



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.729704/2012-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.916 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2022
Recorrente CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/06/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE FATURAMENTO. DISTINÇÃO EM RELAÇÃO A LUCRO E/OU PREJUÍZO.

A lei definiu de forma objetiva o conceito de faturamento mensal: total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Em seguida, definiu que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O contribuinte, após contabilizar suas receitas, despesas, e as contas retificadoras de ambos, poderá apurar saldo negativo, incorrendo em prejuízo fiscal; caso esse saldo seja positivo, em lucro. Este resultado será relevante para o IRPJ e a CSLL, que tributam o lucro, pois um eventual prejuízo implicará não apenas na inexistência de base de cálculo para estes impostos, mas até mesmo na apuração de crédito a ser descontado em períodos subsequentes (saldo negativo de IRPJ/CSLL).

CRÉDITO. CONCEITO DE BENS E SERVIÇOS.

A recomposição da tarifa de comercialização de energia de ITAIPU, motivada pela flutuação do índice médio anual de “Industrial Goods” e “Consumer Prices” dos Estados Unidos da América não se caracteriza como um bem ou serviço sobre o qual possa ser apurado crédito de Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Cynthia Elena de Campos, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes o conselheiro Jorge Luís Cabral e a conselheira Renata da Silveira Bilhim.

Relatório

Em 12/11/2010, a contribuinte transmitiu a Declaração de Compensação Eletrônica (DCOMP) n.º 09404.29525.121110.1.3.04-3174 com o objetivo de compensar pretensão crédito no montante de R\$5.374.984,92 decorrente de pagamento supostamente efetuado a maior de COFINS referente ao período de apuração Jun/2009 no valor de R\$7.893.658,00, com débito de PIS referente ao período de apuração Set/2010, arrecadado em 24/07/2009, no valor original de R\$ 2.900.000,00.

Em seguida, em 12/04/2012, transmitiu a DCOMP n.º 39928.21529.120412.1.3.04-3994, utilizando-se do saldo remanescente da compensação acima descrita para compensar débito de CSLL referente ao período de apuração Dez/2011 no valor original de R\$2.621.114,23.

As DCOMPs foram transmitidas em 12/11/2010 e 12/04/2012, e se utilizam de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de Cofins efetuado em 24/07/2009, no valor de R\$ 7.893.658,00. Em consulta ao sistema SIEF, o referido pagamento foi confirmado, sendo que o valor de R\$ 5.374.984,92 encontra-se disponível, estando a outra parte, no montante de R\$2.518.673,08, alocada ao débito de COFINS referente ao período de apuração 06/2009.

Foi realizada a análise da documentação trazida aos autos do processo pela requerente em resposta à intimação n.º 1261/2012, notadamente o demonstrativo da apuração da COFINS referente ao período de apuração Junho/2009, a planilha de composição dos saldos informados no demonstrativo de apuração supracitado e na DACON, e o plano de contas.

Na apuração da COFINS sobre faturamento, constatou-se que o valor zerado, informado no DACON, decorreu da contabilização de Receita com Energia Elétrica com valor negativo, no montante de R\$ 521.653.824,12, acarretando em uma base de cálculo negativa para o referido tributo. Na planilha de composição dos saldos informados no demonstrativo de apuração supracitado e na DACON, a requerente discriminou as contas contábeis englobadas, cujos saldos correspondem aos valores escriturados nas respectivas contas contábeis no SPED.

A contribuinte foi então intimada a apresentar justificativa, acompanhada da devida fundamentação legal, para a dedução do referido valor da base de cálculo da COFINS sobre faturamento. Em resposta, o sujeito passivo alega que o valor de R\$ 521.653.824,12 está incluído na base de cálculo da COFINS, em “bases negativas”, posto que se trata do saldo do grupo das contas decorrentes da atividade de comercialização de energia elétrica, no qual se insere a conta 611.02.9.01.00, relativa à recomposição da tarifa de comercialização de energia de Itaipu, a qual seria flutuante, podendo ser positiva (receita) ou negativa (despesa) no período, devido à flutuação do índice médio anual de “Industrial Goods” e “Consumer Prices” dos Estados Unidos da América. Apresentou ainda diversos instrumentos legais que fundamentam sua argumentação.

Analisando as alegações apresentadas pela contribuinte, verificou-se que não existe respaldo legal para a dedução de tais receitas. O fato de a conta poder ter natureza negativa não autoriza sua dedução na base de cálculo do tributo, pois as receitas não se enquadram nas exclusões permitidas no cálculo da COFINS não-cumulativa dispostas no § 3º do art. 1º da Lei 10.833/2003.

Assim, concluiu-se que deveria ser glosado o valor de R\$ - 1.366.429.292,59 que foi deduzido das receitas que compõem a base de cálculo da COFINS sobre faturamento no período. Desta forma, obteve-se uma base de cálculo de R\$844.775.468,47 para o referido tributo e, aplicando-se o percentual de 7,6%, apura-se a COFINS sobre faturamento no montante de R\$ 64.202.935,60.

Por meio de Despacho Decisório DRF/BSB, de 25/02/2013, a Unidade Preparadora não homologou a compensação declarada sob o fundamento, resumidamente, de que:

19. Assim, conclui-se que deve ser glosado o valor de R\$ - 1.366.429.292,59 que foi deduzido das receitas que compõem a base de cálculo da COFINS sobre faturamento no período. Desta forma, obtém-se uma base de cálculo de R\$844.775.468,47 para o referido tributo e, aplicando-se o percentual de 7,6%, apura-se a COFINS sobre faturamento no montante de R\$64.202.935,60, conforme abaixo detalhado.

20. Com isso, verifica-se que a COFINS não-cumulativa devida no período de apuração Junho/2009 é de R\$ 66.721.608,68, conforme detalhado na Tabela 03 abaixo.

21. Diante disso, constatou-se a inexistência do crédito alegado pela contribuinte, tendo em vista que o valor apurado supera largamente o pagamento efetuado pela contribuinte (R\$ 7.893.658,00).

Cientificada em 13/03/2013 a Interessada apresentou Manifestação de Inconformidade em 09/04/2013 aduzindo que nos termos dos arts. 19 e 20 da Lei n.º 10.438, de 2002, a ELETROBRÁS ficou responsável pela aquisição da totalidade da energia elétrica produzida pela usina de ITAIPU, que é regida por regime jurídico de direito internacional, conforme tratado celebrado entre o Brasil e Paraguai.

Como Agente Comercializador de Energia de ITAIPU, ficou a ELETROBRÁS encarregada de realizar a comercialização da totalidade dos mencionados serviços de eletricidade, nos termos da regulamentação da Aneel.

O resultado da comercialização, nos termos do Decreto 4.550/2002, observadas as alterações introduzidas pelo decreto 6.265/2007, tem a seguinte destinação:

a) se positivo, deverá ser destinado, mediante rateio proporcional ao consumo individual, a crédito de bônus nas contas de energia elétrica dos consumidores do Sistema Elétrico Nacional Interligado, integrantes das classes residencial e rural, com consumo inferior a 350 kwh;

b) se negativo, é incorporado pela Aneel no cálculo da tarifa de repasse de potência contratada no ano subsequente à formação do resultado.

A tarifa de energia, compreende serviço pelo preço estabelecido no Decreto n.º 4.550/2002, que regulamenta a comercialização da energia elétrica gerada por ITAIPU

Binacional. Nos incisos VI e VII, do art. 2º deste decreto, a parcela da tarifa (receita de venda de energia) é composta por fator anual do índice de reajuste da inflação americana (EUA) conforme procedimento estabelecido na Portaria Interministerial dos Ministros de Estado da Fazenda e de Minas e Energia n.º 313/2007.

A cada ano, a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, órgão regulador do setor elétrico, estabelece a tarifa de repasse (receita de venda de energia) a ser praticada pela ELETROBRÁS na comercialização da energia proveniente de ITAIPU, podendo ser positiva (receita) ou negativa (despesa), em estreito vínculo ao processo inflacionário dos EUA. É o que dispõe os arts. 12, 12-A, 12-B, 12-C, 12-D e 12-E, do Decreto n.º 4.550/2002.

A empresa foi intimada a esclarecer sobre o valor negativo do grupo de contas equivalente a R\$521.653.824,12. Na informação prestada justificou que esta dedução é decorrente da recomposição da tarifa de comercialização de energia de ITAIPU, motivada pela flutuação do índice médio anual de "Industrial Goods" e "Consumer Prices" dos Estados Unidos da América, que no caso específico, sofreu uma depreciação em seus índices.

A 6ª Turma da DRJ-BHE, em sessão datada de 22/04/2019, **por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**. Foi exarado o Acórdão n.º 02-92.745, às fls. 770/783, com a seguinte Ementa:

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

Dado que a base de cálculo da contribuição corresponde à receita bruta entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes sua denominação e a classificação contábil adotada, descabida a exclusão de despesas na apuração.

CRÉDITO. PRETENSÃO DE UTILIZAÇÃO EM SEDE DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. FACULDADE NÃO EXERCIDA EM MOMENTO OPORTUNO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se afigura razoável o contribuinte, em sede de contencioso administrativo fiscal, pretender a tomada de créditos em relação a despesas que não foram objeto de glosa e que o próprio contribuinte abdicou de apurar, vale dizer, na hipótese em que foi o próprio contribuinte quem deu causa a não utilização dos créditos.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 30/04/2019** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 786), **apresentou Recurso Voluntário em 30/05/2019**, às fls. 804/817, basicamente reiterando os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Conforma consta do DACON, à fl. 18, o contribuinte apura a Cofins pelo regime não-cumulativo, previsto na Lei n.º 10.833, de 2003. Tendo em vista que o cerne do litígio está na apuração da base de cálculo desta contribuição, vejamos o que estabelece a legislação de regência, considerando que o período sob análise é o mês de Junho/2009:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Revogado pela Lei n.º 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996.

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos acima transcritos, a lei definiu de forma objetiva o conceito de faturamento mensal, que deve ser entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Em seguida, definiu que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Verifica-se, de imediato, que é possível uma empresa não ter faturamento, ou seja, que este possa ser igual a zero. Contudo, é impossível que o faturamento de uma empresa seja negativo. Para a apuração das contribuições sociais, cuja base de cálculo é o faturamento, e não o

lucro, o fato do contribuinte ter apurado contas de receita com saldo negativo (contas retificadoras/redutoras de resultado) é absolutamente irrelevante.

Caso o contribuinte, após contabilizar suas receitas, despesas, e as contas retificadoras de ambos, apurar saldo negativo, terá incorrido em prejuízo fiscal; caso esse saldo seja positivo, em lucro. Para o IRPJ e a CSLL, que tributam o lucro, um eventual prejuízo implicará não apenas em não haver base de cálculo para estes impostos, mas até mesmo na apuração de crédito a ser descontado em períodos subsequentes (saldo negativo de IRPJ/CSLL).

Assim, a legislação trazida pelo Recorrente para embasar suas alegações sobre a apuração de saldos negativos é relevante na apuração do IRPJ e da CSLL, cuja tributação, como dito, incide sobre o lucro, mas não para o PIS/Pasep e a Cofins, cuja tributação se dá sobre faturamento, conceito completamente distinto de lucro/prejuízo. Assim, uma empresa com prejuízo fiscal poderá não recolher IRPJ/CSLL, mas se obteve faturamento, mesmo que este tenha sido inferior às suas despesas, deverá apurar PIS/Pasep e a Cofins.

Além disso, a lei especifica expressamente, no art. 1º, § 3º, em rol exaustivo, todas as receitas que não integram a base de cálculo da contribuição; e dentre estas, não se encontram “tarifas de repasse negativas” ou “receitas de venda de energia negativas”.

Por fim, alega o Recorrente que, mesmo que a recomposição da tarifa de comercialização de energia de ITAIPU não possa ser considerada um redutor/retificador das contas de resultado, deverá ser deduzido por se constituir como um direito creditório seu:

IV – DECISÃO RECORRIDA

(...)

Ao contrário do que ficou consignado a recorrente não abdicou da faculdade de apurar e descontar créditos em relação às despesas que geram créditos. No DACON retificador de junho de 2009 **o grupo de contas das Receitas negativas foi considerado no cálculo da base, no entanto o grupo de contas das suas despesas com comercialização (base de crédito) foi desconsiderado.** Sendo assim, a digna autoridade julgadora deveria levar em consideração o regime não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

Em resumo, se **após a correção do lançamento com a dedução do respectivo valor da receita bruta o resultado prático é o mesmo,** por esta ótica, impõe-se afastar a justificativa da Receita de glosar o montante negativo de R\$ 1.366.429.292,59.

Cabe enfatizar que em hipótese alguma a recorrente abdicou da faculdade ou abriu mão de descontar um crédito que a legislação lhe confere.

Concluindo, se na sua essência o resultado econômico é o mesmo e não houve qualquer prejuízo para a Fazenda Pública não há fundamento para glosa do lançamento.

V - CONCLUSÃO

Portanto, impõe-se afastar a justificativa da Receita de glosar o montante negativo de R\$ 1.366.429.292,59, **decorrente da recomposição da tarifa de comercialização de energia de ITAIPU,** motivada pela inflação Americana, tendo em vista que o Fisco cometeu grave equívoco ao dizer que não existe respaldo legal.

Vejamos o que dispõe a Lei n.º 10.833/2003 sobre o creditamento:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3.º do art. 1.º desta Lei; e (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1.º e 1.º-A do art. 2.º desta Lei; (Redação dada pela Lei n.º 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2.º da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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.

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei n.º 11.898, de 2009)

Tendo em vista este quadro legislativo, vejamos a natureza jurídica dos referidos “saldos negativos” ou “receitas negativas”, a partir do quanto exposto no Recurso Voluntário:

A cada ano, a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, órgão regulador do setor elétrico, estabelece a **tarifa de repasse (receita de venda de energia)** a ser praticada pela ELETROBRÁS na comercialização da energia proveniente de ITAIPU, podendo ser positiva (receita) ou negativa (despesa), **em estreito vínculo ao processo inflacionário dos EUA**. É o que dispõe os arts. 12, 12-A, 12-B, 12-C, 12-D e 12-E, do Decreto n.º 4.550/2002, a seguir transcritos:

(...)

Na informação prestada a REQUERENTE justificou que **este montante negativo é decorrente da recomposição da tarifa de comercialização de energia de ITAIPU, motivada pela flutuação do índice médio anual de “Industrial Goods” e “Consumer Prices” dos Estados Unidos da América**, que no caso específico, sofreu uma depreciação em seus índices.

Como se observa, o valor deduzido se refere a uma tarifa de repasse vinculada à flutuação de índices médios atrelados à inflação dos Estados Unidos da América. Este item não se encontra no rol de bens e serviços que a lei permitiu a tomada de créditos, muito menos pode ser considerado um “insumo do processo produtivo” do recorrente.

DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares