lucro real anual, com recolhimento mensal aferido por balancete contábil. Também foram considerados para apuração do PIS e Cofins, no regime não cumulativo. Mas não são considerados para fins de IRRF e ISS, pois não seria, no entendimento do contribuinte, uma prestação de serviços de corretagem. Com respeito a isso, diz o autuante:

No entanto, nada há que se apurar de ofício quanto a este fato, pois os valores foram considerados na apuração do sujeito passivo, e, quanto aos demais aspectos não são objeto desta fiscalização.

A contribuinte desempenha, também, uma atividade secundária, que seria a comercialização da energia elétrica de reserva e seus encargos. Define o agente do fisco:

Esta energia poderia ser definida como a energia efetivamente disponibilizada e utilizada ao longo de determinado período, em geral mensal, que já não esteja coberta por contrato bilateral prévio (contraponto da energia elétrica "normal", aquela coberta por contrato bilateral, registrado no sujeito passivo, firmado previamente entre a geradora e a distribuidora/consumidora). Já os encargos, poderiam ser definidos como acréscimos baseados em condições e circunstâncias previstas em regulamentos próprios, derivados da energia elétrica "de reserva".

Aduz que os valores referentes à energia elétrica de reserva e encargos – ao contrário dos valores referentes à energia “normal” – foram arrecadados pelo sujeito passivo junto às empresas distribuidoras/consumidoras e pagos, também pelo sujeito passivo, para as empresas geradoras.

Haveria uma diferença de entendimento entre o contribuinte e fisco. A contribuinte entende que os valores referentes à energia de reserva e encargos não são receitas próprias e a contabilização é feita em contas patrimoniais.

O agente do fisco, por sua vez, entende que tais valores compõem as receitas e despesas do sujeito passivo e devem ser consideradas na apuração dos tributos. As razões são as que seguem:

- os valores recebidos e pagos são diferentes; não haveria que se falar em repasse de algo que não foi repassado;*
- houve o trânsito dos recursos por contas bancárias de titularidade do sujeito passivo;*
- os valores recebidos foram mantidos na posse do sujeito passivo, em alguns casos, por longos períodos, situação que demonstra não haver obrigação de repasse imediato;*
- os valores recebidos foram aplicados no mercado financeiro até serem pagos (ou repassados), juntamente com aqueles destinados à constituição do fundo de reserva, gerando receita financeira da ordem de R\$ 20 milhões anuais, considerada na apuração dos tributos. O IRRF relativo a tais rendimentos foi utilizado para pagamento de IRPJ e compensação de PIS e COFINS.*

Parte desse rendimento financeiro foi posteriormente paga aos associados e computada como despesa na apuração do lucro real.

Em 05/05/2011 a contribuinte efetuou consulta à RFB indagando sobre a consideração, ou não, dos valores recebidos referentes à energia elétrica de reserva na apuração do lucro real. A solução da consulta ocorreu em 22/07/2013 (SRRF08/DISIT nº 264), concluindo que os valores deveriam ser submetidos à tributação.

Insatisfeita com a resposta, a postulante ingressou com recurso, que não foi conhecido. Após, impetrou Mandado de Segurança para ver seu recurso apreciado e teve o pedido de liminar indeferido.

Em 24/04/2014 foi instaurado procedimento fiscal de diligência, para coleta de informações sobre os tributos e as circunstâncias objetos da consulta administrativa e do mandado de segurança. A diligência fiscal foi encerrada em 15/10/2014, concluindo que a receita decorrente da venda de energia elétrica não estava sendo considerada na apuração dos tributos.

A contribuinte ingressou com ação ordinária postulando que seja dclarada a inexistência de relação jurídica entre a Autora e União (Fazenda Nacional) que brigue a primeira a apurar e recolher os tributos federais incidentes sobre a renda e a receita percebidas pela Autora na qualidade de gestora dos valores relacionados ao Encargo de Energia de Reserva (EER), sob o fundamento de que tal encargo, criado por lei federal, não constituiria renda, nem receita própria da Autora. Requereu e obteve tutela antecipada para afastar a exigibilidade do PIS, Cofins, IRPJ e CSLL sobre a intermediação do recolhimento e repasse do Encargo de Energia de Reserva (EER).

2 - Da ação fiscal

Em 23/01/2015 a contribuinte foi cientificada do termo de início de ação fiscal, com a solicitação de documentos. Diz o autuante que o procedimento destina-se a constituir o crédito tributário e evitar a decadência.

Em 24/02/2015 o sujeito passivo foi intimado a apresentar novos documentos contábeis, extratos bancários e outros esclarecimentos. Os documentos contábeis teriam sido entregues, mas em relação a eles o autuante aponta diversas ressalvas.

2.1 - Dos alegados vícios na contabilidade

Os Livros Diário teriam sido registrados somente após o início da ação fiscal. Não teriam sido apresentados Livros Diários Auxiliares registrados, norma constante do § 1º do art. 1.184 do Código Civil.

Foram apresentados livros razão mensais, não registrados. Também foram apresentados balancetes anuais indicando saldos iniciais e finais e os valores totais debitados e creditados em cada conta contábil.

2.1.1 – Da não observância do método das partidas dobradas Diz o autuante que os livros diário apresentados não contêm as características de um lançamento contábil. Os elementos que deveriam constar são: data, descrição, valor, conta debitada (ou contas debitadas) e conta creditada (ou contas creditadas);

cada lançamento deveria ser numerado e seguir ordem cronológica. Já os registros contidos nos livros diário seriam apenas um amontoado de informações que não formam lançamentos contábeis, por não apresentarem seus elementos

básicos. Entende que se pode afirmar que não há livro diário, pois não há lançamentos contábeis.

Sobre os vícios dos livros diário, diz o agente do fisco (fls. 40460):

Os dados informados nos Livros Diários apresentados não contém os elementos básicos de um lançamento contábil, em absolutamente todo o seu conteúdo, desde janeiro de 2010 a dezembro de 2013. pois só apresentam uma única informação, ou somente a conta e o valor debitado, ou somente a conta e o valor creditado, não atendendo ao princípio conhecido como método das partidas dobradas, para cada débito um crédito de mesmo valor, e para cada crédito um débito de mesmo valor.

Vejamos a primeira informação constante na contabilidade do período fiscalizado: Livro Diário n 63, página 2 dia 01/01/2010, lançamento de n. 227.614, conta debitada 1.1.3.0.0025 "assoc a receber -recup polienka". valor R\$ 200,00, histórico "supr contab NF 36.490 (004523178000178 koury lopes advjar 14516". Simplesmente não há informação sobre a conta ou contas creditadas.

2.1.2 – Da não observância da ordem cronológica

Os livros diários não obedeceriam a ordem cronológica no nível intradiário. Os registros mensais estão ordenados corretamente por dia, porém, dentro do dia estão por ordem de conta e não cronológica. O autuante exemplifica:

Vejamos, os primeiros registros do período fiscalizado, são registros do dia 01/01/2010, ocupam as páginas de 2 a 5 do Livro Diário n. 63. O primeiro registro, como citado acima, identificado com o número 227.614, informa que a conta 1.1.3.01.0025 foi debitada em R\$ 200,00. O segundo registro, n. 227.606, informa que a conta 1.1.3.01.0028 foi debitada em R\$ 54.000,00. O terceiro registro, n. 227.608, informa que a mesma conta 1.1.3.01.0028 foi debitada em R\$ 60,20, assim seguiu até o último registro deste dia, na página 5, de número 219.793, que informa que a conta 8.9502.04.04 foi debitada em R\$ 499,50. Assim também são os demais dias e os demais Livros Diários.

2.1.3 – Da falta de clareza dos registros

Os registros contábeis não permitiriam por si sós a identificação da natureza das operações, como explicado no relatório do trabalho fiscal (fls. 40461):

A começar pela numeração adotada no plano de contas, as contas do ativo são divididas em segundo nível como: 1.1 ativo circulante, 1.2 realizável a longo prazo, 1.3 ativo permanente, até aqui tudo bem, mas continua, 1.4 ativo energia de reserva, o que seria? Pode-se deduzir que não é nem circulante, nem realizável a longo prazo, nem permanente, o que é não está claro. A primeira de suas contas é 1.4.1.03.0001 "bradesco S/A - coner", parece ser depósito bancário como o nome sugere, mas não está em ativo circulante, por quê? Há ainda o grupo 1.5 ativo compensação, pela lógica não é circulante, nem longo prazo, nem permanente, que sabemos o que significa, nem energia de reserva, que não sabemos o que significa. A primeira conta é a 1.5.1.02.0001 "banco bradesco s/a cta 77200-3", aparentemente depósito bancário, mas por qual motivo não está no ativo circulante?

Registros indicando contas que não constam nos balancetes anuais. Como as contas iniciadas por 8. Os balancetes nos mostram que as contas iniciadas por 1

são do ativo, as 2 do passivo e as 3 de resultado, mas há vários registros nos livros se referindo a contas iniciadas por 8, o que não faz sentido. Como exemplo temos vários lançamentos no dia 01/01/2010, que vão desde a página 4 até a página 5 do primeiro Diário analisado. Situação que se repete diariamente durante todo o período fiscalizado

O histórico de grande parte dos registros não possibilitaria identificar a contraparte, tais como o cliente ou fornecedor. Exemplifica o agente do fisco:

Como exemplo a conta 1.1.1.02.0005 "Bradesco s/a – cta 72000-3, os primeiros registros do dia 04/01/2010 na página 5 do Diário 63, todos tem como descrição no histórico "AP (número) vr ref mov banco", como se trata de crédito numa conta de ativo, sugere que o sujeito passivo pagou alguém, mas não o identifica com nome ou CNPJ/CPF.

2.1.4 – Falta de identificação do documento que respalda o registro

Grande parte dos históricos não identificaria o documento que respalda o registro, por exemplo, uma nota fiscal. Exemplifica: Vejamos o registro de 01/02/2010 da página 5 do Livro Diário 64, conta 1.4.1.05.0001 "contas a receber coner", débito de mais de R\$ 7 milhões, no histórico informa "apropriação de encargo de EER a receber 02/2010", mas não informa nem a contraparte nem o documento de respaldo".

2.1.5 – Escrituração resumida do livro diário

A contribuinte escrituraria o livro diário de forma resumida, com lançamentos por totalização e não apresentou livro auxiliar. Isso impediria que se verifique com a contraparte a operação registrada.

2.1.6 – Contabilização incorreta em contas patrimoniais

O relatório fiscal traz exemplos da contabilização de receitas, custos, despesas e apuração de resultados em contas patrimoniais passivo; grupo 2.7.4 "entradas brutas com energia de reserva" passivo; grupo 2.7.5.01 "saídas com energia de reserva" passivo; grupo 2.7.5.02 "deduções sobre recursos de energia de reserva" passivo; grupo 2.7.5.03 "pessoal" passivo; grupo 2.7.5.06 "utilidades e serviços" passivo, grupo 2.7.5.07 "serviços contratados" passivo; grupo 2.7.5.08 "viagens" passivo; grupo 2.7.9.09 "apuração gestão coner"

2.1.7 – Manter contas de ativo com saldo credor e contas de passivo com saldo devedor

O autuante refere exemplos em que contas de ativo tem saldo credor e contas de passivo com saldo credor.

2.1.8 – Vícios nos livros razão

Os registros não se identificam pelo número de registro adotado no Livro Diário, o que impede sua localização cruzada entre os livros.

Muitos registros não indicam a conta de contrapartida, impedindo uma possível composição dos lançamentos contábeis pelo Livro Razão.

2.1.9 – Não contabilizar em títulos próprios

Os valores recebidos a título de energia elétrica de reserva eram contabilizados em duas contas, incompreensivelmente uma conta de ativo e uma conta de passivo. Haveria, então, operações de mesma natureza, recebimento, que foram registradas ora em conta de ativo, ora em conta de passivo. Alude o agente do

fisco que as práticas adotadas tornaram de difícil compreensão a natureza dos valores nelas registrados, o reconhecimento da competência da receita e da despesa e, por conseguinte, a apuração do resultado.

2.1.10. Desconsideração da contabilidade

Em razão dos vícios da contabilidade, entendeu o agente do fisco que ela não se presta para apuração do lucro real e deve ser desconsiderada. A apuração dos resultados foi feita com base na sistemática do lucro arbitrado, com base na receita bruta.

3. Constituição do crédito tributário

Nesse título o relatório fiscal esclarece como obteve o montante de receitas a tributar e informa que dos tributos apurados foram descontados aqueles já apurados pelo sujeito passivo e constantes em DCTF.

Às fls. 40464/40466 há tabelas com o demonstrativo de cálculo dos tributos.

4. Multa de ofício

Foi aplicada multa de ofício de 75%.

Esclarece o autuante que apesar do fato de que a receita bruta oriunda da revenda de energia elétrica ser objeto de ação judicial, com concessão de medida liminar para suspender a exigibilidade, cabe a multa de ofício pela exceção prevista no parágrafo primeiro do artigo 63 da Lei 9430/1996, pois já houve procedimento de ofício a ele relativo, o procedimento de diligência amparado pelo MPF nº 0819000.2014 00433-9.

RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO

1 - Da Ação Declaratória nº 0070720-21.2014.4.01.3400 A contribuinte propôs ação declaratória em face da União sob nº 0070720- 21.2014.4.01.3400 postulando que fosse "declarada a inexistência de relação jurídica entre a Autora [ora IMPUGNANTE] e a Fazenda Nacional que obrigue a primeira a apurar e recolher os tributos federais pretensamente incidentes sobre a renda e a receita percebidas pela Autora na qualidade de gestora dos valores relacionados ao Encargo de Energia de Reserva (EER), eis que tal encargo, criado por lei federal, não constitui renda, nem receita própria da Autora, bem como dos demais valores depositados na CONER".

Transcreve o pedido feito em juízo e pede que a discussão no que diz respeito à natureza dos valores recebidos a título de Encargo de Energia de Reserva - EER permaneça sobrestada até ulterior julgamento da ação declaratória. Entende que a discussão das demais razões de defesa podem ter prosseguimento, tais como em relação à forma (receita decorrente da venda de mercadoria ou da prestação de serviços) em que tais valores deveriam ter sido tributados, a impossibilidade de arbitramento e a inaplicabilidade da multa de mora. Entende que a forma de tributação do Encargo de Energia de Reserva - EER, caso venha a ser considerado tributável quando do julgamento da ação declaratória, constitui matéria mais abrangente do que aquela levada à discussão no âmbito do Poder Judiciário, razão pela qual pode e deve ser conhecida na seara administrativa.

2 - Da Natureza Jurídica da Impugnante

A Impugnante exerce atividade sob função delegada da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), em ambiente demarcado e regulado pelo Poder Executivo Federal. É uma associação civil sem fins lucrativos, que tem por atividade a viabilização da comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional - SIN, realizada no Ambiente de Contratação Regulada - ACR, no Ambiente de Contratação Livre - ACL e no Mercado de Curto Prazo. Diz

19. - Da análise do rol de atividades desenvolvidas pela IMPUGNANTE, quer pelo seu estatuto, quer pela Lei nº 10.848/2004 e Decreto nº 5.177/2004, depreende-se que a própria existência do mercado brasileiro de energia elétrica, com garantia de fornecimento universal e modicidade tarifária e de preços, não seria possível sem a participação da impugnante. Por previsão da Lei nº 10.848/2004 a principal fonte de custeio da impugnante é a contribuição de seus associados. Transcreve a legislação. Resolução da ANEEL obriga a contratação anual de auditoria independente para auditar e certificar suas atividades, bem como submeter o Relatório Anual de Auditoria à aprovação e divulgação. Por tais razões a contribuinte sempre diligenciou no sentido de bem cumprir suas obrigações perante o Poder Público, sobretudo as de natureza tributária.

3 - Da Energia de Reserva e o papel delegado da Impugnante

A contribuinte é também encarregada de viabilizar a arrecadação do chamado Encargo de Energia de Reserva ("EER") perante os consumidores finais de energia, encargo este destinado à Conta de Energia de Reserva (CONER).

A Energia de Reserva foi criada por meio da Lei nº 10.848/2004, que, em seu artigo 3º, parágrafo 3º, determinou que "com vistas em garantir a continuidade do fornecimento de energia elétrica, o Poder Concedente poderá definir reserva de capacidade de geração a ser contratada".

Segundo a impugnante, esta previsão tinha por objetivo aumentar a segurança do fornecimento de energia elétrica aos usuários do Sistema Interligado Nacional, mitigando, assim, os riscos de desabastecimento de energia, comumente chamados de "apagões", que tanto prejudicam os consumidores, industriais e residenciais no início da década passada.

O Decreto nº 6.353/2008 regulamentou dispositivo da Lei nº 10.848/2004, estabelecendo que os custos decorrentes da contratação da Energia de Reserva, incluindo os custos administrativos, financeiros e tributários, serão rateados entre os usuários finais de energia elétrica do SIN, o que significa que à CCEE, como mera representante dos usuários de Energia de Reserva (artigo 2º), caberá celebrar os contratos com os respectivos produtores, devendo ser por estes ressarcida. O § 1º, do art. 5º, do referido Decreto, estabelece que parcela do saldo da CONER será destinada à constituição de fundo de garantia para o pagamento devido aos agentes vendedores, no caso de inadimplência dos agentes de consumo, conforme definição da ANEEL.

Enfatiza que seu papel é de intermediária financeira e administrativa, diz-se viabilizadora, de modo a possibilitar o pagamento da Energia de Reserva a seus produtores. A impugnante não obteria qualquer vantagem financeira com a operação, tanto que escritura em separado os valores referentes à energia de reserva em seus livros fiscais.

4 - Da Solução de Consulta nº 164/2013

A entidade consultou a Receita Federal do Brasil, por meio do processo 11610.002498/2011-44, acerca da tributação dos valores relativos ao Encargo de Energia de Reserva recebidos e repassados aos agentes do SIN.

O entendimento do fisco foi de que caberia a tributação. A consulente apresentou Recurso Especial à Cosit e interpôs mandado de segurança visando atribuir efeito suspensivo ao recurso. O Recurso Especial não foi conhecido.

Para obter as informações a serem prestadas no Mandado de Segurança, em 24/04/2014, a impugnante recebeu Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência nº 0819000.214.00433-9. Destaca que o objetivo era a coleta de informações referente aos tributos tratados no mandado de segurança, mas não uma fiscalização tendente à constituição de crédito tributário. Atendidas todas intimações, em 10.10.2014, foi expedido o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal - Diligência. Não teria havido, pelo agente do fisco, menção a qualquer irregularidade na escrita, bem como não houve dificuldade em apurar os valores recebidos e repassados pela impugnante.

A contribuinte ofereceu contrarrazões ao termo de encerramento de diligência fiscal, reafirmando seu entendimento sobre a tributação do EER.

5 - Da Ação Declaratória nº 0070720-21.2014.4.01.3400

Em 09/10/2014 a contribuinte propôs a Ação Declaratória nº 0070720-21.2014.4.01.3400, já referida neste relatório.

Foi deferida a antecipação de tutela para suspender a exigibilidade do PIS, Cofins, IRPJ e CSLL sobre os valores recebidos pela parte autora relativos ao encargo de Energia de Reserva (EER).

6 - Do MPF-Fiscalização nº 0819000-2015-00032-9

Somente dois meses após a concessão da antecipação de tutela a impugnante recebeu o MPF-Fiscalização nº 0819000-2015-00032-9 por meio do qual a Receita Federal intenta verificar o correto recolhimento dos tributos nos anos-calendário 2010 a 2013.

O auditor fiscal designado foi o mesmo da diligência.

A fiscalização findou com a lavratura de autos de infração milionários e maculados por vícios formais e materiais. Diz que a intenção do agente foi autuar por autuar, imputando à contribuinte infrações inexistentes, na medida em que:

(i) não se aplica a exceção contida no artigo 63, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, segundo a qual poderá ser aplicada a multa de ofício na hipótese de a causa de suspensão da exigibilidade ter se dado após o início da fiscalização tendente à constituição do crédito tributário, devendo, pois, ser afastada a multa, uma vez que:

i. o Mandado de Procedimento Fiscal-Diligência nº 0819000.2014.00433-9 não tinha por objetivo a constituição de ofício de crédito tributário;

ii. ainda que tivesse tal objetivo, o MPF-Diligência em causa foi encerrado em 15.10.2013, sem que tenha sido promovida a constituição do crédito tributário, fato este que, inclusive, devolveria a espontaneidade ao contribuinte;

iii. a decisão concedendo a suspensão da exigibilidade do crédito se deu quando não havia qualquer procedimento em curso contra a IMPUGNANTE; e

iv. ainda que assim não o fosse, o CARF tem o entendimento de que a multa de ofício somente é aplicável quando há a efetiva constituição do crédito antes da causa suspensiva da exigibilidade;

(ii) não está presente causa capaz de justificar o arbitramento do lucro do IMPUGNANTE, notadamente se se considerar que:

i. o agente fiscal autuante já havia, no âmbito do MPF-Diligência, identificado todas as supostas "receitas" e "despesas" decorrentes do Encargo de Energia de Reserva - EER; e

ii. não se pode admitir o arbitramento do lucro sem que antes se esgote todas as medidas possíveis tendentes à apuração do efetivo lucro real da pessoa jurídica, o que não resta configurado quando o próprio agente fiscal autuante indica que a análise dos documentos foi feita por amostragem;

(iii) é totalmente improcedente e despropositada a desclassificação contábil da IMPUGNANTE, que, além de ser auditada anualmente por empresa de auditoria independente e pelo próprio Poder Executivo Federal, por intermédio da ANEEL, segue à risca procedimento contábil específico determinado por lei para contabilizar os recursos relativos ao Encargo de Energia de Reserva - EER;

(iv) a IMPUGNANTE não tem qualquer tipo de receita proveniente de serviços de corretagem, tal qual erroneamente indicado no Auto de Infração, mas sim receitas decorrentes do recebimento de contribuições associativas que lhe é paga pelos agentes que compõe o Sistema Interligado Nacional ("SIN"), conforme definido por Lei, Decreto e regulamento aprovado pela ANEEL; e

(v) ainda que os valores do Encargo de Energia de Reserva - EER constituíssem receita própria da IMPUGNANTE (este ponto está sendo discutido na Ação Declaratória já mencionada), tratar-se-ia, em tese, de receita decorrente da prestação de serviços e não da venda de mercadoria.

7 - . PRELIMINARES

7.1 - Inaplicabilidade da multa de ofício

O agente do fisco exigiu multa de ofício de 75% mesmo estando o crédito tributário suspenso por decisão judicial quando da lavratura dos autos de infração. Entendeu que já havia procedimento de ofício a ele relativo, no caso o procedimento de diligência amparado pelo MPF nº 0819000.2014 00433-9. A exceção estaria prevista no § 1º do art. 63 da Lei 9.430/1996.

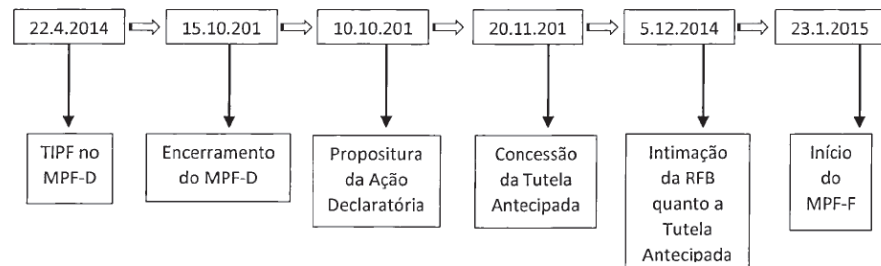
Alega a defesa que quando da concessão da tutela antecipada nos autos da Ação Declaratória não havia qualquer procedimento instaurado contra ela objetivando a constituição do crédito tributário objeto deste processo administrativo. Cita a cronologia dos acontecimentos:

15/10/2014 - Termo de encerramento de procedimento fiscal de diligência;

20/11/2014 - deferida antecipação de tutela no processo judicial;

23/01/2015 - ciência do termo de início de procedimento fiscal

A defesa mostra visualmente tal cronologia (fls. 40625):



O MPF-Diligência 0819000.2014.0043-9 não tinha por objeto constituir crédito tributário, mas a coleta de informações referentes aos tributos tratados no Mandado de Segurança nº 0018774-38.2013.403.6100 e foi encerrado em 15/10/2014. Quando o fisco foi cientificado da tutela antecipada, não existia qualquer procedimento fiscalizatório contra a impugnante. Assim, seria inaplicável a exceção prevista no § 1º do art. 63 da Lei nº 9.430/1996.

A diligência realizada não teria o condão de sustentar a aplicação da multa de ofício porque: (1) o objeto do MPF não era a constituição de crédito tributário e (2) porque foi encerrado antes da concessão da tutela antecipada. Diferentes seriam as funções do MPF-Diligência e MPF-Fiscalização. O primeiro visa somente coletar informações e o segundo verificar o cumprimento das obrigações tributárias, conforme previsto no art. 3º da Portaria RFB nº 1.687/2014

Por outro lado, o MPF-Diligência se encerrou em 31/10/2013 sem que qualquer crédito tenha sido constituído, fato suficiente para devolver à impugnante a espontaneidade.

Além disso, a Câmara Superior de Recursos Fiscais possui entendimento sedimentado de que somente a constituição do crédito propriamente dito, anteriormente à concessão da medida liminar ou tutela antecipada suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, teria o condão de possibilitar a exigência da multa de ofício. Transcreve jurisprudência.

7.2. Nulidade do Lançamento por Arbitramento

O arbitramento do lucro seria nulo, porque não foram esgotadas as possibilidades de apuração do lucro real. O autuante teria entendido que as práticas contábeis tornaram de difícil compreensão a natureza dos valores nelas registrados. A base legal seria o art. 530, inciso II, do RIR/99, que possibilita o arbitramento quando a escrituração é imprestável para apuração do lucro real. Não teria sequer havido a alegação da imprestabilidade da escrituração por parte do agente do fisco.

Diz que o arbitramento se deu por pura e insidiosa comodidade do agente fiscal, pois a fiscalização durou apenas dois meses e contou com apenas duas notificações ao contribuinte.

A defesa elenca, por ordem cronológica, o desenrolar da ação fiscal:

Em 21/01/2015 foi lavrado o Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF), solicitando, entre outros documentos, os livros diário e razão, balanços e balancetes. Os documentos teriam sido tempestivamente entregues.

Em 20/02/2015 sobreveio o Termo de Intimação Fiscal (TIF1), onde o auditor fiscal indica ressalvas nos documentos recebidos. Também solicita outros

documentos, entre eles, diário e razão com as contrapartidas dos lançamentos e os livros diário auxiliares pois os lançamentos constam consolidados na contabilidade.

Em 16/03/2015 a contribuinte teria cumprido integralmente o solicitado.

Lista às fls. 40634, os documentos que teria entregue. Ressalta que um dos documentos entregues seria um roteiro que permitisse a identificação dos lançamentos contábeis constantes do Livro Razão.

O autuante teria feito algumas ressalvas, entre elas: livros diário não seriam cópias fiéis, não entrega de extratos bancários, diário auxiliar apresentaria apenas uma conta (mensalidade de associados) e livros razão sem contrapartida. Em razão desses apontamentos, já no dia seguinte - 17/03/2015 - a contribuinte entregou documentos. E em 24/03/2015 o agente fiscal teria recebido os livros diário autenticados.

Isso demonstra que desde o início a fiscalizada colaborou com a fiscalização, sempre entregando os documentos solicitados e prestando esclarecimentos. Diz a defesa (fls. 40635):

Não obstante, no mesmo dia em que recebeu os Livros Diários — sem ter tido, pois, tempo hábil para analisar referidos documentos —, o agente fiscal autuante lavrou quatro Autos de Infração desconsiderando por completo todos os documentos que lhe foram apresentados pela IMPUGNANTE, preferindo simplesmente, ao arrepio da lei, arbitrar o lucro para fins de IRPJ e CSLL.

Repete que o arbitramento se deu por mera dificuldade, sem que se afirme haver impossibilidade de apuração do lucro real. Diz ainda que o pior é que agente fiscal confessa que sequer se dignou a analisar profundamente a documentação, na medida em que afirma [...] que a análise da documentação se deu 'por amostragem'. Entende que nem poderia ser diferente, na medida em que o lançamento se deu no mesmo dia em que parte da documentação contábil foi entregue ao fisco.

Reclama que não há indicação de como foi a amostragem, indagando se ela poderia ter sido feita em relação a um único dia. Repete o argumento da excepcionalidade do arbitramento do lucro, somente para casos extremos.

Também evidenciaria a impropriedade do arbitramento o fato de o mesmo auditor fiscal, quando da realização de diligência, ter sido capaz de apurar, na escrita contábil, o valor das receitas e das despesas incorridas com EER. Diz ser inconcebível a escrituração se prestar para apuração de receitas e despesas e, três meses após, não se prestar para a apuração dos resultados.

O procedimento do agente do fisco violaria o disposto no art. 142 do CTN, que estabelece que o lançamento é plenamente vinculado.

7.3 Nulidade do lançamento de CSLL por ausência de MPF

O lançamento de CSLL seria nulo porque o tributo não consta do MPF-Fiscalização.

Em que pese exista previsão para lançamento de outros tributos com base nos mesmos elementos de prova, há necessidade de não apenas incluir tal modificação no MPF-F eletronicamente, como também cientificar a impugnante, o que não foi feito. A previsão é a do art. 5º, § 2º da Portaria RFB nº 1.687/2014.

8 - MÉRITO

8.1 - Impossibilidade do arbitramento

Ao apresentar a defesa de mérito a contribuinte repete algumas razões de impugnação que utilizou ao tratar das preliminares. São exemplos disso: a suposta análise da contabilidade por amostragem; a não comprovação da impossibilidade de apuração do lucro real e a incoerência na utilização da escrita contábil por ocasião da diligência e a desclassificação dela quando da ação fiscal. Para evitar estender desnecessariamente o relatório, quando não houver prejuízo ao entendimento, deixo de resumir esses e outros argumentos repetidos.

A dificuldade de compreensão da contabilidade da Energia de Reserva teria decorrido do fato de não ter o agente fiscal atuante levado em consideração que a contabilização da atuada possui determinados procedimentos contábeis específicos, previstos na legislação que a rege.

A defesa vai abordar uma a uma as práticas contábeis que trouxeram dificuldades ao fisco, demonstrando que elas decorrem do tratamento contábil estabelecido pela Lei nº 10.848/2004, pelo Decreto 6.353/2008 e pela Resolução Normativa ANEEL nº 109/2004.

A contribuinte esclareceu ao agente do fisco que os valores constantes do livro razão, relativamente à Energia de Reserva, eram consolidados, razão pela qual teria apresentado também os Mapas Pós-Liquidação de Energia de Reserva (modelo criado pela ANEEL), no qual resta perfeitamente indicados todas as fontes pagadoras e receptoras da operação.

Às fls. 40643/40645 a impugnante transcreve os mapas de liquidação da Energia de Reserva, indicando as transferências por ela realizadas aos geradores de energia de reserva, o mapa de Pós-Liquidação, demonstrando os valores recolhidos junto aos consumidores e o resumo da operação mensal para a impugnante. Os dados são relativos a janeiro de 2010.

Tais dados foram fornecidos ao auditor fiscal, que teria os ignorado. Diz (fls. 40645):

133. -As informações acima indicadas foram todas fornecidas à fiscalização, que simplesmente desconsiderou tais documentos — tidos por oficiais pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL —, em flagrante violação ao seu dever de fiscalizar. Não é demais lembrar, V. Sas., que os Mapas de Pós-Liquidação de Energia de Reserva (doc. 24) foram entregues à fiscalização, assim como as auditorias mensais realizadas por renomadas empresas de auditoria independente (doc. 25), porém totalmente ignorados pela fiscalização quando da lavratura dos Autos de Infração ora combatidos.

A jurisprudência do Carf é consolidada no sentido de que a fiscalização pode e deve se valer de qualquer documentação disponível para apurar o lucro real. Transcreve ementas de acórdãos. Eventual dificuldade de compreensão das práticas contábeis deveriam ser objeto de questionamento à impugnante, e não ser simplesmente desconsideradas já no 1º Termo de Intimação Fiscal.

As demonstrações financeiras anuais da impugnante são auditadas por três renomadas firmas de auditores independentes e de grande porte, que aprovaram, sem ressalva, tais demonstrações. Anexa os relatórios.

Também a gestão do Encargo de Energia de Reserva é auditada mensalmente por renomadas empresas. Junta os relatórios.

Adiante a defesa procura demonstrar que inexistem os vícios contábeis indicados pelo agente fiscal.

8.1.1 - Dos Critérios Legais para a Contabilização da Energia de Reserva

Afirma a impugnante que a contabilização dos valores relativos ao Encargo de Energia de Reserva - EER deve observar a disciplina da ANEEL. Transcreve dispositivos do Decreto nº 6.353/2008 e da Resolução Normativa ANEEL nº 109/2004, que disciplinam a conta CONER, o processo de contabilização no âmbito da CCEE e da auditoria do processo de contabilização e liquidação financeira.

Nenhum dos dispositivos regulamentares teriam sido citados ou considerados pelo auditor fiscal, o que indica que ignorou de maneira contumaz inúmeros preceitos legais e normativos que poderiam dirimir eventuais dúvidas sobre os procedimentos contábeis.

Previamente à aplicação da medida extrema, cumpria ao fiscal possibilitar ao contribuinte a regularização da sua escrita contábil, com advertência de que procederia ao arbitramento. Traz ementa de acórdão do Carf nesse sentido.

8.1.2 - Do suposto não respeito ao método das partidas dobradas

A contribuinte aplica o método das partidas dobradas em todos os lançamentos contábeis. O que o agente fiscal não percebeu em sua rasa e superficial análise do Livro Diário de impugnante é que este documento identifica todos os seus lançamentos por dia e por sequência de conta contábil. As contas contábeis são representadas por códigos numéricos, conforme permitido pelo Código Civil, art. 1.183.

Enfatiza, ainda, que se utiliza de um Enterprise Resource Planning ("ERP"), base de controle de todo processo contábil, mais especificamente o ERP Logix, disponibilizado por empresa renomada mundialmente. Tal sistema, obviamente, obriga a impugnante a cumprir o disposto no item 2.1.2 da Norma Brasileira de Contabilidade ITG 2000.

A impugnante toma um exemplo – usado pelo autuante para demonstrar a suposta deficiência de escrituração – e indica a contrapartida do lançamento. Transcrevo da impugnação:

164. -Pois bem, o agente fiscal autuante utiliza como exemplo para demonstrar o não cumprimento do método das partidas dobradas lançamento nº 227.614, constante do Livro Diário nº 63, em sua página 2, relativo ao dia 01/01/2010. Referido lançamento realizou débito na conta 1.1.3.01.0025 "Assoc. a Receber - Recup. Polienka", no valor de R\$ 200,00, descrito com o seguinte histórico: "Supr. Contab. NF 36.490 (004523178000178 KOURY LOPES ADV)". Eis cópia do Livro Diário no qual consta tal lançamento, a qual pode ser consultada por V. Sas. às fls. 494 dos autos deste Processo Administrativo:

Processo nº 19515.720254/2015-61
Acórdão n.º 1401-002.652

S1-C4T1
Fl. 42.648

NUM. CONTA	AEN	NR. LANC	CTA. REDUZ	LOTE	NOME	HISTORICO	DEBITO	CREDITO
						DIA 01/01/2010-----		
1.1.3.01.0025				113125	Assoc. a Receber - Recup. Polienka			
77777716		227614	49	Supr. Contab. NF 36490[004523178000178	KOURY LOPES ADVIAR		200,00	
				14516				
1.1.3.01.0028				113128	Assoc. a Receber - Agentes Diversos			
77777742		227606	49	Supr. Contab. NF 36677[004523178000178	KOURY LOPES ADVIAR		54.000,00	
				14510				
77777737		227608	49	Supr. Contab. NF 36693[004523178000178	KOURY LOPES ADVIAR		60,20	
				14513				
77777718		227616	49	Supr. Contab. NF 36489[004523178000178	KOURY LOPES ADVIAR		200,00	

165. -A contrapartida a este lançamento encontra-se no mesmo Livro Diário nº 63, à página 3, também relativa ao dia 01/10/2010. Trata-se do lançamento 227.615, conta creditada 2.1.3.01.0001 "Fornecedores Nacionais", no valor de R\$ 200,00, descrito com o seguinte histórico: "Supr. Contab. NF 36.490 (004523178000178 KOURY LOPES A D V)". Eis cópia do Livro Diário no qual consta tal lançamento, reprodução parcial da fl. 495 dos autos deste processo administrativo:

NUM. CONTA	AEN	NR. LANC	CTA. REDUZ	LOTE	NOME	HISTORICO	DEBITO	CREDITO
						12/2009		
23010110		227528	49	Supr. Contab. NF 2940[033530486000129	EMBRATEL - EMPRIAR		8.892,39	
				14412				
22010209		227538	49	Supr. Contab. NF 880013[004740876000125	COMPANHIA BRASIJAR		111.394,77	
				14436				
22010210		227540	49	Supr. Contab. NF 880987[004740876000125	COMPANHIA BRASIJAR		30.362,35	
				14437				
23010206		227542	49	Supr. Contab. NF 5671[007045160000104	COMES D'ELIA EQIAR		1.897,00	
				14444				
77777742		227607	49	Supr. Contab. NF 36677[004523178000178	KOURY LOPES ADVIAR		54.000,00	
				14510				
77777737		227609	49	Supr. Contab. NF 36693[004523178000178	KOURY LOPES ADVIAR		60,20	
				14513				
77777716		227615	49	Supr. Contab. NF 36490[004523178000178	KOURY LOPES ADVIAR		200,00	
				14516				
77777718		227617	49	Supr. Contab. NF 36489[004523178000178	KOURY LOPES ADVIAR		200,00	

166. -Vejam, V. Sas.: a contrapartida do lançamento 227.614 (débito na conta 1.1.3.01.0025), constante da página 2 do Livro Diário, é o lançamento 227.615 (crédito na conta 2.1.3.01.0001), constante da página 3 deste mesmo Livro Diário.

Menciona outros três lançamentos em que ficaria demonstrada a observância do método das partidas dobradas:

167. -Ainda, V. Sas., a observância do método das partidas dobradas pode ser observada nos outros três lançamentos debitados da conta contábil 1.1.3.01.0028 - "Assoc. a Receber Agentes Diversos", nos valores de R\$ 54.000,00 (lançamento 227606), R\$ 60,20 (lançamento 227608) e R\$200,00 (lançamento 227616). Estes foram creditados na conta contábil 2.1.3.01.0001 - "Fornecedores Nacionais", nos valores de R\$ 54.000,00 (lançamento 227607), R\$ 60,20 (lançamento 227609) e R\$ 200,00 (lançamento 227617).

Os lançamentos contábeis são diários e seguem a ordem por sequência das contas contábeis.

Ressalta que os arquivos permitem a utilização da função "localizar", de modo que bastava ao agente fiscal autuante pressionar "Ctrl+L" e digitar o número da conta contábil desejada para encontrar as contrapartidas.

Estaria, assim, demonstrado que a contribuinte cumpre o método das partidas dobradas.

8.1.3 - Do suposto não registro em ordem cronológica

Quanto à alegação do fisco de que não teria efetuado registros em ordem cronológica, diz que procedeu seus lançamentos contábeis de acordo com ordem cronológica (a cada dia), sendo certo que, a cada dia, a sequência se dá de acordo com o número da conta contábil.

8.1.4 - Da suposta falta de clareza

A incompreensão do autuante quanto à contabilização reflete a incompreensão das atividades praticadas pela impugnante, em especial as relacionadas ao Encargo de Energia Elétrica - EER. Esclarece que o valor da Energia de Reserva não é creditado em conta de ativo circulante, realizável a longo prazo ou permanente simplesmente porque não se trata o Encargo de Energia de Reserva - EER receita própria da Impugnante (sic), conforme discussão ventilada no âmbito da Ação Declaratória".

Transcreve legislação (Resolução Normativa ANEEL nº 337/2008) para demonstrar que a impugnante é agente da ANEEL, como responsável pela gestão de recursos financeiros da Conta de Energia de Reserva - CONER. A atividade do agente estaria descrita no Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("CPC") nº 30. Por ser mera agente, as operações relativas à gestão do EER não caracterizariam receita ou despesa e não podem ser consideradas nas contas de resultado.

Por força dos parágrafos 42 a 44 do CPC nº 39, tais operações devem figurar em contas patrimoniais. Assim, em cumprimento às determinações da ANEEL e aos Pronunciamentos Técnicos CPC nº 30 e 39, a contabilização da Energia de Reserva se dá em contas patrimoniais de compensação, nos grupos 1.4 - Ativo Energia de Reserva e 2.7 - Passivo Energia de Reserva, de forma segregada dos ativos e passivos da IMPUGNANTE.

Em relação às contas com início 8, referidas pelo agente do fisco, diz:

Já as contas com início 8 nada mais são que a abertura por centro de custo dos lançamentos realizados nas contas de resultado, inclusive os relativos aos custos administrativos, financeiros e tributários incorridos pela IMPUGNANTE no processo de contratação de energia de reserva, ou seja, uma maior abertura, detalhamento e capacidade de análise, dessas contas, conforme exemplificado

[...].

8.1.5 - Da suposta falta de caracterização do documento respectivo

Entende que o autuante teria considerado viciada a escrituração uma vez que os lançamentos relativos à Energia de Reserva são efetuados de maneira consolidada.

O Carf já teria se manifestado que a existência de lançamentos consolidados não é motivo de arbitramento se há embasamento em outros documentos que contem a sua composição. Transcreve acórdãos.

Diz que a composição do valor consolidado pode ser inferida dos Mapas Pós-Liquidação de Energia de Reserva, já levados ao conhecimento do autuante em 16/3/2015, como consta às fls. 116/122. Lembra que os mapas são auditados por auditorias externas. Eles são documentos oficiais da ANEEL e utilizados por todos os associados. Reafirma que todos os documentos foram entregues durante a fiscalização, mas foram ignorados.

8.1.6 - Da suposta utilização de escrituração resumida do Livro Diário, com lançamentos por totalização

A totalização (consolidação) poderia ser aberta por meio dos documetos auxiliares que teriam sido disponibilizados à fiscalização.

A impugnante diz que faz a escrituração considerando a natureza, relevância e materialidade das contas contábeis. Haveria ainda controle adicional, qual seja o Mapa de Liquidação Financeira da Energia de Reserva e seu respectivo relatório. Seria improcedente a alegação fiscal.

8.1.7 - Da suposta contabilização de receitas, custos, despesas e apurar resultados em contas patrimoniais

Outra vez a incompreensão do autuante, principalmente no atinente ao EER, dificultou entender a escrituração da contribuinte.

Repete que é apenas agente da ANEEL que gere a CONER, sem que os valores representem receita ou despesa e, assim, não devem influenciar os resultados.

Por tal razão, os valores seriam registrados em contas patrimoniais de compensação, em cumprimento à legislação da ANEEL e pronunciamentos técnicos CPC 30 e 39. Arremata:

205. - Vê-se, pois, que o suposto vício na contabilidade da IMPUGNANTE decorreu, na verdade, do desconhecimento pelo agente fiscal autuante da atividade por ela exercida, bem como do desconhecimento também dos Pronunciamentos Técnicos CPC nº 30 e 39, motivo pelo qual inexistente vício nesse sentido. Mais uma vez resta evidente que a fiscalização se deu em ambiente de superficialidade e de desconhecimento por parte do fiscal autuante em relação à natureza das atividades da Impugnante, bem como pelos diplomas legais e normativos que regem a matéria de fundo examinada.

8.1.8 - Da suposta manutenção de contas de ativo com saldo credor e contas de passivo com saldo devedor

Não teria havido erro na classificação entre ativo e passivo. As contas refletem a metodologia utilizada para realizar o controle das contas de gestão do Encargo de Energia de Reserva - EER. Assevera:

208. -Ressalte-se que a contabilidade é utilizada apenas como uma ferramenta de controle para as transações relacionadas à gestão do Encargo de Energia de Reserva - EER, uma vez as mesmas não impactam os saldos contábeis da IMPUGNANTE. Tal situação, diga-se, pode ser observada nas demonstrações financeiras auditadas (docs. 10/13), por meio dos grupos "Fundo de energia de reserva" e "Redução do fundo de energia de reserva" apresentadas no grupo do Ativo, razão pela qual este suposto vício é, também, inexistente.

8.1.9 - Dos vícios dos Livros Razão

O autuante teria cometido o mesmo equívoco de quando considerou desrespeitado o método das partidas dobradas. Repete que faz os lançamentos por período e segue a ordem das contas contábeis.

Traz exemplo (fls. 40670) mostrando onde estão débito e crédito de determinado lançamento e lembra que os arquivos em causa permitem a utilização da função "localizar" de modo que bastava ao agente fiscal autuante pressionar "Ctrl+L" e digitar o número da conta contábil desejada para encontrar as contrapartidas.

8.1.10 - Da não contabilização em títulos próprios

Outra vez repete que não compra nem vende Energia de Reserva, mas apenas gere o recebimento do EER e a CONER. Continua:

218. -*Nesse sentido, a gestão do Encargo de Energia de Reserva - EER exige que a IMPUGNANTE mantenha contas a receber contabilizadas no ativo, que possui natureza devedora, e contas a pagar seja contabilizado no passivo, que por sua vez tem natureza credora.*

Não haveria o suposto vício. Arremata afirmando estarem afastadas todas as supostas irregularidades na contabilidade:

219. - *Restam afastadas, pois, todas as supostas irregularidades apontadas pelo agente fiscal autuante acerca da contabilização do Encargo de Energia de Reserva - EER, sendo certo, ainda, que a sua não compreensão pelo agente fiscal autuante se deu, em parte, pelo exame deveras superficial na escrita contábil da IMPUGNANTE, bem como pela não compreensão da atividade praticada pela IMPUGNANTE.*

8.2 - Erros de interpretação na lavratura dos autos de infração

8.2.1 - Impossibilidade de considerar as contribuições associativas como receita

O autuante teria considerado as contribuições associativas como receitas da venda de serviços de corretagem, cujo lucro arbitrado é de 38,4%. A impugnante acredita que o autuante desconhece o art. 142 do CTN.

Repete exercer uma função delegada da ANEEL com finalidade de viabilizar a comercialização de energia elétrica, conforme definido em lei. Também é a lei que estabelece que a principal fonte de custeio deve ser [...] a contribuição de seus associados.

O Decreto 5.711/2004 estabelece como será constituído o patrimônio da CCEE e pelo previsto fica patente que não constituiu patrimônio da IMPUGNANTE receita derivada da prestação de serviços, haja vista que esta não é uma atividade praticada pela IMPUGNANTE. A IMPUGNANTE não presta serviços de corretagem, diferentemente do que considerou equivocadamente o agente fiscal autuante. Diz ainda:

235. -*Vejam, V. Sas.: tanto a Lei n° 10.848/2004, como o Decreto n° 5.177/2004, são expressos ao estabelecer que a IMPUGNANTE possui como receita as contribuições associativas dos seus integrantes, mas não receitas decorrentes de prestação de serviços, tal qual equivocadamente considerado pela fiscalização. A forma de cobrança da contribuição associativa está estabelecida na Resolução Normativa n° 109/2004 e prevê que os custos totais de funcionamento serão cobertos pelas contribuições associativas.*

Exemplifica que o valor das contribuições associativas recebidas ao longo de 2010, foi definido em 2009, mediante projeção de quais seriam os custos a serem suportados pela impugnante. Pergunta:

241. - *Ora, V. Sas., como poderiam as contribuições associativas recebidas pela IMPUGNANTE serem decorrentes da prestação de serviços de corretagem, se a definição do seu valor independe de qualquer atividade nesse sentido?!*

8.2.2 - Do não abatimento do IRRF decorrente das receita financeiras

O autuante informou que a autuada auferiu receitas financeiras e as tributou. O Renda Retido na Fonte - IRRF - decorrente dessas aplicações financeiras teria sido, nas palavras do agente do fisco, utilizado para pagamento de IRPJ, e compensação de PIS e Cofins.

A defesa alega que esse IRRF, embora tenha composto o saldo negativo do IRPJ da impugnante, não foi utilizado para compensar qualquer tributo. Diz:

246. - Com efeito, a IMPUGNANTE reconheceu tais saldos negativos, porém, ao proceder às respectivas compensações, utilizou-se apenas e tão somente do saldo negativo relativo às estimativas recolhidas ao longo dos respectivos anos-calendários.

A contribuinte contabilizaria os valores referentes às aplicações financeiras porque é considerada titular destes valores e a Receita Federal é informada desses rendimentos. Diz (fls. 40679):

249. - Tais valores [receitas financeiras] são posteriormente devolvidos à Conta de Energia de Reserva -CONER, razão pela qual, para demonstrar tal operação em sua DIPJ, a IMPUGNANTE registra "despesa financeira" em valor próximo à "receita financeira" decorrente de tais aplicações.

250. - Tanto é assim que para cada valor declarado anualmente como "Outras Receitas Financeiras" contabilizada pela IMPUGNANTE referente aos rendimentos de aplicações financeiras de EER, há a correspondente "Outras Despesas Financeiras". Para comprovar o acima exposto, a IMPUGNANTE junta cópia da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica ("DIPJ") referente aos anos autuados - 2010 a 2013- (fls. 127/356 dos autos). [...].

Tabelas demonstram a proximidade entre outras receitas financeiras e outras despesas financeiras constantes das DIPJ dos anos-calendário 2011 a 2013. A pequena diferença não transferida à CONER seria a receita financeira própria e que seria tributada.

Por tal razão entende que jamais utilizou os valores retidos a título de IRRF sobre os rendimentos das aplicações financeiras para pagamento do IRPJ e do PIS e Cofins como teria afirmado o autuante. Junta cópia de PER/Dcomp para comprovar que utilizou, unicamente, os saldos negativos apurados na DIPJ, não se utilizando da parcela do IRRF relativo às verbas repassadas à CONER.

Aponta os valores de saldo negativo que teria deixado de utilizar nos anos calendário de 2010 a 2013 e conclui (fls. 40681):

260. -Diante do acima exposto, verifica-se que o Auto de Infração ora guereado não merece prosperar uma vez que está eivado de erros e equívocos. Restou demonstrado no presente tópico que os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras da parcela do EER apenas foram considerados como receita pela IMPUGNANTE pois referidos valores transitaram em sua contabilidade, bem como o IRRF incidente sobre os rendimentos das aplicações financeiras do EER não foram utilizados para pagamento do IRPJ ou para compensação de débitos da Contribuição ao PIS e da COFINS. O mais importante a ser fixado, para melhor compreensão de V.Sas., é que os valores decorrentes dos

rendimentos de aplicações financeiras são, em última análise, repassados à Conta de Energia de Reserva - CONER.

261. - No mais, na remota hipótese de serem mantidas as exigências veiculadas nos Autos de Infração, o valor do saldo negativo apurado em DIPJ não utilizado deverá ser abatido do valor apurado a título de IRPJ.

9 - Do Encargo de Energia Elétrica

Haveria equívoco por o autuante ter considerado os valores que transitaram pelas contas da impugnante a título do EER corresponderiam à receita decorrente da compra e venda da Energia de Reserva.

9.1. Da ação declaratória nº 070720-21.2014.4.01.3400 A ação declaratória proposta discute se os valores correspondentes ao Encargo de Energia de Reserva – EER constituem, ou não, receita e renda da impugnante. Essa matéria não é possível discutir no âmbito do processo administrativo, pois a decisão caberá ao Judiciário.

Entende, no entanto, ser possível a discussão da forma em que tais valores deveriam ser tributados no caso de restar vencida na ação judicial: se a receita decorre da venda de mercadoria ou da prestação de serviços. Essa matéria seria mais abrangente do que aquela submetida ao judiciário. Cita jurisprudência do Carf e o Parecer Normativo Cosit nº 7, de 22 de agosto de 2014.

9.2. Do Encargo de Energia de Reserva - EER

A impugnante entende que os valores do EER não poderiam ser considerados como receita e rendimentos decorrentes da venda de energia, tal qual feito pelos autos de infração em causa. Para ela, a eventual receita seria receita de prestação de serviços.

Repete a legislação que rege a atividade por ela desempenhada na atividade delegada da ANEEL e, entre outros, transcreve o art. 2º do Decreto nº 6.353/2008:

"Art. 2º A contratação da energia de reserva será formalizada mediante a celebração de Contrato de Energia de Reserva - CER entre os agentes vendedores nos leilões previstos no art. 1º e a CCEE, como representante dos agentes de consumo, incluindo os consumidores livres aqueles referidos no § 5º do art. 26 da Lei no 9.427, de 26 de dezembro de 1996. e os autoprodutores.

Diz que referido dispositivo, por si só, seria capaz de afastar os Autos de Infração, na medida em que demonstraria que a impugnante não vende energia - ela apenas e tão somente representa os agentes de consumo (ou seja. todas as pessoas físicas e jurídicas que consomem energia elétrica).

Transcreve legislação (artigos 4º e 5º do Decreto 6.353/2008) para demonstrar as atividades desempenhadas. Diz:

286. - Mais uma vez, a IMPUGNANTE apenas e tão somente viabiliza as operações de venda e compra de energia, registrando os correspondentes contratos, bem como procedendo à coleta e repasse dos valores a ele relacionados. CONTUDO, A IMPUGNANTE NÃO PROMOVE (E NEM PODERIA. POIS SUA FUNÇÃO É VIABILIZAR O MERCADO E NÃO DELE PARTICIPAR) A COMPRA E VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA.

Acredita que eventual receita não diria respeito à venda de energia elétrica, se aproximando mais a uma possível remuneração de gestão de valores ou serviço de intermediação.

9.3. Do fluxo financeiro da contratação da Energia de Reserva

A constatação de que a contribuinte não auferia receitas com a venda de energia elétrica decorre também do fluxo financeiro decorrente da energia de reserva.

Repete que os custos da Energia de Reserva são suportados pelos usuários mediante cobrança do EER. Caso os recursos da CONER não forem suficientes para efetuar o pagamento aos vendedores da energia de reserva, bem como para cobrir os custos financeiros, administrativos e tributários, será recalculado o EER, o qual será rateado entre todos os usuários da energia de reserva. Os valores a serem cobrados são aprovados previamente pela ANEEL, considerando estimativas realizadas pela impugnante e fiscalizadas pela Agência.

Diz que a atividade da contribuinte se assemelha àquela desempenhada por Bolsas de Valores, na medida em que ela é gestora das operações de compra e venda de energia realizadas entre os operadores de mercado e os consumidores finais.

Restaria, assim, afastada a presunção de que os valores cobrados a título de EER seriam, todos, receita da impugnante em razão da venda da energia de reserva.

9.4 Da base de cálculo a ser considerada

Caso se entenda que o Encargo de Energia de Reserva deve compor a receita da impugnante, isso não poderia se dar pelo total do EER. Deveria ser considerada receita o valor por ela recebido para fazer frente aos serviços que presta.

A contribuinte seria remunerada por meio de contribuição associativa anual com o único escopo de cobrir seus gastos e custos financeiros, administrativos e eventuais recolhimentos tributários da contratação.

Cita jurisprudência do Carf em que as agência de publicidade tiveram reconhecido direito de tributar apenas a comissão que recebem e os valores pré-ajustados destinados aos veículos de divulgação foram considerados como receita de terceiros. Também o STJ já decidiu que a receita decorrente dos serviços de intermediação é a comissão por tal atividade.

Refere, ainda, decisão do Carf em que o entendimento foi de que o valor de roaming repassado a outra operadora deve se excluído da base de cálculo da Cofins.

Concluiu-se que o roaming é a remuneração da operadora que prestou o serviço de telecomunicações, mas cuja cobrança é realizada pela operadora contratada pelo cliente.

10. Requerimentos

A impugnante requer o sobrestamento do feito relativamente à discussão acerca da existência e conseqüente tributação ou não do EER e o prosseguimento em relação aos demais pontos impugnados.

Pede a nulidade dos lançamentos:

(i) na parte relativa à aplicação de multa de ofício, porquanto a concessão de tutela antecipada na Ação Declaratória suspendeu a exigibilidade dos tributos ora cobrados, impedindo, pois, a veiculação da multa punitiva;

(ii) dos Autos de Infração como um todo, na medida em que não estava presente hipótese capaz de autorizar o arbitramento dos lucros da IMPUGNANTE, porquanto não se esgotaram as possibilidades de apuração do lucro real; e

(iii) seja declarada a nulidade do Auto de Infração relativo à CSLL, porquanto não se trata de tributo objeto da fiscalização, eis que não contemplada no respectivo MPF.

No mérito, pede a improcedência dos autos de infração, porque não poderiam ter sido lavrados com base no lucro arbitrado. Se mantidas as exigências, pede que o saldo negativo de IRPJ dos anos calendários objeto de autuação e não utilizados sejam abatidos do valor apurado a título de IRPJ.

Dada a complexidade da causa e o grande volume documental envolvido, mais de 40 mil folhas, pede prazo adicional de 30 dias para apresentação de novos documentos e para se pronunciar sobre documentos acostados ao processo.

11. Da emenda à impugnação

A impugnante voltou ao processo em 27/05/2015 para apresentar novas informações acerca da não utilização do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF. São repetidos muitos dos argumentos de defesa já apresentados na impugnação. A impugnante traz tabelas com o total de aplicações financeiras realizadas nos anos-calendário autuados e o respectivo IRRF. Diz:

5. - vejam, v. Sas., que os valores retidos a título de IRRF se confundem com aqueles valores não utilizados a título de Saldo Negativo pela IMPUGNANTE, justamente porque, como foi declinado na Impugnação, embora tenha reconhecido tais saldos negativos em suas DIPJs, ao proceder às respectivas compensações, a IMPUGNANTE utilizou-se apenas e tão somente do saldo negativo relativo às estimativas recolhidas ao longo dos respectivos anos-calendário e ao IRRF relativo a aplicações financeiras próprias, não relacionadas ao Encargo de Energia de Reserva - ERR.

6. - Justamente por isso, a IMPUGNANTE esclarece que jamais utilizou os valores retidos a título de IRRF sobre os rendimentos das aplicações financeiras da CONER para pagamento do IRPJ e da Contribuição ao PIS e da COFINS, tal qual equivocadamente indicado pelo agente fiscal autuante. na medida em que tais valores não constituem receita própria.

7. - Com efeito, conforme se demonstra dos PER/DCOMPs anexados à Impugnação, analisados em conjunto com as respectivas DIPJs, a IMPUGNANTE utiliza-se apenas de parte dos valores relativos aos saldos negativos apurados na DIPJ, não se utilizando da parcela do IRRF relativo às verbas repassadas à CONER (doc. 19/22).

Depois esclarece quanto teria deixado de usar de saldo negativo, repetindo o que já havia constado da impugnação e ratifica os pedidos de nulidade e improcedência das exigências.

DA CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA

Por meio da Resolução nº 822 (fls. 41854/41860) essa 5ª Turma converteu o julgamento em diligência. O entendimento foi de que “as antecipações de IRPJ e

CSLL, sob a forma de pagamentos de estimativas ou de retenções na fonte, devem ser deduzidas do tributo apurado sob a sistemática do lucro arbitrado, respeitados os respectivos períodos de apuração”.

As providências solicitadas estão reproduzidas adiante.

27. Em face do exposto, o processo deve ser baixado em diligência para que a unidade de origem informe e tome as seguintes providências:

27.1 Esclareça a afirmativa acerca do aproveitamento do IRRF sobre aplicações financeiras, constante do relatório fiscal (fls. 40458 do processo):

‘Quanto aos valores retidos de IRRF relativo a estes rendimentos [de aplicações financeiras], foram utilizados para pagamento dos tributos IRPJ, e compensação de PIS e COFINS.’

Há necessidade de que seja demonstrada essa utilização em cada período autuado, juntando documentação comprobatória, se for o caso.

27.2. Informe o total de direito creditório relativo a saldos negativos de IRPJ e CSLL, referente a cada um dos anos autuados, utilizado em compensações e/ou restituição por meio de PER/DCOMP e, por conseguinte, os montantes anuais de crédito (saldos negativos de IRPJ e CSLL) não utilizados em compensações/restituição. Juntar documentação comprobatória.

O resultado da diligência consta do “Termo de Informação Fiscal” de fls. 42224/42228.

O autuante, que também efetuou a diligência, inicialmente resume o trabalho fiscal e ratifica as razões de autuação.

Ao se referir ao mérito da diligência, expressa seu entendimento acerca do aproveitamento dos pagamentos efetuados pelo contribuinte. Diz (fls. 42226):

O entendimento desta fiscalização quanto ao aproveitamento de ofício é no sentido de que os recolhimentos efetuados a maior, ou seja, em valores superiores ao apurado pelo sujeito passivo, necessitam da manifestação do contribuinte para sua destinação, portanto, devem ser objeto de compensação ou restituição, por meio da declaração PER/DCOMP para o devido controle, ainda que tais recolhimentos tenham sido obrigatórios, como nos casos das estimativas mensais e das retenções na fonte.

Após essas considerações, o agente do fisco traz tabelas (fls. 42227/42228) com os valores de (1) estimativas mensais declaradas em DIPJ, confessadas em DCTF e recolhidas por darf; (2) Imposto de Renda Retido na Fonte deduzido na DIPJ e constante da DIRF de terceiros; e (3) saldos negativos de IRPJ e CSLL dos anos autuados, utilizados em compensações.

A contribuinte foi instada a se manifestar acerca do resultado da diligência e voltou a processo com a petição de fls. 42235/42239. A defesa não teceu considerações sobre o objeto da diligência, que era a quantificação dos valores recolhidos ou retidos. Ela, basicamente, ratificou os termos da impugnação apresentada. Aduziu, ainda, que já houve sentença no processo judicial nº

0070720-21.214.4.01.3400 e que a parte autora teve seu pedido integralmente reconhecido. Houve interposição de apelação pela União.

Em 30 de junho de 2017 a DRJ em Porto Alegre - RS julgou a impugnação parcialmente procedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA. A propositura, pelo contribuinte, de ação judicial contra a Fazenda, por qualquer modalidade processual, importa em renúncia às instâncias administrativas, naquilo em que houver identidade de objetos e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa.

NULIDADE. IRREGULARIDADES NA EMISSÃO DE TDPF-F. INOCORRÊNCIA. O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF - é instrumento de controle interno da administração tributária, não se constituindo em elemento essencial de validade do correspondente auto de infração. Os tributos apurados com base nos mesmos elementos de prova que configuraram infração, em relação a tributo contido no TDPF, consideram-se albergados no mesmo procedimento fiscal, independentemente de menção expressa.

RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. CARACTERIZAÇÃO. A receita obtida com os pagamentos mensais efetivados por associados de associação civil, quando evidenciado o caráter contraprestacional desses pagamentos, caracteriza o recebimento de receita de prestação de serviços.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. DEFICIÊNCIAS E ERROS NA ESCRITURAÇÃO. CABIMENTO. Está sujeito ao arbitramento do lucro o contribuinte que apresentar a escrituração a que estiver obrigado com erros e deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real.

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO DESTINADO A PREVENIR A DECADÊNCIA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE APÓS O INÍCIO DE PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. No lançamento para prevenir a decadência cabe a exigência de multa de ofício se a suspensão da exigibilidade do débito se deu após o início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - APROVEITAMENTO DE PAGAMENTOS EFETUADOS SOB OUTRA SISTEMÁTICA. POSSIBILIDADE. Na determinação dos valores a serem lançados de ofício no arbitramento do lucro devem ser deduzidos eventuais pagamentos efetuados pelo lucro real e aproveitadas as retenções na fonte, respeitados os respectivos períodos de apuração.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Recorreu-se de ofício dos valores cancelados de R\$ 19.402.382,81 de IRPJ e R\$418.248,50 de CSLL, correspondente às deduções do IRRF e das estimativas de IRPJ e CSLL pagas.

Cientificada em 19 de julho de 2017 (fl. 42.379), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 18 de agosto de 2017 (fl. 42.380), reiterando os argumentos expostos na impugnação e contrapondo os argumentos do acórdão da DRJ, em resumo:

(i) reitera a necessidade de sobrestamento até decisão definitiva nos autos da Ação Declaratória 0070720-21.2014.4.01.3400, alegando que *"na remota hipótese de a EER vir a ser considerada tributável quando do julgamento derradeiro da Ação Declaratória em comento, a forma pela qual deverá ocorrer constitui matéria mais abrangente que aquela levada à discussão no âmbito do Poder Judiciário (tão somente se é tributável), razão pela qual tal discussão pode e deve ser conhecida na seara administrativa, sendo, porém, sobrestada, aguardando-se a decisão judicial, por sua natureza prejudicial às decisões a serem tomadas nesta esfera."*

(ii) nulidade da autuação referente à CSLL já que o MPF-F apenas mencionou o IRPJ, PIS e COFINS, sendo que, nos termos da Portaria 1687/2014, o agente fiscal até poderia lançar outros tributos com base nos mesmos elementos de prova, desde que aditasse o TDPF e cientificasse a Recorrente.

(iii) no mérito, sustenta que a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, de que a Recorrente presta serviços a seus associados, está completamente dissociada de suas premissas, em argumentação confusa. Apresenta parecer que explica as atividades realizadas pela Recorrente, como agente viabilizadora de operações, atuando como mera arrecadadora e repassadora de recursos de terceiros no âmbito da gestão do Encargo de Energia de Reserva - EER. Neste sentido, defende que a natureza de contribuição associativa quanto aos valores percebidos de seus associados não advém de interpretação sua mas de lei federal.

(iv) sustenta a nulidade do lançamento do lucro arbitrado com base no art. 530, II, do RIR/99 (imprestabilidade da escrituração) por não ter havido esgotamento das possibilidades para a apuração do lucro real, sustentando, ainda, que suas demonstrações foram desconsideradas não por sua imprestabilidade mas por desconhecimento da autoridade fiscal quanto às regras contábeis específicas a ela aplicáveis, estabelecidas na Lei 10.848/2004, Decreto 6.353/2008 e Resolução Normativa ANEEL 109/2004. Alega, ademais, que a fiscalização durou apenas 2 meses e contou com apenas 2 notificações ao contribuinte para a apresentação de documentos que foram tempestivamente atendidas, inclusive tendo a ora Recorrente preparado um roteiro que permitisse a identificação dos lançamentos contábeis constantes do Razão. Alega, por fim, que os 4 autos de infração contendo cerca de 100 folhas foram lavrados no mesmo dia em que a Recorrente apresentou parte da documentação solicitada pelo fiscal, sem portanto que houvesse tempo hábil para a sua análise. Passa, então, a contrapor cada argumento utilizado pelo fiscal para o arbitramento do lucro, reiterando a impugnação.

(v) subsidiariamente, defende a inaplicabilidade da multa de ofício pois quando da concessão da tutela antecipada nos autos da Ação Declaratória não havia procedimento instaurado em face da Recorrente para constituição de crédito tributário, eis que a diligência fiscal se encerrou em 15/10/2014, a antecipação de tutela foi deferida em 20/11/2014 e apenas em 23/01/2015 a Recorrente tomou ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal que resultou nos presentes autos de infração.

Em 4 de dezembro de 2017 a PFN apresentou petição manifestando ciência quanto ao recurso voluntário interposto e informando que apresentará os memoriais com as suas razões para a defesa e que realizará sustentação oral na ocasião do julgamento do presente feito.

Recebi o processo em distribuição realizada em 13 de abril de 2018.

Voto

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele conheço.

CONTEXTUALIZAÇÃO

Conforme relatado, a Recorrente é associação civil sem fins lucrativos criada para viabilizar a comercialização de energia elétrica no âmbito do Sistema Interligado Nacional - SIN, conforme expressa previsão da Lei nº 10.848/2004. Sucessora do Mercado Atacadista de Energia Elétrica - MAE, sua atividade é ainda regulamentada pelos Decretos 5.163/2004 e 5.177/2004, bem como pela Resolução Normativa ANEEL nº 109/2004.

Os custos administrativo e operacional da Recorrente, também por expressa previsão legal, decorrem de contribuições de seus membros e emolumentos cobrados sobre as operações realizadas (§ 4º, do art. 4º, da Lei 10.818/2004). Sobre tais valores, a Recorrente recolhe IRPJ e CSLL no regime de lucro real anual, tendo em vista que não preenche os requisitos para a isenção, sobretudo por remunerar seus diretores. Recolhe também PIS e COFINS no regime não cumulativo. Por entender não se tratar de serviços, não emite notas fiscais nem recolhe ISS ou vê retido IRRF sobre tais valores.

Entre outras atribuições, a Recorrente opera no mercado de energia de reserva, a qual é destinada a aumentar a segurança no fornecimento de energia elétrica no SIN e é oriunda de usinas especialmente contratadas para esse fim. A contratação da energia de reserva é efetuada entre os agentes vendedores e a Recorrente, na qualidade de representante dos agentes de consumo (Art. 2º, do Decreto 6.353/2008).

Os custos decorrentes da contratação da energia de reserva devem ser rateados entre todos os usuários finais de energia elétrica do SIN e são cobertos pelo Encargo de Energia de Reserva – EER. Nesse contexto, e conforme dispõe o artigo 5º do Decreto 6.353/2008, incumbe à Recorrente receber o EER e efetuar o pagamento aos agentes vendedores, utilizando a Conta de Energia de Reserva – CONER.

No procedimento fiscal ora em análise a autoridade autuante efetuou o arbitramento do lucro com base no artigo 530, II, do RIR/99, por entender que a contabilidade da Recorrente seria imprestável para apuração do lucro real. Em tal lançamento, considerou que as contribuições associativas recebidas pela Recorrente seriam receitas de prestação de serviços de corretagem, bem como que os pagamentos e recebimentos a título de EER seriam relativos a compra e venda de energia elétrica.

Ademais, foi aplicada multa de ofício de 75% porque, não obstante se trate de lançamento para prevenir decadência, não mais estariam presentes os requisitos para a configuração da espontaneidade, em virtude do procedimento de diligência amparado pelo MPF 0819000.2014.00433-9.

DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA

Preliminarmente, pleiteia a Recorrente o sobrestamento do presente processo administrativo até decisão definitiva nos autos da Ação Declaratória 0070720-21.2014.4.01.3400.

Sobre o assunto, vale lembrar o que dispõem os seguintes enunciados emitidos por este CARF (grifamos):

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Súmula CARF nº 48: A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.

Por meio da ação judicial, a Recorrente pretende ver reconhecido o seu direito de não ser compelida ao recolhimento de tributos sobre o EER, tendo obtido liminar favorável nos seguintes termos:

Ante o exposto, DEFIRO o pedido de antecipação dos efeitos da tutela formulado na inicial para suspender a exigibilidade do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL sobre os valores recebidos pela parte autora relativos ao Encargo de Energia de Reserva (EER).

A presente decisão não tem o condão de impedir a atuação da Fazenda, seja para fiscalizar, seja para constituir o crédito tributário, evitando-se decadência do direito de efetivar o lançamento, relativamente aos tributos questionados na presente ação.

Por sua vez, no presente processo administrativo a Recorrente se insurge contra aspectos do lançamento que, embora não se refiram às questões levadas a julgamento perante o Poder Judiciário, influem diretamente na quantificação da obrigação tributária que, ao final do processo judicial, poderá (ou não) consagrar-se como exigível.

Especificamente, no presente processo administrativo a Recorrente tece alegações contra a forma como o lançamento fora efetuado, alegando por exemplo que as contribuições de seus associados não têm a natureza de contraprestação por serviços, bem como que a autoridade fiscal teria, ao calcular os tributos devidos, utilizado regime de tributação não aplicável ao caso (lucro arbitrado), por não ter restado configurada a hipótese que permite o cálculo de tributos por tal sistemática.

Considerando que a matéria relativa à obrigatoriedade de oferecimento à tributação do EER está sob análise do Poder Judiciário, e tendo em vista os enunciados das Súmulas CARF n. 1 e 48 acima transcritos, falece a esta esfera pronunciar-se em tese sobre esta questão.

Todavia, isso não impede que esta Turma se pronuncie sobre o lançamento concretamente considerado -- obviamente partindo do pressuposto de que se deve, apenas, e se

for o caso, corrigir aspectos deste lançamento, sem abordar o tema de se em tese a tributação (no caso, do EER) é devida ou não.

É neste sentido que a Receita Federal assim orienta no Parecer Normativo COSIT 7/2014:

PARECER NORMATIVO COSIT Nº 7, DE 22 DE AGOSTO DE 2014

DOU de 27/08/2014, seção 1, pág. 65

“(…) Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável. (…)”

Assim, a matéria do presente recurso está delimitada a analisar se no caso estavam presentes os requisitos para o lançamento pelo regime do lucro arbitrado com base no art. 530, II, do RIR/99, bem como, em caso positivo, se as contribuições dos associados têm ou não a natureza de contraprestação por serviços para fins dessa tributação.

Não é o caso, portanto, de se sobrestar o andamento do presente processo.

PRELIMINAR DE NULIDADE - CSLL

Ainda em sede preliminar, a Recorrente sustenta a nulidade da autuação referente à CSLL por não ter o MPF-F mencionado tal tributo.

Entendo que nesse ponto não assiste razão à Recorrente.

Eventuais omissões ou incorreções afligindo o MPF não contaminam automaticamente a autuação pois a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, a teor do art. 142 do CTN. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN.

Neste sentido, as normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal (MPF) dizem respeito ao controle interno das atividades da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento, quando muito caracterizaria infração disciplinar da autoridade fiscal.

Vale lembrar que as hipóteses de nulidade estão previstas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, sendo especificamente a emissão de atos e termos por pessoa incompetente e a emissão de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Sobre esta última hipótese, ressalte-se que ela apenas se aplica a despachos e decisões e não ao procedimento de fiscalização ou a seu possível resultado (a lavratura de auto de infração), já que este é essencialmente inquisitório, de maneira que o contraditório somente se instaura com a apresentação de impugnação tempestiva por parte do contribuinte.

Portanto, não há que se falar em nulidade da autuação com relação à CSLL mesmo em não tendo o MPF mencionado tal contribuição expressamente.

ARBITRAMENTO DO LUCRO

Passamos à análise do mérito.

A Recorrente sustenta não ser caso de lançamento dos tributos na modalidade do lucro arbitrado com base na receita bruta, não tendo se operado a hipótese legal utilizada como base pela autoridade fiscal, qual seja, o art. 530, II, do RIR/99.

Referido artigo prevê que o IRPJ será lançado com base no lucro arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real.

A autoridade lançadora entendeu estarem presentes 9 vícios, os quais são pontualmente contestados pela Recorrente. Passamos a analisar cada um deles.

1. Não respeitar o método das partidas dobradas

A autoridade autuante indica que os dados constantes dos Livros Diário apresentados não conteriam os *elementos básicos de um lançamento contábil*, pois somente apresentam uma informação: ou a conta debitada ou a creditada, não obedecendo ao método das partidas dobradas.

Ao analisar a questão, a DRJ entendeu que "*(...) há evidências de que a contribuinte faça partidas dobradas, em que pese haja dificuldade para identificá-las. Nesse ponto é de se concordar com a impugnante que poderia o autuante ter instado a auditada a esclarecer a sistemática adotada e, se fosse o caso, a refazer sua escrituração de forma a viabilizar a auditoria.*"

Não obstante, a DRJ acaba por concordar com a autuação por ter identificado "outras dificuldades intransponíveis", como a falta de informação que permita identificar todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

Nesse ponto, todavia, a DRJ acaba por inovar o lançamento, operando em cerceamento do direito de defesa da contribuinte, já que a acusação foi especificamente a de não respeitar o método das partidas dobradas e, conforme atestou a própria DRJ, tal fato não restou comprovado pela autoridade fiscal.

Ademais, tal dificuldade inexistente já que, conforme lembrou a Recorrente, os arquivos permitem a utilização da função "localizar", de maneira que basta pressionar "Ctrl+L" e digitar o número da conta contábil desejada para encontrar as contrapartidas.

Ou seja, a autoridade autuante não comprova as acusações efetuadas, sendo que a defesa foi capaz de trazer provas capazes de infirmar as conclusões constantes do TVF, o que é suficiente para que os fatos acima não sirvam de argumento suficiente para manter o lançamento efetuado.

2. Não registrar em ordem cronológica

O autuante diz que os registros não obedecem uma seqüência cronológica, no nível intradiário. Os registros mensais estariam ordenados corretamente por dia, porém, dentro do dia estariam por ordem de conta e não cronológica.

Tal acusação foi rebatida pela DRJ, que apurou que a Recorrente cumpriu os requisitos mínimos para a escrituração, que é seguir ordem cronológica de dia, mês e ano. Além disso, não obstante as normas contábeis determinem que o registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento em ordem seqüencial relacionado ao respectivo documento de origem e que tal norma não esteja sendo seguida pela autuada, "*não se pode considerar essa deficiência para fins de desconsideração da contabilidade, eis que o autuante não demonstra ou alude aos prejuízos que isso eventualmente traria para o trabalho fiscal.*"

3. Falta de clareza (art. 1.184 do Código Civil)

O autuante diz que os registros contábeis não são claros e não permitiriam a identificação da natureza das operações.

Tal acusação é rebatida pela DRJ, que nesse ponto concorda com as alegações da defesa de que o que houve foi na verdade incompreensão pela autoridade autuante das atividades desenvolvidas pela Recorrente e das normas específicas a ela aplicáveis. Destaco o seguinte trecho da decisão recorrida:

O que "não estava claro" deveria ser motivo de aprofundamento durante a ação fiscal, de indagação à contribuinte se necessário, da análise das respostas e da demonstração incontestada de que a escrituração não se presta para a apuração do lucro real. A conclusão do trabalho fiscal não é o momento para a formulação dessas indagações, elas deveriam ter sido efetuadas e esclarecidas durante a ação fiscal.

Outro ponto abordado de forma superficial no trabalho fiscal é o que refere as contas iniciadas por '8'. O autuante unicamente diz que há vários registros nos livros se referindo a contas iniciadas por 8, o que não faz sentido e que elas não constam nos balancetes anuais. Afirma que há lançamentos diários desse tipo durante todo o período fiscalizado.

Ora, se existem lançamentos diários durante todo o período fiscalizado, caberia ao autuante, com o poder fiscalizatório que tem, indagar da contribuinte a razão dessa escrituração e, mais que isso, demonstrar como ela se dá, quais as contrapartidas, como se dá o encerramento dessas contas. A abordagem utilizada no trabalho fiscal deixa de instruir o processo com elementos probatórios importantes para a solução do caso. Não é crível que uma contribuinte desse porte e dessa importância na vida nacional efetue, por longos anos, lançamentos indecifráveis. A expertise fiscal deveria ter sido direcionada para esclarecer esses lançamentos.

Não obstante, a DRJ concorda com a autuação por concluir que "*Em que pese a deficiência do trabalho fiscal que limitou-se a dizer que tais contas não fazem sentido, deveria a impugnante ter demonstrado e esclarecido o funcionamento dessas contas. Não o tendo feito de forma esclarecedora, confirma a afirmativa fiscal de que não há clareza nos seus registros.*"

Ocorre que referida conclusão da DRJ vai de encontro à máxima de que quem acusa deve provar.

A contribuinte apresentou justificativa para todos os fatos apresentados pelo fiscal como sinais da "falta de clareza" da qual foi acusada. Se ainda assim restou algum esclarecimento a ser feito este deveria compor a acusação, já que pretender que a contribuinte se defenda plenamente de uma acusação vaga de que as contas "não fazem sentido" é, isso sim, cercear seu direito de defesa. Para que se exija defesa clara a acusação deve ser igualmente clara, pontual.

Diante disso, não vejo como manter o arbitramento do lucro com base na suposta "falta de clareza" não comprovada pela autoridade autuante.

4. Falta de caracterização do documento respectivo (art. 1.184 do Código Civil)

O autuante relata que grande parte dos registros não identifica o documento que os respalda.

A defesa acerca de tal acusação está intimamente ligada com a acusação seguinte, referente aos lançamentos por totalização, razão porque, assim como o fez a DRJ, os itens serão tratados em conjunto, a seguir.

5. Utilizar-se de escrituração resumida do Livro Diário

Além de os registros não identificarem o documento que os respalda, o autuante relata que a escrituração do Livro Diário se dá com lançamentos por totalização.

Em sua defesa, a Recorrente sustenta que o fato de os lançamentos relativos à Energia de Reserva serem efetuados de forma consolidada não é motivo para arbitramento do lucro, em especial porque a composição do valor consolidado pode ser inferida dos Mapas Pós-Liquidação de Energia de Reserva, documentos auditados mensalmente, utilizados por todos os seus associados para a conferência das operações e que são considerados documentos oficiais pela ANEEL.

Analisando a questão, a DRJ considerou que a escrituração resumida do Diário é permitida desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, como prevê o artigo 1.184 do Código Civil e o par. 2º do artigo 258 do RIR/99.

Concluiu, porém, que seria o caso de arbitramento porque ausente tal autenticação, citando jurisprudência deste CARF, bem como que os documentos de suporte indicados com a impugnação "*não se prestam para substituir os livros auxiliares, além de não estarem assinados ou datados*".

Ao assim proceder, o acórdão recorrido demonstra ter, tal como o fez a autoridade autuante, preferido ignorar que a Recorrente exerce atividade específica regulada por normas próprias, em especial Lei 10.848/2004, Decreto 6.353/2008 e Resolução Normativa ANEEL 109/2004, as quais determinam uma série de controles quanto aos procedimentos e registros por ela adotados, tanto no âmbito interno, por meio de sua assembléia geral e seu conselho de administração, quanto externo, por seus associados e pela ANEEL.

Não bastasse isso, ainda há o detalhe, não menos importante, de que as demonstrações financeiras da contribuinte foram auditadas por auditoria externa independente, de renome internacional, a qual igualmente não colocou ressalvas aos controles realizados.

A jurisprudência deste CARF não admite que meros aspectos formais levem necessariamente à conclusão pela desconsideração da escrita da empresa. É por isso, por exemplo, quando o enunciado da Súmula CARF nº 93 estabelece que "*A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa.*"

Nesse contexto, não podem a escrituração resumida do Diário e a consequente falta de identificação do documento que respalda cada registro ser tomada como razão para o arbitramento do lucro quando a Recorrente prova, mediante a apresentação de documentos previstos na legislação a ela aplicável (i.e., os Mapas Pós-Liquidação de Energia de Reserva), que há consistência em seus procedimentos de escrituração.

No caso, para que tais alegações pudessem ser encaradas como vícios na escrituração deveria a autoridade fiscal ter ou provado inconsistências específicas ou, pelo menos, basear sua conclusão pela inidoneidade dos documentos em questionamentos feitos quer pela ANEEL quer pelos associados da Recorrente, porém não há notícia de que tais questionamentos tenham sequer sido feitos.

Diante disso, considero não haver provas de que a escrituração da Recorrente deva ser desconsiderada por tal fundamento.

6. Contabilizar receitas, custos, despesas e apurar resultados em contas patrimoniais

Conforme apurou a DRJ, tal fato não é propriamente um vício da contabilidade mas uma divergência quanto à natureza dos valores.

A Recorrente afirma que, por não considerar que a gestão do EER lhe gere receitas ou despesas, não considera os respectivos valores em contas de resultado, mas em contas patrimoniais de compensação, nos grupos 1.4 – Ativo Energia de Reserva e 2.7 – Passivo Energia de Reserva, de forma segregada dos seus ativos e passivos. Já a autuação considera que a contribuinte auferiu receitas e despesas com compra e venda de energia elétrica e que, portanto, todas essas receitas e despesas deveriam transitar pelo resultado.

Caberia à autoridade autuante não apenas expor os alegados equívocos na contabilização, mas demonstrar que esses equívocos o impedem de apurar o lucro real. Se há receitas ou despesas não consideradas no resultado mas elas são identificáveis e quantificáveis, isso, por si só, não leva ao arbitramento, dado que pode ser reconstituído o lucro pela sistemática adotada pelo contribuinte.

7. Manter contas de ativo com saldo credor e contas de passivo com saldo devedor

O autuante refere a existência de contas de ativo com saldo credor, exemplificando com a conta 1.4.1.07.0002 "reembolso de despesas a re" saldo inicial em 2010 credor em R\$ 477 mil, entendendo ser difícil deduzir qual a natureza dos valores ali contabilizados. Também se refere a contas de passivo com saldo devedor, como a conta 2.7.1.01.0003 "fornecedor gerador de ener" saldo inicial em 2010 de R\$ 690 milhões, assim também as contas 2.7.2.01.0002 "adiantamento do repasse ge" saldo devedor inicial em 2010 de R\$ 1 milhão, conta 2.7.2.01.0003 "adiantamento a gerador de" saldo inicial devedor em 2010 de R\$23 milhões.

A decisão recorrida concorda com a manutenção da autuação por este argumento afirmando que, embora a contribuinte tenha explicado que tal forma de contabilização reflete a metodologia utilizada para controle do EER (e que tais contas não impactam os saldos contábeis já que se trata de recursos que ela apenas gerencia, não tributáveis), ela não explica especificamente a natureza dos valores mencionados pelo autuante.

Em sua peça recursal a Recorrente não contrapõe essa acusação feita no acórdão recorrido, ou seja, não tece considerações específicas sobre as contas mencionadas na autuação.

Não obstante, suas explicações gerais acerca da metodologia contábil a ela aplicável são suficientes para, no mínimo, colocar dúvida sobre a conclusão do TVF de que tal forma de contabilizar torna a sua escrituração imprestável. De fato, tal forma de registro de ativos e passivos não é absurda se a contribuinte entende que apenas gerencia recursos de terceiros e não lida com recursos próprios.

Se o tratamento tributário conferido aos valores está correto ou não isso é matéria que está afeta ao Poder Judiciário, conforme já vimos acima. Mas fato é que, se a contribuinte entende que não se trata de recursos próprios, a forma de contabilizar os valores está de acordo com tal entendimento, ou seja, ela se comportou de maneira adequada à tese que pretende defender. Neste cenário, inadequado seria pretender que ela, mesmo defendendo não se tratar de recursos próprios, devesse registrar os valores de forma diversa, pois aí sim haveria comportamento contraditório de sua parte, passível, aí sim, de colocar em dúvida a idoneidade de seus registros contábeis.

Vale notar, ademais, que para contrapor a acusação fiscal a Recorrente apresentou parecer técnico analisando os procedimentos contábeis por ela adotados o qual, em termos gerais, sugere a manutenção da política contábil. Transcrevo abaixo as conclusões do citado parecer:

É nosso parecer que:

- as entradas de recursos procedentes dos Agentes Vendedores para Conta de Energia de Reserva (CONER) por meio do repasse do Encargo de Energia de Reserva (EER) não são receitas próprias, nem mesmo ativo da CCEE, sugerimos a manutenção da atual política contábil;
 - os valores a repassar para os Agentes Vendedores não são obrigações presentes próprias da CCEE e não devem ser registrados em seu passivo, sugerimos a manutenção da atual política contábil;
 - o rendimento financeiro da aplicação temporária dos repasses excedentes realizados pelos Agentes Compradores não se caracteriza como receita da CCEE, sugerimos a manutenção da atual política contábil;
- a utilização de Contas de Compensação para o registro das operações que possuem essa caracterização é totalmente adequada e deve ser mantida;
 - a CCEE deveria buscar recursos jurídicos para tentar sustar as retenções de IRRF sobre o rendimento financeiro das aplicações temporárias, pois os valores geridos não incorporam o conceito de receita da Câmara;
 - o reembolso dos Custos Administrativos, Financeiros e Tributários (CAFT) deve transitar em conta de resultado, como redutora da despesa subjacente, à medida que esta vai sendo incorrida, não se configurando como receita própria da CCEE.

Neste contexto, percebe-se que os desacordos sobre a forma como devem ser realizados os registros contábeis se devem muito mais a divergências de entendimento do que a inconsistências que levem à conclusão de que os registros são imprestáveis ou contêm vícios ou fraudes.

8. Os Livros Razão também contêm vícios

Com relação aos Livros Razão o autuante diz que os vícios seriam que (i) os registros não se identificam pelo número de registro adotado no Livro Diário, o que impede a localização cruzada entre livros e (ii) muitos registros não indicam a contrapartida.

A DRJ conclui que a primeira dificuldade apontada pelo autuante inexistente, pelos mesmos motivos já apontados quanto aos Livros Diário no item 1 acima.

Já quanto à ausência de contrapartida, concorda com a autuação, indicando que *"As deficiências do razão são as mesmas do Diário, de forma que não se conhece as contrapartidas, mormente quando há mais de uma conta debitada ou creditada, como demonstrado no item anterior."*

Diferentemente do item 1, aqui a acusação é especificamente de não ser possível identificar a contrapartida do Razão. Diante de tal acusação, a Recorrente preparou um roteiro que, segundo ela, permitiria a identificação dos lançamentos contábeis no Razão. A autoridade autuante recebeu esse roteiro e, no mesmo dia, lavrou o auto de infração, em clara demonstração de que ignorou tal documentação.

Ademais, conforme já se analisou no item 1 acima, a acusação de impossibilidade de localização da contrapartida merece ser refutada quando se percebe que os

arquivos permitem a utilização da função "localizar", de maneira que basta pressionar "Ctrl+L" e digitar o número da conta contábil desejada para encontrar as contrapartidas.

Neste sentido, não considero que haja provas nos autos de que os livros Razão da Recorrente tenham vícios. Pelo contrário, o que há são claros indícios de falta de voluntariedade da autoridade fiscal para compreender o nicho de negócio da Recorrente e as normas a ela aplicáveis.

9. Não contabilizar em títulos próprios

O autuante aduz que operações de mesma natureza (energia elétrica de reserva), foram registradas ora em conta do ativo, ora em conta de passivo.

A contribuinte reclama da incompreensão do autuante quanto às suas especificidades e diz que a gestão do EER exige que ela mantenha contas a receber contabilizadas no ativo, que possui natureza devedora, e contas a pagar seja contabilizado no passivo, que por sua vez tem natureza credora.

A decisão recorrida incorre no mesmo erro da autoridade autuante quando afirma que "*A impugnante não explica a utilização de contas de ativo e passivo para registrar operações de mesma natureza.*", bem como quando conclui que: "*tais práticas tornam a contabilidade viciada e impedem a apuração do resultado pela incerteza que geram quanto à natureza dos valores escriturados.*"

Conforme já mencionado no item 7 acima, a Recorrente apresentou parecer técnico analisando os procedimentos contábeis por ela adotados o qual, em termos gerais, sugere a manutenção de sua política contábil, considerando as normas específicas que lhe são aplicáveis, as quais, vale notar, foram ignoradas pela autoridade fiscal ao proceder à autuação.

Tivesse a autoridade fiscal compreendido o contexto normativo em que se insere a Recorrente e considerado o disposto na Lei 10.848/2004, no Decreto 6.353/2008 e na Resolução Normativa ANEEL 109/2004, ela até poderia discordar da forma como foram realizados os registros contábeis ou dos respectivos impactos fiscais, procedendo à autuação pelas diferenças apuradas, mas não nos parece que tal discordância possa ter o condão de levar à conclusão de que há vícios na escrituração que a tornem imprestável para apurar o lucro real.

Conclusão

Todos os pontos apontados pela autoridade autuante como indicativos de que a contabilidade da Recorrente é imprestável para se apurar o lucro real, se encarados sob um contexto mais amplo, considerando que a atividade da Recorrente é específica e regulada por normas próprias, revelam-se fruto de incompreensão da autoridade fiscal quanto ao regramento ao qual a Recorrente está vinculada, em clara demonstração de animosidade com o que é diferente.

No caso, ao se deparar com uma situação peculiar, a fiscalização preferiu inferir de pronto a imprestabilidade da escrita, não tendo aprofundado a investigação para dizer

as razões pelas quais, mesmo em se adotando as premissas da Recorrente, seus registros contábeis não merecem ser considerados, ou seja, que os procedimentos por ela adotados trazem em si possibilidades de manipulação do resultado através da sua contabilidade.

Não se vislumbram, nos presentes autos, vícios na escrituração capazes de levar à conclusão de que a contabilidade da Recorrente deve ser completamente ignorada levando, como consequência, à apuração de seus resultados pelo regime do lucro arbitrado.

Neste sentido, revela-se equivocada a forma de tributação imposta pela autoridade autuante, o que joga por terra o lançamento efetuado.

Registre-se que, sendo inaplicável a forma de apuração do lucro utilizada pela autoridade autuante, não vejo possibilidade de manter o lançamento sob nenhuma hipótese, daí porque restam prejudicadas a questão sobre a natureza das contribuições dos associados, assim como a referente à inaplicabilidade da multa de ofício.

Recurso de Ofício

O recurso de ofício discute a permissão conferida pelo acórdão recorrido para a dedução, do valor devido, do IRRF e das estimativas de IRPJ e CSLL pagas. Tendo em vista a conclusão acima pela insubsistência da autuação a análise do recurso de ofício resta prejudicada.

Dispositivo

Ante o exposto, oriento meu voto para dar provimento ao recurso voluntário, restando prejudicada a apreciação do recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano