



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

Processo n° 10140.720806/2010-57
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-006.314 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de março de 2019
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO-PIS/COFINS
Recorrente EMPRESA ENERGÉTICA DE MATO GROSSO DO SUL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO.

As devoluções de Vendas são admissíveis como geradoras de crédito da contribuição para a COFINS na sistemática não cumulativa no período correspondente, desde que a empresa comprove a efetividade da operação por meio de documentação hábil e idônea, tais como documentos fiscais e regular escrituração contábil e fiscal.

REVISÃO TARIFÁRIA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Em havendo revisão tarifária, a apuração dos valores da contribuição para o PIS/Pasep tem como base de cálculo os valores faturados, segundo a tarifa autorizada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007, 2008

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO.

As devoluções de Vendas são admissíveis como geradoras de crédito da contribuição para a COFINS na sistemática não cumulativa no período correspondente, desde que a empresa comprove a efetividade da operação por meio de documentação hábil e idônea, tais como documentos fiscais e regular escrituração contábil e fiscal.

REVISÃO TARIFÁRIA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Em havendo revisão tarifária, a apuração dos valores da contribuição para o PIS/Pasep tem como base de cálculo os valores faturados, segundo a tarifa autorizada.

Recurso Voluntário Negado
Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Julgamento iniciado na sessão de fevereiro/2019, no qual foi colhido o voto do Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (art. 58, §§4º e 5º do RICARF).

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Maria Aparecida Martins de Paula, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

A pessoa jurídica acima qualificada teve contra si lavrado o auto de infração relativo à contribuição para o PIS/Pasep dos meses de dezembro de 2007, janeiro e fevereiro de 2008. A infração foi assim descrita (fls. 8 e 9):

*001 - PIS (FATURAMENTO) - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA
FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS*

[...]

Glosa de custos, despesas ou encargos no valor de R\$ 183.138.609,47 (cento e oitenta e três milhões, cento e trinta e oito mil, seiscentos e nove reais e quarenta e sete centavos), lançado na linha 13 (Outras Operações com Direito a Crédito) da ficha 06-A (Apuração dos Créditos de Pis/Pasep - Aquisições no Mercado Interno - Regime Não-Cumulativo), do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - Dacon, referente ao mês/ano de dezembro de 2007, ND 0000100200703735079, Retificador, com efeitos tributários estendidos aos meses/ano de janeiro e fevereiro de 2008 por força da transferência de saldos de créditos de meses anteriores - mecanismo próprio do regime não-cumulativo - para os períodos subsequentes controlado na ficha 13-A (Crédito Descontado no Mês - Pis/Pasep - Regime Não-Cumulativo).

[...]

Tal valor foi glosado por falta de previsão legal para seu aproveitamento como base de cálculo de crédito a descontar, consoante argumentação exposta no acima mencionado "Termo de Esclarecimentos do Procedimento Fiscal", do qual foi copiada, ainda, a tabela abaixo, utilizada para determinação do valor da contribuição exigida neste lançamento.

Esse lançamento resultou em R\$ 3.021.787,05 de contribuição, R\$ 2.266.340,28 de multa de ofício (75%) e R\$ 851.446,61 de juros.

Foi também lavrado o auto de infração relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), dos mesmos períodos de apuração, com os mesmos fundamentos, que resultou nos seguintes valores: R\$ 13.918.534,32 de contribuição, R\$ 10.438.900,73 de multa de ofício (75%) e R\$ 3.921.811,19 de juros.

O valor total do processo é R\$ 34.418.820,18 (juros calculados até 30/11/2010).

A descrição do procedimento efetuado e, bem assim, da infração e o seu enquadramento legal encontram-se nos autos de infração e no Termo de Esclarecimentos do Procedimento Fiscal acostado às fls. 656 a 662.

A ciência quanto aos lançamentos ocorreu, de forma pessoal (por intermédio de procurador), em 20 de dezembro de 2010, conforme assinaturas apostas no campo próprio dos autos de infração e no termo de esclarecimentos.

Em 19 de janeiro de 2011, foi protocolada a impugnação (fls. 320 a 345), firmada por procuradores, na qual, após arguição de tempestividade, a contribuinte faz uma descrição pormenorizada dos fatos, informando sobre a tarifação da energia elétrica, a fiscalização da ANEEL e a revisão tarifária determinada, bem como os ajustes contábeis efetuados em decorrência desta. Em seguida, expõe os fundamentos de direito que entende amparar as suas pretensões quanto ao direito de crédito das contribuições em tela pelo sistema adotado da não cumulatividade, os quais são sintetizados abaixo:

a) foi acertado o procedimento contábil de reconhecimento do passivo decorrente da determinação do Poder Concedente de que a concessionária devolvesse R\$ 183,14 milhões a seus consumidores, mediante desconto concedido nas faturas vincendas dos serviços de energia elétrica e, sendo esses “ajustes” característicos do Setor Regulado de Energia Elétrica, os lançamentos contábeis e fiscais deles decorrentes são feitos observando-se o regime de competência;

b) é evidente o direito do creditamento na hipótese dos autos, nos termos do art. 3º, inciso VIII, da Lei nº 10.833/2003: “bens recebidos em devolução e que tenham sido submetidos à tributação do PIS e da Cofins em competências anteriores”:

b.1) “... a situação em análise compreende, no campo do direito, a devolução de bens fornecidos pela Impugnante a seus consumidores, a qual apenas não se materializou no campo fático pelo simples - porém inafastável - motivo de que as mercadorias, por serem bens imateriais (energia elétrica), não são passíveis de devolução física”;

b.2) “... no plano do direito (abstráidas as limitações físicas inerentes à mercadoria em questão), a mesma energia foi fornecida aos consumidores em duas oportunidades distintas, contra o mesmo pagamento, evidenciando-se que, antes de ser fornecida pela segunda vez, a energia elétrica teve necessariamente que retornar ao patrimônio jurídico da Concessionária, fato que, por si, já caracteriza a devolução desses bens”;

c) “... do ponto de vista contábil, a obrigação de restituir os consumidores em função da forma com que se daria (desconto nas contas vincendas) não reclamou uma provisão para o desembolso diferido dos R\$ 183,14 milhões, mas, sim, o reconhecimento de que uma energia já fornecida (entre 2003 e 2007) ainda não havia sido faturada, o que só se daria ao longo dos meses subsequentes quando aquele ‘passivo’ seria convertido em ‘receita’, mediante reversão dos valores contabilizados como ‘fornecimento não-faturado’ (mediante descontos)”:

c.1) “Assim, o lançamento a débito desse ‘fornecimento não-faturado’ na conta de receitas gerou um saldo negativo naquela conta contábil (os R\$ 183,14 milhões se mostraram superiores às receitas de venda do mês de dezembro de 2007), inexistindo saldo credor que pudesse servir de base para incidência do PIS e da COFINS”;

c.2) “... com o reconhecimento do passivo decorrente da obrigação, nascida em dezembro de 2007, de restituir R\$ 183,14 que haviam sido faturados contra seus consumidores, a Impugnante ‘apurou um faturamento negativo’ naquela competência, fato que, por ser extremamente relevante para a apuração dos tributos incidente exatamente sobre o faturamento mensal, haveria de ser refletido necessariamente no DACON daquele período”;

c.3) “... o valor ‘não-faturado’ de R\$183,14 milhões deveria, decerto, ser refletido na apuração do PIS e da COFINS (repita-se, tributos incidentes sobre o faturamento). A partir desta ilação, constata-se que, ainda que esse valor não corresponda a um crédito de PIS/COFINS propriamente dito (com o que, realmente, não se pode concordar), o mesmo deveria ser apontado em algum dos campos do DACON que importasse a redução - ou anulação - da tributação, refletindo o saldo negativo da conta contábil de receitas ocasionada pelo reconhecimento do ‘não-faturamento”.

c.4) “... esses R\$ 183,14 foram devidamente tributados pelas contribuições sociais, primeiramente, quando faturados entre abril de 2003 e novembro de 2007 e estão sendo novamente tributados conforme vão sendo restituídos aos consumidores por meio de descontos nas faturas vincendas (*afinal, cumpre ressaltar uma vez mais, a cada desconto concedido pela Impugnante, o passivo/‘não-faturamento’ vai sendo baixado/revertido e a receita respectiva vai sendo devidamente reconhecida e submetida à tributação pelo PIS e pela COFINS*)”;

c.5) “... o reconhecimento do ‘fornecimento não-faturado’, resultando na inexistência de valores a recolher nos meses de dezembro de 2007 e janeiro e fevereiro de 2008, a título de PIS/COFINS, nada mais fez que neutralizar a tributação havida entre 2003 e 2007, de modo a possibilitar a nova tributação desses valores conforme foram sendo reconhecidos como receitas definitivas da Concessionária - pois, do contrário, os valores teriam sofrido dupla tributação das contribuições sociais”;

d) “... a Impugnante, nos meses de abril de 2003 a novembro de 2007, efetuou a cobrança do fornecimento de energia elétrica com base na tarifa que lhe fora autorizada pela ANEEL (primeiro provisoriamente, e depois, em 2005, de forma definitiva), por ocasião do 1º Ciclo de Revisão Tarifária”:

d.1) “As receitas advindas da comercialização da energia elétrica foram devidamente reconhecidas em cada uma daquelas competências e, assim, terminaram submetidas à incidência do PIS e da COFINS”;

d.2) “... em dezembro de 2007 a Impugnante sofreu a fiscalização extemporânea dos laudos de avaliação que serviram à formação de sua Base Blindada, que culminou na constatação de que a Empresa havia praticado sobretarifas naquele período e na determinação de que devolvesse R\$ 183,14 milhões a seus consumidores”;

d.3) “... poder-se-ia entender que parte dos valores faturados nos meses de abril de 2003 a novembro de 2007 deixou de integrar a receita bruta auferida pela Impugnante no período - passando a integrar o seu passivo (valores a restituir) -, o que reclamaria a recomposição das bases de cálculo das contribuições sociais para o PIS e a COFINS naquelas competências, de modo a excluir os valores que, assim, deixaram de caracterizar receitas suas”;

d.4) “Seguindo este procedimento, a Impugnante teria apurado bases de cálculo inferiores àquelas que foram efetivamente utilizadas em cada competência, apurado também, por conseguinte, menores valores a pagar a título de PIS e de COFINS”;

d.5) “Ao contrapor os valores devidos (pautando-se nas ‘novas’ bases de cálculo) e os valores que foram efetivamente recolhidos à União (calculados com fundamento nas ‘antigas’ bases de cálculo), a Impugnante teria apurado créditos decorrentes de pagamento indevido correspondentes, em centésimos, à aplicação dos percentuais de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) sobre o valor de R\$ 183,14 milhões excluído da tributação naquelas competências”;

d.6) “E assim, por conseguinte, assistiria à Empresa o direito de compensar esses créditos com quaisquer tributos ou contribuições sociais administradas pela Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96”, inclusive com a atualização pela Selic.

Ao final, é requerida a declaração de improcedência dos lançamentos.

Ato contínuo, a DRJ-CAMPO GRANDE (MS) julgou a Impugnação do contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2007, 2008

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS. ADOÇÃO.

A circunstância de o lançamento contábil de determinado fato estar correto não significa que ele esteja fora ou dentro do campo de incidência tributária.

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO.

O direito ao crédito da contribuição para o PIS/Pasep na sistemática não cumulativa de apuração ocorre no caso de devolução efetiva da mercadoria alienada, cujo faturamento serviu de base à tributação.

REVISÃO TARIFÁRIA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Em havendo revisão tarifária, a apuração dos valores da contribuição para o PIS/Pasep tem como base de cálculo os valores faturados, segundo a tarifa autorizada.

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR QUE O DEVIDO. CRÉDITO. RESTITUIÇÃO.

O direito de crédito passível de restituição dá-se no caso de pagamento indevido ou a maior que o devido, não incluído nessa hipótese o faturamento efetuado conforme quantidades fornecidas corretamente e valores vigentes na correspondente data.

COFINS SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES DE DEFESA.

Aplicam-se à Cofins os mesmos argumentos esposados para a contribuição para o PIS/Pasep em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente repisou os mesmos argumentos utilizados na sua Impugnação quanto a improcedência da autuação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme já consignado, a lide trata de autos de infração de PIS e COFINS dos períodos de apuração de 12/2007, 01/2008 e 02/2008 que decorreram de glosa de crédito efetuada pela Fiscalização calculado sobre a base de R\$ 183,14 milhões, relativa a ressarcimento de valores aos consumidores de energia. Entendeu a Autoridade Tributária que os referidos créditos eram indevidos por não terem respaldo legal, nos termos dos arts. 3º das Leis nº10.637/2002 e 10.833/2003.

Inicialmente, cabe esclarecer que a empresa autuada opera no ramo de energia como concessionária dos serviço público de distribuição de energia elétrica no estado do Mato Grosso do Sul, estando sujeita a regulação do Poder Público concedente pela Agência Nacional de Energia Elétrica-ANEEL.

Noticia-se nos autos que no ano de 2007 a empresa sofreu fiscalização da Agência Reguladora (ANEEL) na qual foram identificadas inconsistências nas bases utilizadas para aferição do índice de revisão de suas tarifas estabelecida no ano de 2003, ocasionando a majoração indevida dos preços praticados pela distribuidora junto aos seus consumidores no período de abril de 2003 a dezembro de 2007. Em consequência, a ANEEL determinou, por meio do Termo de Notificação nº119/2007-SFF (fls.112) e Resolução Aneel nº624 (fls. fls. 146 a 161), que a empresa deveria devolver aos consumidores o montante cobrado a maior no valor de R\$ 183,14 milhões. A forma de devolução escolhida foi mediante redução de tarifas nas cobranças de energia dos anos seguintes a constar nas contas dos consumidores com o título "recálculo da revisão tarifária de 2003" até a amortização total do saldo corrigido pela taxa Selic.

Informa a empresa que, segundo a determinação da ANEEL, reconheceu imediatamente na sua contabilidade o fato novo. Dessa forma, lançou em dezembro de 2007 (regime de competência), os R\$ 183,14 milhões com débito em conta de Receita em contrapartida de conta de passivo (Fornecimento Não Faturado), que passaria a ser revertido à medida que aqueles valores fossem "ressarcidos" aos consumidores mediante desconto nas faturas vincendas do serviço de fornecimento de energia elétrica. Tal parcela também foi utilizada para efeito de cálculo de créditos na base das contribuições ao PIS e a COFINS, ocasionando base negativa em dezembro/2007 e reflexos nos créditos apurados nos meses de janeiro e fevereiro/2008. Com efeito, o valor citado foi informado na DACON de dezembro/2007 na linha 13 (outras operações com direito a crédito-outras custos, despesas e encargos autorizados) das fichas 06-A (Apuração de créditos de PIS/PASEP-Aquisições no Mercado Interno Regime Não Cumulativo) e 16-A (Apuração dos Créditos da COFINS-Aquisições no Mercado Interno Regime Não Cumulativo).

Explicitada a base fática envolvida no caso, cabe analisar se o procedimento adotado pela empresa causou reflexos na apuração do PIS e COFINS não cumulativos e se ele possui amparo legal na legislação de regência.

A base legal que estabelece as possibilidades de créditos para aquelas empresas submetidas à incidência não cumulativa está contida nos arts.3º das Leis nº10.637/2002 e nº10.833/2003. Segundo o citado dispositivo, em apertada síntese, as empresas poderão calcular créditos com a aplicação das alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS), sobre as seguintes rubricas:

- a) das aquisições de bens para revenda efetuadas no mês;
- b) das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- c) dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não-cumulativa;
- d) das despesas e custos incorridos no mês, relativos:
- 1) à energia elétrica consumida no estabelecimentos da pessoa jurídica;
 - 2) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa;
 - 3) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;
 - 4) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
- e) dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;
- f) dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou realizadas a partir de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa.

Como se sabe, o princípio da não cumulatividade tem por finalidade limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o crédito adquirido no momento da entrada do produto ou serviço, seja abatido no momento do débito devido na hora da saída desse produto/mercadoria ou serviços prestados. As possibilidades de crédito são aquelas previstas em lei.

No presente caso, embora a Recorrente tenha declarado em DACON o referido valor como "*outras operações com direito a crédito - outros custos, despesas e encargos autorizados*" da linha 13, argumenta em sua defesa que, na verdade, a parcela se refere a Devolução de Mercadorias. Eis o fundamento legal para o entendimento alegado:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei (...).

(inciso VIII do artigo 3º da Lei n. 10.637/2002 referente ao PIS, e que encontra idêntica redação no artigo 3., VIII, da Lei n. 10.833/2003, quanto à COFINS)

(negritos nossos)

Aduz a Recorrente que a operação efetuada se subsume perfeitamente ao dispositivo legal citado, primeiro porque a receita proveniente da comercialização de energia

elétrica devolvida entre os meses de abril de 2003 e novembro de 2007 foi devidamente computada no faturamento da Recorrente que serviu de base de incidência do PIS e da COFINS daqueles fatos geradores. Segundo porque, embora fisicamente a devolução não tenha acontecido por ser a mercadoria bem imaterial (energia elétrica), resta evidente que a mesma energia foi fornecida duas vezes, contra o mesmo pagamento, equivalendo a uma devolução propriamente dita.

Cabe, assim, verificar se a operação em comento tem pertinência com o dispositivo legal citado pela Recorrente como fundamento para o seu direito creditório.

Segundo Eugênio Montoto¹, a **Devolução de Vendas é o ato pelo qual mercadorias compradas retornam do cliente ao fornecedor, por estarem em desacordo com o pedido ou por qualquer motivação de ordem comercial. No ato da devolução, é necessário que o cliente faça uma formalização, normalmente uma nota fiscal, a fim de acompanhá-las. Desta forma, o vendedor irá creditar os tributos quando houver a devolução.**

Considera-se que as devoluções são admissíveis como geradoras de crédito no período correspondente, desde que a empresa comprove a efetividade da operação por meio de documentação hábil e idônea, tais como documentos fiscais e regular escrituração contábil e fiscal.

Nada disso consta nos autos, mesmo porque a operação em comento não nos parece ter pertinência com a natureza de devolução de vendas.

Observa-se, de plano, a impossibilidade da operação ter ocorrido como aduz a Recorrente. Primeiramente, porque, quando a energia é transferida pela Distribuidora ao consumidor, ela é imediatamente consumida, pois, em condições normais, não é possível se armazenar energia para depois devolvê-la. Segundo, decorre do próprio caráter de bem imaterial que a energia possui, sendo difícil imaginar, no mundo fático, de que forma essa mesma energia entregue seria devolvida à Distribuidora por estar em desacordo com o contratado ou qualquer outra motivação de ordem comercial.

Ademais, conforme bem pontuado no acórdão recorrido, tanto a quantidade fornecida quanto a tarifa aplicada à época estavam corretas, ou seja, o faturamento não continha nenhum erro. Esse fato é reconhecido pela contribuinte conforme trecho de seu recurso (fls. 704):

A título de recordação, cumpre repisar que nos meses de abril de 2003 a novembro de 2007 a Recorrente efetuou a cobrança do fornecimento de energia elétrica com base na tarifa que lhe fora autorizada pela ANEEL (primeiro provisoriamente, e depois, em 2005, de forma definitiva), por ocasião do 12 Ciclo de Revisão Tarifária. As receitas advindas da comercialização da energia elétrica foram devidamente reconhecidas em cada uma daquelas competências e, assim, terminaram submetidas à incidência do PIS e da COFINS.

Aplica-se, então, ao caso o art. 116, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

¹ Montoto, Eugenio. Contabilidade geral e avançada esquematizado® / Eugenio Montoto – 5. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018, pág.609. (Coleção Esquematizado® / coordenador Pedro Lenza)

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

Percebe-se, assim, que no presente caso não foram apresentados motivos plausíveis para ocorrência da suposta devolução da mercadoria (energia), tampouco tal alegação veio acompanhada de provas da efetividade da operação.

A Recorrente também aduz que a energia foi entregue duas vezes contra um só pagamento, o que equivaleria a uma devolução, explicando a sua alegação nos seguintes termos:

Ora, não há como se encarar a hipótese em comento senão reconhecendo que, ao fornecer a energia elétrica depois do reajuste das tarifas promovido pela ANEEL, parcialmente sem contraprestação (descontos concedidos nas faturas vincendas de energia elétrica), a Recorrente nada mais fez que restituir aos seus consumidores, sem qualquer pagamento, a energia que já lhes fora entregue anteriormente (entre 2003 e 2007), contra prestação.

54. Logo, não restam dúvidas de que, no plano do direito (abstraidas as limitações físicas inerentes à mercadoria em questão), a mesma energia foi fornecida aos consumidores em duas oportunidades distintas, contra o mesmo pagamento, evidenciando-se que, antes de ser fornecida pela segunda vez, a energia elétrica teve necessariamente que retornar ao patrimônio jurídico da Concessionária, fato que, por si, já caracteriza a devolução desses bens.

A afirmação de que a energia retornou necessariamente ao patrimônio da Concessionária não tem lastro nos fatos ou na documentação apresentada, conforme antes afirmado, bem como não tem fundamento a afirmação de que **a mesma energia foi entregue duas vezes mediante um só pagamento**, conforme afirma a Recorrente.

No período de abril de 2003 a novembro de 2007, de acordo com o fatos anteriormente relatados, de forma efetiva, houve a entrega e o faturamento correto da energia ao consumidor na quantidade consumida e tarifa praticada na época, configurando-se o fato gerador das contribuições (PIS e COFINS). Restou comprovado também a impossibilidade da devolução da energia, não só pela impossibilidade física, mas também porque não houve qualquer erro quanto a quantidade fornecida e tarifa aplicada, à época, que justificasse essa devolução. Assim, reafirma-se que não houve devolução na operação em comento.

Quanto a duplicidade no fornecimento, entendo que a energia foi fornecida regularmente uma única vez relativo ao período de abril/2003 a novembro/2007. Conforme já afirmado, nesse período tanto a quantidade fornecida quanto a tarifa aplicada estavam corretas, ou seja, o faturamento não continha qualquer erro.

Quando a Recorrente efetuou a "devolução" do passivo para os consumidores nos períodos seguintes não houve novo fornecimento da "mesma energia sem pagamento" dos consumidores, conforme alega a Recorrente, isto porque a forma indicada pela Resolução ANEEL nº624/2008 para devolução foi um reajuste negativo da tarifa de energia elétrica na data base deste, de forma a compensar o reajuste tarifário anterior que foi revisto nos ciclos de

revisão tarifária. Inexiste, assim, nessa resolução qualquer determinação no sentido da distribuidora entregar energia sem pagamento para o consumidor como forma de devolução. Eis os termos estabelecidos pela ANEEL para restituição aos consumidores determinados no processo ANEEL nº48500.004310/2006-30 que trata do caso:

Outrossim, também decido que:

(vi) a Enersul deverá fazer constar nas faturas de energia elétrica, em separado, o valor relativo ao referido ajuste financeiro resultante do recálculo da Revisão Tarifária de 2003;

(vii) o saldo remanescente do ajuste financeiro, remunerado pela taxa SELIC, será utilizado no (s) próximo (s) reajuste (s) tarifário (s) para compensar, parcial ou totalmente, os possíveis incrementos tributários, sempre que existir saldo suficiente para tanto: e

(viii) em qualquer situação, o saldo remanescente do ajuste financeiro deverá ser completamente utilizado até o período tarifário que irá de 8 de abril de 2010 a 7 de abril de 2011, inclusive.

(negritos nossos)

Ademais, conforme se confere nas amostras de notas fiscais de venda ao consumidor juntada pela Recorrente, fls.358 a 360, nesse período toda a energia foi transferida a título oneroso ao consumidor mediante contrapartida financeira, encontrando-se a "nova energia" fornecida devidamente precificada, já incluído nesse preço o valor da redução correspondente ao ajuste financeiro decorrente do recálculo da revisão tarifária de 2003, por determinação da ANEEL.

Assim, tratam-se de duas operações de vendas distintas que ocorreram em momentos distintos, onde não se identifica a devolução de mercadoria, tampouco fornecimento de energia ao consumidor em duplicidade mediante um único pagamento.

Outro fato que vem confirmar a não identidade do valor em comento com devolução de vendas diz respeito a previsão de correção monetária aplicada no valor a ser restituído ao consumidor. Conforme se confere na planilha de cálculo do valor a restituir (fls.162), o valor total a ser restituído ao consumidor foi corrigido, incidindo índice de correção da data do pagamento do pagamento indevido pelo consumidor até o mês anterior da data em que a empresa reconheceu o passivo em sua contabilidade (11/2007). Dos R\$ 183,14 milhões reivindicados pelo contribuinte como base para crédito das contribuições, entendido como Devolução de Vendas, na realidade, R\$ 24,4 milhões se referem a aplicação de correção monetária. No meu entender, isso afasta por completo a possibilidade de se enquadrar os referidos valores como Devolução de Vendas, pois inexistente previsão legal para correção dos valores envolvidos na devolução. Ou seja, tem-se que a Recorrente também está reivindicando a incidência de créditos sobre a correção monetária, procedimento este que não encontra respaldo nos arts.3º das Leis nº10.637/2002 e nº10.833/2003.

Tais fatos levam a crer que a parcela de R\$ 183.14 milhões não tem qualquer identidade com Devolução de Vendas, não havendo, dessa forma, direito a crédito com base no art. 3º, inciso VIII, da Lei nº 10.833/2003.

Em seguida, a Recorrente argumenta que a obrigação de restituir os R\$ 183,14 milhões reclamou o reconhecimento na contabilidade de uma energia fornecida (2003 a 2007) que ainda não havia sido faturada, o que só se daria ao longo dos meses subsequentes quando então aquele "passivo" fosse convertido em "receita", mediante reversão dos valores contabilizados como "fornecimento não faturado". Ou em outros termos, diz que houve necessidade de neutralizar o lançamento contábil de receita feito no período de 2003 a 2007 e, a tributação incidente (PIS e COFINS) nesse período, por meio do lançamento efetuado em dez/2007, com débito em conta de Receita em contrapartida de conta de passivo (Fornecimento Não Faturado). Posteriormente, no anos seguintes, a medida que fossem se efetivando as "devoluções" aos consumidores, a respectiva Receita seria definitivamente reconhecida, bem como a tributação incidente, em contrapartida ao passivo constituído (Fornecimento não Faturado). Como antes informado, os lançamentos contábeis operados pela Recorrente resultaram em "faturamento negativo" no período de dezembro/2007, que foi devidamente demonstrado no Dacon. Por fim, aduz que ainda que esse valor não corresponda a um crédito de PIS/COFINS propriamente dito (o que somente se admite do ponto de vista argumentativo), o mesmo deveria ser apontado em algum dos campos do DACON que importasse a redução - ou anulação - da tributação, refletindo o saldo negativo da conta contábil de receitas ocasionada pelo reconhecimento do "não-faturamento".

Observa-se que os procedimentos contábeis operados pela Recorrente representaram, na prática, a transferência do reconhecimento da Receita de R\$ 183, 14 milhões do período de 2003 a 2007 para os períodos seguintes de 2008 em diante (até 2012), entendido como o período correto a faturar a receita, quando então ocorreram as devoluções do passivo com os consumidores de energia de forma amortizada mensalmente até consumo do valor total.

Sem adentrar no mérito da correção dos lançamentos contábeis efetuados, já que não cabe a Receita Federal ditar normas de natureza puramente contábeis ou determinar como se dê a escrituração contábil da contribuinte, cabe aqui analisar apenas se os ajustes contábeis efetuados causaram reflexos na apuração dos tributos (PIS e COFINS), com redução ilegal do valor a recolher. Como bem colocou o Julgador da DRJ, *a questão não compreende simplesmente erros havidos na contabilidade ou no preenchimento dos demonstrativos para a Receita Federal. Isso, por si só, não tem toda a relevância que se pretendeu dar. Pode ocorrer um erro e ele não refletir em falta de tributação. Contudo, a interpretação que se dá aos fatos e o tratamento contábil a eles dispensado pode ocasionar a ocorrência de erros que, em última análise, redundem em falta de recolhimento de tributos.*

Entendo que os procedimentos contábeis operados pela empresa de deslocamento do período de reconhecimento das receitas tiveram efeitos indesejáveis e ilegais, do ponto de vista fiscal, sobre a apuração das contribuições ao PIS e a COFINS, ensejando que a Autoridade Tributária recompusesse a base de cálculo dessas contribuições em dezembro/2007 e meses seguintes (janeiro e fevereiro de 2008).

O julgador da instância *a quo* expôs bem a desnecessidade da Recorrente ter efetuado os referidos ajustes e os seus efeitos indesejáveis na tributação das contribuições ao PIS e a COFINS. Dessa forma, com os mesmos fundamentos utilizados na decisão recorrida, os quais passo a reproduzir, rejeito as argumentações da Recorrente quanto a essa questão:

A primeira questão suscitada e que requer uma análise criteriosa é que a obrigação de restituir os R\$ 183,14 milhões aos consumidores teria resultado no reconhecimento de que uma energia já fornecida mas não faturada ou, como se referiu a contribuinte, que o "passivo" de R\$ 183,14 milhões foi contabilizado como "fornecimento não-faturado".

Se o fornecimento entre abril de 2003 a novembro de 2007 ocorreu sem qualquer erro quanto ao faturamento no que tange à quantidade de energia fornecida e, também, quanto à tarifa aplicada (antes da revisão a tarifa aplicada, embora maior, era a devidamente autorizada), como se pode falar em “fornecimento não faturado”?

Por primeiro e corretamente, naquele período não teria havido erro quer de faturamento, quer de tributação. Em se tendo conhecimento da revisão, o que se poderia dizer, embora erroneamente também, era que houve um faturamento a maior, mas nunca “fornecimento não faturado”. O entendimento dado pela contribuinte vai no sentido contrário ao ocorrido e não pode ser acatado.

Também, como já dito, no período compreendido entre abril de 2003 a novembro de 2007 o faturamento e a tributação ocorreram de forma correta. Só se soube da impropriedade relativamente à tarifa aplicada em face de estudos e laudos decorrentes das revisões tarifárias posteriores.

Assim, ao caso é aplicável o art. 116, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

Em face disso, vê-se que a obrigação de restituir os R\$ 183,14 milhões aos consumidores não gerou nenhuma consequência de ordem tributária relativamente à apuração e aos recolhimentos havidos no período em tela (abril de 2003 a novembro de 2007). Tudo o que ocorreu naquele período foi efetuado corretamente pela contribuinte (levando-se em consideração, obviamente, apenas os fatos analisados nestes autos).

Faz-se novamente a transcrição do trecho da impugnação que é conclusivo quanto a isso:

32. Primeiro, é preciso salientar que os valores, quando faturados nos anos de 2003 a 2007, o foram de forma legítima, com base nas tarifas então vigentes e devidamente autorizadas pela ANEEL.

Uma outra questão relevante que a contribuinte suscita é que a restituição dos valores cobrados a mais dos consumidores está sendo feita por meio de descontos nas faturas vincendas.

Muito embora o valor “devolvido” constasse expressamente nas faturas de energia elétrica, verificando-se tanto o ato de ANEEL, quanto as faturas (algumas vieram anexadas à impugnação – fls. 358 a 360), vê-se que a sistemática para a restituição determinada pela agência reguladora e devidamente adotada pela concessionária não foi a de conceder descontos nas faturas, mas de se aplicar um reajuste negativo à tarifa, vigente de 8 de abril de 2008 a 7 de abril de 2009, como pode ser visto na Resolução Homologatória nº 624, de 7 de abril de 2008 (fls. 146 a 161).

Assim, não havia (nem poderia haver) a necessidade de neutralização da tributação ocorrida de abril de 2003 a novembro de 2007, porque correta, e

nem a tributação posterior do valor restituído aos consumidores pelo reconhecimento dos “descontos” como receitas definitivas da concessionária.

O modo correto de se proceder seria a tributação dos valores faturados a partir da data determinada pela Resolução Homologatória nº 624, de 7 de abril de 2008, segundo a tarifa autorizada (reduzida). Dessa forma, a tributação havida de abril de 2003 a novembro de 2007 restaria intacta, sem sofrer qualquer interferência ou ilação a seu respeito (porque corretamente efetuada) e a tributação futura se daria tendo como base de cálculo o valor real do faturamento, conforme determina a lei.

Quanto à contabilização relativa à restituição aos consumidores, a contribuinte concessionária poderia proceder da maneira mais conveniente, segundo os critérios e padrões contábeis estabelecidos na legislação e nas normas infralegais editadas pelas entidades competentes, desde que não houvesse interferência na tributação e, se isso ocorresse, procedendo aos ajustes necessários de forma a que apuração das contribuições se desse conforme acima evidenciado.

Por fim, alternativamente, discorre a Recorrente sobre a possibilidade de restituição dos valores recolhidos entre abril de 2003 a novembro de 2007 referentes às contribuições ao PIS e a COFINS incidentes sobre o valor de R\$ 183,14 milhões, tendo em vista que se tratam de recolhimentos indevidos ou a maior, nos termos do art.74 da Lei nº9.430/96.

Cabe esclarecer que, no presente processo, discute-se apenas a procedência da autuação lavrada contra a Recorrente nos meses de dezembro/2007, janeiro/2008 e fevereiro/2008. Não é objeto discussão deste processo a existência de direito creditório da Recorrente no período de abril/2003 a novembro/2007. A análise conclusiva do direito creditório e restituição relativo a esse período, eventualmente existente, dependeria do contribuinte ingressar com petição em processo administrativo específico para analisar essa matéria. Por isso, essa matéria não deve ser conhecida no presente julgamento que tem como objeto a procedência do auto de infração lavrado contra a empresa.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator