



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.722351/2020-81
ACÓRDÃO	3102-002.944 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	EQUATORIAL PARÁ DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

SOLUÇÃO DE CONSULTA. DILIGÊNCIA.

Diante do fato de que a contribuinte reproduz em sua contestação Solução de Consulta aplicável ao seu caso e que foi referendada por diligência realizada pela unidade jurisdicionante, deve o respectivo crédito em questão ser cancelado.

ERRO NO PREENCHIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. COMPROVAÇÃO EM DILIGÊNCIA.

Em homenagem ao princípio da verdade material, o erro no preenchimento das obrigações acessórias informado pela contribuinte pode ser superado, nos limites comprovados em diligência fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer dos recursos de ofício e voluntário, negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) afastar a cobrança de quaisquer valores referentes aos períodos de apuração entre janeiro a agosto de 2015, uma vez que já foi expressamente reconhecida a decadência em relação a estes períodos pelo acórdão proferido pela DRJ; e (ii) acatar o resultado da diligência determinada através de Resolução desta Turma Colegiada do CARF, em relação aos períodos de apuração a partir de setembro de 2015, mantendo-se a cobrança dos “valores mantidos após 2ª diligência” para os meses de fevereiro/2016, abril/2016 e novembro/2016, conforme indicado na planilha constante do Relatório Fiscal de Diligência.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Fábio Kirzner Ejchel, Gisela Pimenta Gadelha, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de COFINS não cumulativa, relativa aos anos de 2015 e 2016, sob acusação de (1) aproveitamento indevido de créditos sobre aquisição de combustível para industrialização, uma vez que tais custos seriam integralmente reembolsados pelo fundo público denominado CCC – Conta de Consumo de Combustíveis e (2) omissão de receitas na EFD Contribuições, no que diz respeito às subvenções econômicas custeadas pela CDE – Conta de Desenvolvimento Energético. A fiscalização qualificou a multa de ofício aplicada pela omissão das receitas de subvenção.

Analisando a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ-10 houve por bem encaminhar o processo para diligência, solicitando os seguintes esclarecimentos:

“a) O impugnante traz diversas colocações no sentido de que as receitas de subvenção que foram lançadas como omitidas, teriam sido tributadas. Em que pese as mesmas não estarem incluídas no registro F100 da escrituração digital, alega o contribuinte que isso se deveria a mero erro de preenchimento, visto que todas essas receitas teriam integrado a base de cálculo das contribuições, conforme argumenta. Além de requerer uma análise do registro C600, elabora planilhas e demonstrativos de cálculos nos quais estariam consideradas tais receitas de subvenções. Diante desses fatos é necessária a verificação da inclusão e do recolhimento ou não das mesmas na apuração feita pelo sujeito passivo, tendo em vista o fato de que as mesmas se encontram lançadas no Auto de Infração.

b) Aplicabilidade a esse processo da Solução de Consulta nº 10 da SRRF02/Disit, de 22/05/2013, citada pelo contribuinte em sua peça de defesa.

c) Caso seja verificada apenas a ocorrência de erros de preenchimento por parte do contribuinte na sua escrituração digital ou da aplicabilidade de norma administrativa, esclarecer se tais fatos seriam ou não suficientes para a manutenção da qualificação da multa de ofício aplicada.”

Como resultado da diligência, a Autoridade Fiscal reconheceu a improcedência da acusação fiscal relativa ao aproveitamento indevido de créditos sobre aquisição de combustível para industrialização, desconsiderando as glosas nos seguintes termos:

“A Solução de Consulta nº 10 da SRRF02/Disit, de 22/05/2013, estabelece, taxativamente, que “o reembolso do custo com combustíveis fósseis adquiridos – a título de insumos diretos – por agente que promove a geração de energia elétrica, para fins de atendimento ao serviço público de distribuição de energia elétrica nos Sistemas Isolados, é irrelevante, no que tange ao creditamento – em face da aquisição desses combustíveis – de PIS/Pasep e de Cofins, apurados segundo o regime de não cumulatividade preconizado pelas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Dizendo de outra forma: o consultante está sim legitimado a creditar-se das mencionadas exações securitárias, em razão da aquisição de combustíveis fósseis empregados na obtenção de energia elétrica, independentemente do reembolso dos custos com esses combustíveis, por meio de recursos provenientes da CCC, nos termos do art. 2º, § 2º, da Resolução Normativa ANEEL nº 427, de 2011.

Dessa forma, mencionada Solução de Consulta aplica-se integralmente ao presente processo e, por esse motivo, as glosas dos referidos créditos foram desconsideradas, com a reapuração dos valores devidos com base unicamente nos valores das subvenções recebidas e não oferecidas à tributação. Vide, anexas, as planilhas denominadas “RECOMPOSIÇÃO DA APURAÇÃO E UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS - COFINS” e “APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE COFINS A PAGAR”, elaboradas para os anos-calendário de 2015 e 2016.”

No Relatório Fiscal da Diligência determinada pela DRJ, foi mantida, entretanto, a cobrança do crédito tributário relacionado à segunda acusação fiscal, assim descrita pela Autoridade Fiscal:

“FATO 2: RECEITAS OMITIDAS NA EFD-C 01) Nos anos-calendário de 2015 e 2016, a empresa recebeu subvenções econômicas custeadas pela CONTA DE DESENVOLVIMENTO ENERGÉTICO – CDE, visando fazer frente à Tarifa Social de Energia Elétrica, benefício criado pelo Governo Federal para as famílias de baixa renda, e, também, para cobertura de descontos tarifários. Essas subvenções foram contabilizadas pela fiscalizada nas contas abaixo (nesses demonstrativos, as partes destacadas correspondem aos valores não oferecidos à tributação):

- a. ANEXO 09 - “6151913010 - DOAC.CONTRIB.SUBV.VINC.AO SERV.CONCED.”(contabilização do subsídio a consumidores de baixa renda no ano-calendário de 2015);
- b. ANEXO 10 - “6151913020 - SUBVENCAO VALORES DESCONTOS TARIFARIOS” (contabilização do subsídio para descontos tarifários no ano-calendário de 2015);
- c. ANEXO 11 - “6110001015 - BAIXA RENDA SUBVENÇÃO” (contabilização do subsídio a consumidores de baixa renda no ano-calendário de 2016);

d. ANEXO 12 - “6110009006 - RECEITA DE DESCONTOS TARIFÁRIOS” (contabilização do subsídio para descontos tarifários no ano-calendário de 2016). (razões das contas anexos, em que as partes destacadas correspondem aos valores não oferecidos à tributação).

02) Conforme as planilhas abaixo, no ano-calendário de 2015, a empresa ofereceu essas receitas à tributação da COFINS apenas no mês de abril/2015, deixando de tributar em todos os demais meses. Já no ano-calendário de 2016, essas receitas foram oferecidas à tributação na maior parte dos meses, mas, ainda assim, remanesceram períodos em que ocorreu omissão:

a. ANEXO 07 - “EFD-C - REGISTRO F100 - DEMAIS OPERAÇÕES SUJEITAS À INCIDÊNCIA DE COFINS E PIS - AC 2015”; e b. ANEXO 08 - “EFD-C - REGISTRO F100 - DEMAIS OPERAÇÕES SUJEITAS À INCIDÊNCIA DE COFINS E PIS - AC 2016”.

03) As planilhas abaixo discriminam os valores omitidos das subvenções recebidas pela fiscalizada, os quais também serviram de base para o presente lançamento de ofício:

a. ANEXO 13 - “DEMONSTRATIVO DO PIS E DA COFINS SOBRE RECEITAS DE SUBVENÇÃO ECONÔMICA OMITIDAS NA EFD-C – AC 2015”; e b. ANEXO 14 - “DEMONSTRATIVO DO PIS E DA COFINS SOBRE RECEITAS DE SUBVENÇÃO ECONÔMICA OMITIDAS NA EFD-C – AC 2016”.

O referido Relatório Fiscal de Diligência manteve o crédito tributário relacionado à segunda acusação fiscal, transcrita acima, sob o seguinte fundamento:

“O impugnante alega que as receitas de subvenção lançadas como omitidas, que não se encontram incluídas no Registro F100 (Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos) da EFD-Contribuições, estariam incluídas, por erro de preenchimento da escrituração, no Registro C600 (Consolidação Diária de Notas Fiscais/Contas Emitidas de Energia Elétrica - Código 06).

A análise detalhada do Registro “Pai” C600 e do seu Registro “Filho” C605 (Complemento da Consolidação Diária – Documentos de Saídas – COFINS), conforme se constata a partir das planilhas em EXCEL inseridas no arquivo compactado não paginável denominado “ANÁLISE REGISTROS C600-C605”, anexo, demonstrou claramente que desses registros não constam quaisquer valores decorrentes do recebimento de subvenções. Todos os registros se referem apenas a operações de vendas de energia elétrica. Como exemplo do conteúdo dessas planilhas, foi gerado, no formato “PDF”, o demonstrativo denominado “EFD-C - REGISTROS C600/C605 -CONSOLIDAÇÃO DIÁRIA DAS CONTAS EMITIDAS DE ENERGIA ELÉTRICA - JAN-2015”, também anexo.”

O Relatório Fiscal de Diligência foi instruído com registros da Escrituração Fiscal Digital correspondente aos códigos C600 a C605 (arquivos não pagináveis), demonstrativos de consolidações diárias das contas emitidas de energia elétrica, recomposições da apuração e

utilização de créditos, apuração das diferenças de Cofins a pagar e demonstrativo do crédito tributário remanescente.

Dada ciência do resultado da diligência à Recorrente, esta apresentou manifestação, insurgindo-se contra a manutenção do lançamento referente à omissão de receitas e contra a qualificação da multa.

Sobreveio o Acórdão nº 110-008.289, proferido pela 2ª Turma da DRJ-10, que convalidou a retificação do lançamento e julgou parcialmente procedente a impugnação, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

SOLUÇÃO DE CONSULTA. DILIGÊNCIA. Diante do fato de que o contribuinte reproduz em sua contestação Solução de Consulta aplicável ao seu caso e que foi referendada por diligência realizada pela unidade jurisdicionante, deve o respectivo crédito em questão ser cancelado.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Diante da aplicabilidade da Solução de Consulta SRRF02/Disit nº 10/2013 ao caso concreto, reconhecida pela própria Autoridade Fiscal, a DRJ reconheceu a legitimidade do crédito aproveitado e convalidou a retificação do lançamento, afastando a infração apontada na primeira acusação fiscal.

Quanto à multa qualificada, a DRJ entendeu que inobstante o não oferecimento de receitas tributáveis para algumas competências, tal fato, por si só, não autorizava a qualificação da multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 14. Concluindo pela ausência de prova de ocorrência de fraude, conluio ou sonegação, o acórdão recorrido afastou a qualificação da multa de ofício.

Afastada a qualificação da multa de ofício por falta de elementos suficientes que indicassem a ocorrência de fraude, conluio e sonegação, o prazo decadencial passou a reger-se pela regra do § 4º do artigo 150 do CTN. Em razão disso, a DRJ reconheceu a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro e agosto de 2015, considerando que a ciência do Auto de Infração foi dada à Recorrente em setembro de 2020.

Como a parte exonerada superava o valor de alçada, a decisão ficou sujeita a reexame por parte da instância julgadora superior, mediante Recurso de Ofício, nos termos do artigo 1º da Portaria MF nº 63/2017 c/c o artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972.

Por sua vez, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, alegando, em breve síntese:

- É concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica, fornecendo-a aos consumidores localizados na sua área de concessão conforme Contrato de Concessão nº 182/19982, e apurando o PIS e a COFINS pela sistemática não cumulativa;
- No regular exercício de suas atividades, a Recorrente recebe subvenções custeadas pela Conta de Desenvolvimento Energético (“CDE”);
- Durante todo o período abrangido pelo lançamento, a Recorrente tratou tais subvenções como receitas para fins contábeis, computando-as integralmente na apuração da base de cálculo de PIS e de COFINS. No entanto, equívocos no preenchimento da Escrituração Fiscal Digital levaram a autoridade a concluir que tais receitas teriam sido omitidas;
- As receitas supostamente omitidas foram identificadas pela autoridade lançadora a partir dos registros contábeis da Recorrente. Não houve qualquer ardil de ocultar a existência dessas receitas: como indicado nos Anexos 09 a 12 do relatório fiscal, as receitas supostamente omitidas foram informadas em contas contábeis relativas, justamente, a receitas;
- Existe comprovação robusta de que as receitas de subvenção apontadas pela autoridade lançadora compuseram a base de cálculo do PIS e da COFINS apurados pela Recorrente;
- A diligência realizada pela Autoridade Fiscal não cumpriu sua finalidade: os documentos que comprovavam a tributação das receitas de subvenção não foram analisados;
- O acórdão recorrido não faz referência a qualquer uma das explicações da Recorrente ou aos documentos apresentados, limitando-se a transcrever trecho da manifestação fiscal apresentada no contexto da diligência, indicando que a *“versão prestada pelo contribuinte de que os registros C600 e C605 (todos juntados aos autos em arquivos não pagináveis) conteriam as receitas de subvenção não se confirmou”*;
- A falta de análise dos argumentos da impugnação implicou em cerceamento de defesa; afinal, não houve qualquer manifestação – quer da Autoridade Fiscal, quer do acórdão recorrido – sobre as planilhas, detalhamentos de contabilização e cálculos trazidos aos autos;
- Os processos 10280.722351/2020-81 (COFINS) e 10280.722350/2020-37 (PIS) devem ser julgados em conjunto, nos termos do artigo 2º, inciso I, da Portaria RFB nº 1.668/2016;
- A Autoridade Fiscal sustentou que as receitas de subvenção não foram informadas no Registro F100 da EFD-Contribuições relativo a alguns períodos de apuração, concluindo ter havido “omissão de receitas”, contudo, as receitas foram informadas na EFD-Contribuições a partir de inclusão realizada tanto no Registro F100 como no Registro C600, entretanto, sob denominações que não remetem, de imediato, às receitas de subvenção questionadas pela fiscalização;
- Com relação ao período de setembro a dezembro de 2015, a contabilidade da Recorrente informa o registro de subvenções custeadas pela CDE nas contas “6151913010 -

DOAC.CONTRIB.SUBV.VINC.AO SERV.CONCED.” e “6151913020 - SUBVENCAO VALORES DESCONTOS TARIFARIOS” (reproduzidas no Anexo 09 e no Anexo 10 do relatório fiscal);

- Em setembro de 2015, por exemplo, o somatório das subvenções era de R\$20.057.899,09. Aplicando as alíquotas de 1,65%, para o PIS e de 7,6%, para a COFINS, apuram-se exatamente os valores de PIS e de COFINS indicados no Anexo 13 do relatório fiscal para o período: R\$ 330.955,33 e R\$ 1.524.400,33;

- Na EFD-Contribuições, não houve lançamento no registro F100 que fosse especificamente designado como “6151113 - doac.contrib.subv.vinc.ao serv.conced” ou “6151113 - subvenção valores descontos tarifários”. Ocorre que o lançamento identificado como “Energia Elétrica De Curto Prazo” não corresponde apenas às receitas registradas na conta contábil “6151140100 - ENERGIA ELETRICA DE CURTO PRAZO”;

- Não basta analisar apenas o registro F100, como procedeu a Autoridade Fiscal. É preciso verificar também o registro C600, que compreende a consolidação de notas fiscais emitidas pela Recorrente;

- O registro F100 de setembro de 2015 contém lançamento agrupado, identificado como “energia elétrica de curto prazo”, no valor de R\$124.504.667,35;

- No registro C600, por sua vez, observam-se diversos tipos distintos de receitas auferidas pela Recorrente: receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS, receitas sujeitas à alíquota zero e mesmo receitas não tributáveis;

- Se forem analisadas com mais detalhes as receitas sujeitas à tributação, identificadas pelo CST 01 (“Operação Tributável com Alíquota Básica”), será possível verificar que, nelas, estão compreendidas as receitas de subvenção, indevidamente tratadas como omitidas;

- Conforme relatório de “consolidação de operações por CST, alíquotas e bloco” emitido a partir da EFD-Contribuições de setembro de 2015, as receitas tributáveis referentes ao CST 01 e informadas no registro C600 têm o valor de R\$ 486.567.475,60;

- O mesmo relatório também indica que as receitas tributáveis referentes ao CST 01 e informadas no registro F100 representam R\$ 124.504.667,35, em linha com a informação do próprio relatório fiscal;

- A soma entre a receita tributável informada no registro C600 e a receita tributável informada no registro F100 totaliza R\$ 611.072.142,95. Esse é exatamente o valor total de receitas vinculadas ao CST 01 indicado no relatório “consolidação das operações por CST”, também obtido por meio da EFD-Contribuições de setembro de 2015;

- Cumprida essa etapa, cabe esclarecer quais são os registros contábeis de receitas auferidas pela Recorrente que compõe o valor de R\$611.072.142,95 (ou seja, a base de cálculo do PIS e da COFINS) – tal esclarecimento é apresentado na memória de cálculo que acompanhou a impugnação;

- A análise desse documento revela que as receitas registradas nas contas “6151113 - doac.contrib.subv.vinc.ao serv.conced” ou “6151113 - subvenção valores descontos tarifários”, sem dúvida, são componentes do valor de R\$ 611.072.142,95. Ou seja, as receitas de subvenção indicadas pela autoridade lançadora integram a base de cálculo do PIS e da COFINS;

- A falta de lançamento específico no registro F100 decorre do fato de que, no período abrangido pela autuação, a Recorrente constatou divergências entre os seus sistemas internos de faturamento e o preenchimento da EFD-Contribuições. Essas divergências, entretanto, não afetaram o valor da base de cálculo de PIS e de COFINS;

- Retomando o exemplo de setembro de 2015: o sistema interno da Recorrente indicava receitas decorrentes do faturamento de energia elétrica, no valor de R\$ 472.097.259,02, e outras receitas sujeitas à tributação, no valor de R\$ 138.974.883,93. A soma desses valores é R\$611.072.142,95, exatamente o valor das receitas tributáveis identificadas sob o CST 01;

- Conforme consta da memória de cálculo das receitas sujeitas à tributação, as “outras receitas”, no valor de R\$138.974.883,93, são compostas por inúmeros lançamentos contábeis, dentre os quais aqueles realizados nas contas “6151113 - doac.contrib.subv.vinc.ao serv.conced” ou “6151113 – subvenção valores descontos tarifários”;

- Sendo assim, as receitas tratadas como omitidas pela Autoridade Fiscal compõem, na realidade, as “outras receitas” auferidas pela Recorrente e devidamente informadas em sua contabilidade;

- Ocorre que, na transição entre o sistema interno da Recorrente e o preenchimento da EFD-Contribuições, o registro C600 totalizou receita tributável no valor de R\$486.567.475,60, e não de R\$472.097.259,02, como indicado acima. Caso a Recorrente informasse, no registro F100, “outras receitas” no valor de R\$ 138.974.883,93, haveria majoração indevida da base de cálculo das contribuições;

- Como forma de corrigir essa divergência, a Recorrente procedeu com registro de “outras receitas” em valor inferior, mas preservando o valor total de receitas tributáveis (CST 01), de R\$ 611.072.142,95. O lançamento realizado no registro F100, portanto, correspondente a mero lançamento realizado para complementar o valor total das receitas que a Recorrente ofereceria à tributação pelo PIS e pela COFINS;

- A mesma análise empreendida para o mês de setembro de 2015 pode ser realizada para os meses de outubro, novembro e dezembro daquele ano;

- Quanto às competências de janeiro, fevereiro, abril e novembro de 2016, a Recorrente apresenta outro exemplo completo de como as receitas de subvenções indicadas no Item 2 do relatório fiscal integram a base de cálculo do PIS e da COFINS;

- Tomando como base o período de apuração de janeiro de 2016, observa-se, nos Anexos 12 e 13 do relatório fiscal, que a autoridade lançadora afirma ter identificado receitas

relativas a lançamentos contábeis realizados nas contas 6110001015 e 6110009006 que não teriam sido incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS;

- O somatório das subvenções é R\$ 19.932.594,66. O registro F100 indica a existência de “outras receitas”, sujeitas à tributação de PIS e de COFINS, no valor de R\$29.056.161,96. O registro C600, por sua vez, indica a existência de receitas tributáveis no valor de R\$ 462.856.954,36;

- No período de apuração de janeiro de 2016, a Recorrente apurou receitas sujeitas à incidência de PIS e de COFINS, calculadas com base em suas alíquotas básicas (1,65% e 7,6%), no valor de R\$ 491.913.116,32.

- Recorrendo à memória de cálculo do total de receitas tributáveis apuradas pela Recorrente, preparado a partir de seus registros contábeis, observa-se que as receitas registradas nas contas “6110001015 - Doaç.Contrib.Subv.Vinc. ao Serv.Conced. baixa renda” (R\$12.556.443,01) e “6110009006 - Subvenção valores Descontos Tarifarios” (R\$7.376.151,65) integram sua composição;

- A memória de cálculo preparada com base nos registros contábeis da Recorrente confirma que as receitas relacionadas a essas subvenções foram consideradas na composição da base de cálculo de PIS e de COFINS em todos os períodos de apuração de 2015 e de 2016;

- As mesmas conclusões extraídas da análise do mês janeiro de 2016 são válidas para os demais períodos de apuração daquele ano.

Considerando os argumentos trazidos pela Recorrente, o julgamento foi convertido em diligência por esta Turma Julgadora, nos termos da Resolução CARF nº 3102-000.361, de 19 de junho de 2024, determinando o retorno dos autos à unidade de origem, a fim de que fosse esclarecido se as receitas de subvenção foram declaradas pela Recorrente na EFD Contribuições sob outras rubricas que porventura não contivessem nomenclatura condizente com a sua natureza, o que implica na necessária análise conjunta do registro F100 e do registro C600, considerando-se notadamente as receitas sujeitas à tributação, identificadas pelo CST 01.

Em atendimento à diligência, foi apresentado um novo Relatório Fiscal de Diligência (fls. 1216/1222), que traz novas apurações, partindo dos valores declarados em EFD-C para, por inferência, se chegar à base de cálculo das contribuições, e, por fim, comparar com as receitas tributáveis contabilizadas. A partir destas novas apurações, foi exonerada grande parte do crédito tributário, conforme trecho do Relatório Fiscal abaixo reproduzido:

1) Tendo em vista a manifestação da diligenciada no sentido de que, em virtude das alterações ocorridas nos seus sistemas internos, não havia possibilidade de vincular todos os valores declarados em EFD-C com as respectivas contas contábeis – fato constatado durante o procedimento –, as novas apurações partiram dos valores das contribuições declaradas em EFD-C para, por inferência, se chegar à base de cálculo dessas contribuições, comparando-a, por fim, com as receitas tributáveis contabilizadas.

2) Nessa apuração, foram consideradas apenas as contas contábeis eleitas pelo sujeito passivo, conforme resposta ao TIF-2-D i(tens 6 e 7 dos “Procedimentos”, acima) - vide arquivos **“RECEITAS SUJEITAS AO PIS-COFINS - INFORMAÇÕES DA PJ - AC 2015”** e **“RECEITAS SUJEITAS AO PIS-COFINS - INFORMAÇÕES DA PJ - AC 2016”**, anexos.

3) Com base nas contas assim identificadas pela diligenciada, foram gerados, a partir da Escrituração Contábil Digital (ECD), os arquivos **“ECD - RECEITAS SUJEITAS AO PIS-COFINS - BASE_INFORMAÇÕES DA PJ - TOTALIZAÇÃO MENSAL - AC 2015”** e **“ECD - RECEITAS SUJEITAS AO PIS-COFINS - BASE_INFORMAÇÕES DA PJ - TOTALIZAÇÃO MENSAL - AC 2016”**, anexos, contendo os totais líquidos mensais das receitas alcançadas pela incidência do PIS e da COFINS.

4) A partir das EFD-C, foram gerados os arquivos **“EFD-C - REGISTRO M600 - APURAÇÃO DA COFINS”** e **“EFD-C - REGISTRO F100 - RECEITAS NÃO SUJEITAS À ALÍQUOTA BÁSICA”**, contendo, o primeiro arquivo, entre outros, **o valor total da COFINS não cumulativa do período**, e o segundo arquivo, entre outros, **o valor da COFINS** decorrente de receitas sujeitas unicamente à alíquota diferenciada de 4%.

5) Com base nos arquivos dos itens 3 e 4, acima, foi elaborado o relatório **“DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS A TRIBUTAR”**, anexo, com as seguintes informações:

a. **EFD-C/Registro M600 - Total COFINS Apurada [B]**: total da COFINS apurada pela empresa (soma da COFINS apurada com base nos Registros C600, C601 e C605, e da COFINS apurada com base no Registro F100).

b. **EFD-C/Registro F100 - COFINS s/ Receitas Financeiras [C]**: valor da COFINS apurada no Registro F100, relativa exclusivamente às receitas não sujeitas à alíquota básica de 7,6%, mas sujeitas diferenciada de 4%.

c. **EFD-C - COFINS Apurada à Alíquota Básica [D = B-C]**: valor da COFINS apurada pela empresa (Registros C600 e F100), relativo apenas às receitas sujeitas à alíquota básica de 7,6%.

d. **COFINS - Base de Cálculo Inferida - Tributação à Alíquota Básica [E = D*100/7,6]**: cálculo que determinou o valor da base de cálculo da COFINS sujeita à alíquota básica de 7,6%. A mesma base de cálculo deve ser aplicada ao PIS.

e. **ECD - Receitas Tributáveis à Alíquota Básica (Informação Prestada Pela PJ) [F]**: valores constantes dos arquivos do item 3, acima, com base na ECD.

f. **Diferença de Base de Cálculo PIS/COFINS [G = F-E, se positivo]**: diferença entre o total das receitas contábeis tributadas pelo PIS/COFINS e a base de cálculo da COFINS considerada pela empresa nas EFD-C.

g. **Diferença de COFINS (7,6%)**: valor decorrente da aplicação do percentual sobre a diferença de base de cálculo.

h. **Diferença de PIS (1,65%)**: valor decorrente da aplicação do percentual sobre a diferença de base de cálculo.

6) RESULTADO DA DILIGÊNCIA:

Mês	Valor Mantido Após 1ª Diligência	Valor Exonerado na 2ª Diligência	Valor Mantido Após 2ª Diligência
jan-15	1.317.627,53	1.317.627,53	0,00
fev-15	1.339.492,20	1.252.306,13	87.186,07
mar-15	1.243.028,36	1.208.882,92	34.145,44
abr-15	0,00	0,00	0,00
mai-15	1.151.937,94	1.151.937,94	0,00
jun-15	1.165.660,07	-153.731,92	1.319.391,99
jul-15	1.253.290,49	1.201.108,51	52.181,98
ago-15	1.505.822,88	1.505.822,88	0,00
set-15	1.524.400,33	1.524.400,33	0,00
out-15	1.576.763,55	1.576.763,55	0,00
nov-15	1.577.269,21	1.577.269,21	0,00
dez-15	1.591.158,73	1.591.158,73	0,00
jan-16	1.514.877,19	1.514.877,19	0,00
fev-16	1.513.264,03	1.355.369,53	157.894,50
mar-16	0,00	0,00	0,00
abr-16	1.455.901,87	1.446.781,14	9.120,73
mai-16	0,00	0,00	0,00
jun-16	0,00	0,00	0,00
jul-16	0,00	0,00	0,00
ago-16	0,00	0,00	0,00
set-16	0,00	0,00	0,00
out-16	0,00	0,00	0,00
nov-16	1.023.983,97	1.020.010,65	3.973,32
dez-16	0,01	0,00	0,01
Totais	20.754.478,36	19.090.584,32	1.663.894,04

A Recorrente foi intimada do resultado da diligência, e apresentou a sua manifestação (fl. 1238/1246), alegando, resumidamente, que:

- Reiterando a argumentação trazida desde a impugnação administrativa, a Recorrente se valeu da diligência para demonstrar que a Subvenção CDE foi efetivamente tributada pelo PIS e pela COFINS. Em resumo, a partir da análise conjunta dos registros C600 e F100 e da memória de cálculo da base de cálculo dessas contribuições, é cristalino que essa subvenção foi oferecida à tributação.

- O resultado da diligência acatou a argumentação da Recorrente e concluiu por uma redução substancial das exigências fiscais ainda discutidas. Mesmo assim, uma análise detalhada do Relatório Fiscal conduzirá à conclusão deve ser integralmente cancelado o lançamento tributário.

- O Relatório Fiscal apresenta, como resultado da diligência, uma planilha contemplando informações sobre o “valor exonerado na 2ª diligência” e o “valor mantido na 2ª diligência”. Apesar de não apresentar uma resposta objetiva sobre a tributação da Subvenção custeada pela CDE – Conta de Desenvolvimento Energético, a Autoridade Fiscal nitidamente acatou os argumentos Recorrente, uma vez que determinou o cancelamento substancial das exigências fiscais. Todavia, o “valor mantido na 2ª diligência” também deve ser cancelado.

- A Autoridade Fiscal determinou a realização de cruzamentos entre as planilhas apresentadas pela Recorrente (memória de cálculo da apuração de PIS e COFINS) e os registros da

ECD. Pretendia-se, basicamente, confirmar que as planilhas apresentadas tinham fundamento nos registros contábeis da Recorrente.

- A Autoridade Fiscal afirma que adotou as informações de PIS e de COFINS devidas declaradas na EFD-Contribuições. Por inferência, a Autoridade Fiscal calculou a base de cálculo correspondente, adotada para apurar o valor desses tributos, descrevendo no Relatório Fiscal que essa “base de cálculo inferida” seria comparada com as receitas contábeis observadas na ECD.

- Trata-se de um procedimento análogo àquele proposto pela Recorrente: comparar o somatório dos registros C600 e F100 (base de cálculo de PIS e COFINS) com as receitas contabilizadas passíveis de tributação. A finalidade dessa comparação é clara: demonstrar que a Subvenção CDE, devidamente individualizada na ECD, também estava refletida na EFD-Contribuições, atestando o seu oferecimento à tributação. Essa finalidade específica é justificada pelo escopo definido para a acusação fiscal: falta de tributação da Subvenção CDE.

- O ponto fundamental para a resolução da controvérsia reside no fato de que, por questão matemática, está demonstrado que a base de cálculo de PIS e COFINS informada pela Recorrente na EFD-Contribuições compreende os valores declarados na ECD nas contas relativas à Subvenção CDE. É o que se constata nas planilhas “01- RECEITAS SUJEITAS AO PIS-COFINS - INFORMAÇÕES DA PJ - AC 2015.xlsx” e “02- RECEITAS SUJEITAS AO PIS-COFINS -INFORMAÇÕES DA PJ - AC 2016.xlsx”, apresentadas pela Recorrente durante a diligência, acatadas pela Autoridade Fiscal e incorporadas ao Relatório Fiscal.

- Dessa forma, o esperado seria que a Autoridade Fiscal reconhecesse a improcedência integral das exigências fiscais, cancelando os montantes residuais da autuação, uma vez que a discussão remanescente neste processo envolve exclusivamente a tributação da Subvenção CDE.

- No entanto, ao adotar esse procedimento, a Autoridade Fiscal não se limitou a responder à pergunta que motivou a diligência determinada pelo CARF: a Subvenção CDE foi tributada pelo PIS e COFINS? A resposta positiva – demonstrada durante a diligência – conduziria, necessariamente, ao cancelamento integral das exigências fiscais correspondentes.

- Apesar de reconhecer o pleito da Recorrente, a Autoridade Fiscal foi além, refazendo as bases do trabalho fiscal. Deixando de lado a questão específica envolvendo a Subvenção CDE, foi feita uma comparação global entre a base de cálculo de PIS e COFINS informada na EFD-Contribuições e o total de receitas contábeis registradas na ECD. A pequena divergência apurada nessa comparação, embora não guarde relação com a tributação da Subvenção CDE, levou a Autoridade Fiscal indicar a manutenção de parte das exigências fiscais.

- A comparação entre EFD-Contribuições e ECD deve cumprir, nos autos deste processo, a uma única finalidade: verificar se a Subvenção CDE compôs a base de cálculo do PIS e da COFINS. A resposta alcançada durante a diligência é positiva: houve tributação da Subvenção CDE em todos os períodos.

- Caso fique constatado que outras receitas registradas na ECD não foram oferecidas à tributação na EFD-Contribuições, não há possibilidade de modificação da acusação fiscal ora discutida. Isso porque o artigo 146 do CTN impede modificações retroativas quanto aos critérios jurídicos que orientam o lançamento tributário.

- O acórdão recorrido reconheceu a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro e agosto de 2015. Com isso, na remota hipótese em que o pedido de cancelamento integral do lançamento tributário não seja acatado, as exigências remanescentes deverão envolver apenas os valores indicados na planilha “resultado da diligência” para os meses de fevereiro, abril e novembro de 2016 (únicas exigências mantidas após a diligência que não foram atingidas pela decadência).

Ato contínuo, foi proferido Despacho de Encaminhamento, remetendo o processo ao CARF, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

Conhecimento

Os Recursos de Ofício e Voluntário atendem aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

Em relação ao Recurso de Ofício, o valor do crédito tributário exonerado em primeira instância supera o limite de alçada, mesmo considerando a majoração estabelecida pela Portaria MF nº 2/2023.

RECURSO DE OFÍCIO

Como relatado, o Relatório Fiscal decorrente da diligência determinada pela DRJ entendeu pelo afastamento das glosas dos créditos de aquisições de combustíveis a partir da aplicação da Solução de Consulta SRRF02/Disit nº 10/2013 ao caso concreto, procedendo à reapuração dos valores devidos com base unicamente nos valores das subvenções recebidas e que não teriam sido oferecidos à tributação.

O acórdão recorrido acatou o resultado da diligência neste tocante, para desconsiderar as glosas dos créditos de aquisições de combustíveis, *“de acordo com a nova planilha formalizada pela fiscalização na diligência realizada”*, entendimento este que não merece reparos.

No que se refere à qualificação da multa aplicada, ao contrário do resultado da diligência que a mantinha, a DRJ entendeu que inobstante o não oferecimento de receitas

tributáveis para algumas competências, tal fato, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, nos termos da Súmula nº 14 do CARF. Assim, concluindo pela ausência de prova da ocorrência de fraude, conluio ou sonegação, o acórdão recorrido afastou a qualificação da multa de ofício, determinando a sua aplicação no percentual de 75%.

Afastada a qualificação da multa de ofício por falta de elementos suficientes que indicassem a ocorrência de fraude, conluio e sonegação, o prazo decadencial passou a reger-se pela regra do § 4º do artigo 150 do CTN. Em razão disso, a DRJ reconheceu a ocorrência da decadência em relação aos períodos de apuração de janeiro a agosto de 2015, considerando que a ciência do Auto de Infração foi dada à Recorrente em setembro de 2020.

O artigo 114, §12, inciso I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023, permite que a fundamentação da decisão seja feita mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta. (...)

Diante do permissivo normativo acima referenciado, adoto, como razões de decidir para manter a reversão da glosa dos créditos de aquisições de combustíveis, o afastamento da qualificação da multa e o reconhecimento da decadência parcial, negando provimento ao Recurso de Ofício, os fundamentos do acórdão de recorrido:

No mérito, o contribuinte ataca a aplicabilidade da Nota Técnica ANEEL nº 554/2006 e a falta de fundamento legal da acusação fiscal. A empresa realizou compras de combustível para industrialização (uso nas usinas térmicas) nos anos de 2015 e 2016. Diz que a Nota Técnica da ANEEL não supriria a omissão da indicação do fundamento legal, pois ela não trataria de créditos de PIS e de Cofins, além da falta de competência desse órgão para regulamentar a legislação tributária. Coloca que o crédito glosado não envolveria valores pagos pelo impugnante ao fundo referente à CCC, mas sim aquisições de combustíveis junto à Petrobrás. Cita a Solução de Consulta de nº 10 da SRRF02/DISIT de 22/05/2013.

Com base em tais aquisições o impugnante teria considerado créditos de Cofins de acordo com os registros C190, C191 e C195 da Escrituração Digital das

Contribuições (montantes de R\$ 343.694.881,46 para o ano de 2015 e R\$ 384.313.666,22 para o ano de 2016). Esses custos de combustíveis seriam subsidiados pelo fundo público denominado “Conta de Consumo de Combustíveis – CCC”.

A fiscalização no procedimento fiscal de lançamento teria glosado tais créditos sob a alegação de que tais aquisições são reembolsadas ao contribuinte pela Conta de Consumo de Combustíveis.

No entanto, de acordo com o novo relatório fiscal relativo à diligência realizada, em que pese a existência de tais reembolsos, a fiscalização reconsiderou a glosa de tais créditos nos termos a seguir reproduzidos:

i. A Solução de Consulta nº 10 da SRRF02/Disit, de 22/05/2013, estabelece, taxativamente, que “o reembolso do custo com combustíveis fósseis adquiridos – a título de insumos diretos – por agente que promove a geração de energia elétrica, para fins de atendimento ao serviço público de distribuição de energia elétrica nos Sistemas Isolados, é irrelevante, no que tange ao creditamento – em face da aquisição desses combustíveis – de PIS/Pasep e de Cofins, apurados segundo o regime de não cumulatividade preconizado pelas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Dizendo de outra forma: o consulente está sim legitimado a creditar-se das mencionadas exações securitárias, em razão da aquisição de combustíveis fósseis empregados na obtenção de energia elétrica, independentemente do reembolso dos custos com esses combustíveis, por meio de recursos provenientes da CCC, nos termos do art. 2º, § 2º, da Resolução Normativa ANEEL nº 427, de 2011.”

ii. Dessa forma, mencionada Solução de Consulta aplica-se integralmente ao presente processo e, por esse motivo, as glosas dos referidos créditos foram desconsideradas, com a reapuração dos valores devidos com base unicamente nos valores das subvenções recebidas e não oferecidas à tributação. Vide, anexas, as planilhas denominadas “RECOMPOSIÇÃO DA APURAÇÃO E UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS - COFINS” e “APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE COFINS A PAGAR”, elaboradas para os anos-calendário de 2015 e 2016.

Diante do que foi narrado, resta razão ao contribuinte, devendo ser desconsiderados os lançamentos que foram formalizados no tocante a créditos de aquisições de combustíveis, de acordo com a nova planilha formalizada pela fiscalização na diligência realizada.

(...)

O agravamento da multa de ofício (do percentual de 75 % para 150 %) deve estar sustentado em elementos que não deixem dúvidas da ocorrência de fraude e de dolo. O contribuinte aduz que a Nota Técnica ANEEL nº 544/2006 trataria apenas

do pagamento de encargo referente à CCC pelos distribuidores de energia elétrica, mas não das aquisições de combustíveis para geração de energia elétrica.

Em que pese o não oferecimento de receitas tributáveis para algumas competências, tal fato por si só não autoriza a qualificação da multa de ofício, como determina a Súmula nº 14 do CARF, a seguir reproduzida:

“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Dessa forma, entende-se não haver provas suficientes para que estivesse caracterizada uma das hipóteses de fraude, conluio e sonegação, o que afasta o agravamento da multa de ofício do patamar de 150 %, devendo ser aplicado para o caso o percentual de 75 %.

Em sua contestação, o contribuinte alega um tópico preliminar relativamente à decadência dos períodos de apuração de janeiro a agosto de 2015. Deixamos para analisar junto ao último tópico da defesa referente à aplicação de multa qualificada, devido a direta relação entre ambas as situações.

O contribuinte discorda da alegação de dolo, fraude ou simulação que levou a multa qualificada e conseqüentemente a contagem de prazo com base no art. 173 do CTN. Aduz que haveria apenas uma acusação genérica nesse sentido e carente de fundamentação. Entende que haveria inexistência de fraude diante da transparência das informações prestadas e da ausência de ocultação de dados de sua parte. Argumenta que não lhe foram solicitados esclarecimentos adicionais no procedimento fiscal. Requer o cálculo da multa para o patamar ordinário de 75 %.

Explicando melhor a questão da decadência, a fiscalização qualificou a multa de ofício aplicada ao contribuinte pela omissão das receitas de subvenção em seus registros contábeis. Tal qualificação da multa sobre tais receitas altera a aplicação do § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional, para o prazo determinado no art. 173 desse mesmo dispositivo legal.

Em se mantendo a qualificação da multa o aplicável seria o art. 173 com contagem do tempo para decadência a partir do 1º dia do exercício seguinte aos períodos de apuração, e, dessa forma, não haveria decadência das competências de janeiro a agosto de 2015.

Como já comentado anteriormente, afastou-se o agravamento da multa de ofício por falta de elementos suficientes que indicassem a ocorrência de fraude, conluio e sonegação, o que sujeitaria no caso a aplicação do § 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional.

A ciência dos Autos de Infração foi dada ao contribuinte em setembro de 2020, fazendo com que todos os períodos de apuração anteriores a 5 anos dessa data estivessem decaídos, ou seja, mais precisamente as competências de agosto de 2015 para trás.

Dessa forma, dá se razão aos pontos levantados na peça de defesa da existência de decadência para os períodos de apuração de janeiro a agosto de 2015.

Portanto, nego provimento ao Recurso de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Como já relatado, diante dos argumentos apresentados pela Recorrente, essa Turma Julgadora decidiu por baixar o processo em diligência, nos termos da Resolução CARF nº 3102-000.361, de 19 de junho de 2024, determinando o retorno dos autos à unidade de origem, a fim de que fosse esclarecido se as receitas de subvenção foram declaradas pela Recorrente na EFD Contribuições sob outras rubricas que porventura não contivessem nomenclatura condizente com a sua natureza, o que implica na necessária análise conjunta do registro F100 e do registro C600, considerando-se notadamente as receitas sujeitas à tributação, identificadas pelo CST 01.

Em atendimento à Resolução CARF nº 3102-000.361, de 19 de junho de 2024, foi apresentado um novo Relatório Fiscal de Diligência que traz novas apurações, sendo exonerada a grande parte do crédito tributário exigido.

Ao se manifestar acerca do resultado dessa segunda diligência, a Recorrente afirma terem sido acatados os seus argumentos pela diligência, mas entende que o lançamento tributário merece ser integralmente cancelado. Veja-se o seguinte trecho da manifestação apresentada pela Recorrente:

10. O relatório fiscal apresenta, como resultado da diligência, uma planilha contemplando informações sobre o “valor exonerado na 2ª diligência” e o “valor mantido na 2ª diligência”. Apesar de não apresentar uma resposta objetiva sobre a tributação da Subvenção CDE, a autoridade lançadora nitidamente acatou os argumentos da Manifestante. Tanto é assim que determinou o cancelamento substancial das exigências fiscais, conforme se observa abaixo:

(...)

13. Para tanto, é preciso recuperar as explicações apresentadas pela Manifestante: como visto, **em certos meses, a EFD-Contribuições não indicava rubrica específica nos registros C600 (receitas com venda de energia) e F100 (outras receitas) para tratar da subvenção CDE. Isso levou a autoridade lançadora, no momento da lavratura do auto de infração, a entender que as receitas correspondentes não foram tributadas por PIS e COFINS.**

14. No entanto, isso se deve ao fato de **erro sistêmico ter gerado divergências na importação de informações do sistema interno da Manifestante** para o preenchimento da EFD-Contribuições. Em outras palavras, o valor importado para o registro C600 não correspondia às receitas com venda de energia refletidas na contabilidade (e, portanto, na sua ECD).

15. Em razão disso, a Manifestante não poderia informar todas as outras receitas registradas em sua contabilidade no registro F100. Caso procedesse dessa forma, o somatório do registro C600 com o registro F100 distinto das receitas registradas contabilmente. A solução foi preencher o registro F100 de forma consolidada, lançado a diferença entre o montante indevido informado no registro C600 e o total de receitas que deveriam ser submetidas à tributação.

16. A tabela abaixo, preparada como exemplo para o mês de setembro de 2015 e já apresentada na impugnação e no recurso voluntário, ilustra numericamente esse procedimento:

	Informações do faturamento – conforme EFD-Contribuições	Informações do faturamento – conforme sistemas internos
	486.567.475,60 (registro C600)	472.097.259,02 ("faturamento")
	124.504.667,35 (registro F100)	138.974.883,93 ("outras receitas")
Total de receitas oferecidas à tributação (set/2015)	611.072.142,95	611.072.142,95

17. **Apesar do erro de preenchimento**, o procedimento adotado assegura que o somatório do registro C600 com o registro F100 corresponde ao total das receitas contabilizadas pela Manifestante que são passíveis de tributação pelo PIS e COFINS.

Como as receitas contabilizadas tributáveis compreendem a Subvenção CDE (o que é confirmado pela memória de cálculo da apuração), a Manifestante demonstrou que houve tributação desses valores.

18. Para confirmar essas alegações, a autoridade lançadora determinou a realização de cruzamentos entre as planilhas apresentadas pela Manifestante (memória de cálculo da apuração de PIS e COFINS) e os registros da ECD. Pretendia-se, basicamente, confirmar que as planilhas apresentadas tinham fundamento nos registros contábeis da Manifestante.

19. Nesse sentido, a autoridade lançadora afirma que adotou as informações de PIS e de COFINS devidas declaradas na EFD-Contribuições. Por inferência, a autoridade lançadora então calculou a base de cálculo correspondente, adotada para apurar o valor desses tributos. Em seguida, o relatório descreve que essa "base de cálculo inferida" seria comparada com as receitas contábeis observadas na ECD, conforma é possível confirmar no trecho abaixo:

"Tendo em vista a manifestação da diligenciada no sentido de que, em virtude das alterações ocorridas nos seus sistemas internos, não havia possibilidade de vincular todos os valores declarados em EFD-C com as respectivas contas contábeis – fato constatado durante o procedimento –, as novas apurações partiram dos valores das contribuições declaradas em

EFD-C para, por inferência, se chegar à base de cálculo dessas contribuições, comparando-a, por fim, com as receitas tributáveis contabilizadas.”

20. **De modo geral, esse é um procedimento análogo àquele proposto pela Manifestante: comparar o somatório dos registros C600 e F100 (base de cálculo de PIS e COFINS) com as receitas contabilizadas passíveis de tributação.** A finalidade dessa comparação é clara: demonstrar que a Subvenção CDE, devidamente individualizada na ECD, também estava refletida na EFD-Contribuições, atestando o seu oferecimento à tributação. Essa finalidade específica é justificada pelo escopo definido para a acusação fiscal: falta de tributação a Subvenção CDE.

21. Aqui reside o **ponto fundamental para a resolução da controvérsia**: por questão matemática, está demonstrado que a base de cálculo de PIS e COFINS informada pela Manifestante na EFD-Contribuições compreende os valores declarados na ECD nas contas relativas à Subvenção CDE.

22. É o que se constata nas planilhas “01- RECEITAS SUJEITAS AO PIS-COFINS - INFORMAÇÕES DA PJ - AC 2015.xlsx” e “02- RECEITAS SUJEITAS AO PIS-COFINS - INFORMAÇÕES DA PJ - AC 2016.xlsx”, apresentadas pela Manifestante durante a diligência, acatadas pela autoridade lançadora e incorporadas ao relatório fiscal. (...)

23. Com essa constatação, seria esperado que a autoridade lançadora reconhecesse a improcedência integral das exigências fiscais, cancelando os montantes residuais da autuação. Afinal, a discussão remanescente neste processo envolve exclusivamente a tributação da Subvenção CDE.

24. No entanto, ao adotar esse procedimento, a autoridade lançadora não se limitou a responder a pergunta que motivou a diligência determinada por este E.

CARF: a Subvenção CDE foi tributada pelo PIS e COFINS? A resposta positiva – demonstrada durante a diligência – conduziria, necessariamente, ao cancelamento integral das exigências fiscais correspondentes.

25. Apesar de reconhecer o pleito da Manifestante, a autoridade lançadora foi além, refazendo as bases do trabalho fiscal. Deixando de lado a questão específica envolvendo a Subvenção CDE, a autoridade lançadora fez uma comparação global entre a base de cálculo de PIS e COFINS informada na EFD-Contribuições e o total de receitas contábeis registradas na ECD.

26. A pequena divergência apurada nessa comparação, embora não guarde relação com a tributação da Subvenção CDE, levou a autoridade lançadora a indicar a manutenção de parte das exigências fiscais (ganhando destaque os meses de fevereiro, abril e novembro de 2016, conforme será detalhado adiante).

27. Todavia, a comparação entre EFD-Contribuições e ECD deve cumprir, nos autos deste processo, a uma única finalidade: verificar se a Subvenção CDE

compôs a base de cálculo do PIS e da COFINS. A resposta alcançada durante a diligência é positiva: houve tributação da Subvenção CDE em todos os períodos.

28. No entanto, se dessa comparação for constatado que outras receitas registradas na ECD não foram oferecidas à tributação na EFD-Contribuições, não há possibilidade de modificação da acusação fiscal ora discutida. Isso porque o artigo 146 do CTN impede modificações retroativas quanto aos critérios jurídicos que orientam o lançamento tributário.

29. No presente caso, estando demonstrando que a Subvenção CDE foi tributada, eventual constatação de que outras receitas não compuseram a base de cálculo de PIS e COFINS não pode ser discutida nos autos destes processos. Em outras palavras: o que importa ao presente caso é a demonstração documental de que a acusação fiscal original – especificamente voltada para a Subvenção CDE – não está correta. E, quanto a isso, não há dúvida: a Manifestante tributou a Subvenção CDE para fins de PIS e COFINS.

30. Diante disso, embora a autoridade lançadora caminhe acertadamente em determinar o cancelamento substancial das exigências fiscais, este E. CARF deve ir além, reconhecendo que todas as exigências de PIS e COFINS sobre a Subvenção CDE são improcedentes, já que as respectivas receitas foram integralmente tributadas. Com isso, portanto, deve haver o cancelamento integral das exigências fiscais remanescentes. (g.n.)

Entendo que não assiste razão à Recorrente neste aspecto.

Primeiramente, é de se destacar que a Recorrente reconhece expressamente a ocorrência de erro no preenchimento das obrigações acessórias de sua parte. Veja-se o seguinte trecho extraído do Recurso Voluntário (e, como visto acima, ratificado em sua última manifestação):

35. Como mencionado, a autoridade lançadora sustentou que as receitas de subvenção não foram informadas no Registro F100 da EFD-Contribuições relativo a alguns períodos de apuração. Assim, concluiu haver “omissão de receitas”.

36. Na impugnação, foi demonstrado que essas receitas foram submetidas à tributação, tendo havido apenas erro no preenchimento das obrigações acessórias. Como se verá, **as receitas foram informadas na EFD-Contribuições a partir de inclusão realizada tanto no Registro F100 como no Registro C600, sob denominações que não remetem, de imediato, às receitas de subvenção questionadas pela fiscalização**. Ainda assim, é inquestionável que tais receitas foram, sim, tributadas. (g.n.)

Em sua última manifestação, a Recorrente também reconhece que o referenciado erro no preenchimento é que acarretou a lavratura do auto de infração.

Em homenagem ao princípio da verdade material, o erro no preenchimento informado pela Recorrente pode ser superado, **desde que inequivocamente comprovado**, razão pela qual entendo que só podem ser acatados os valores que a diligência fiscal efetivamente

conseguiu apurar como levados à tributação pela Contribuição para o PIS e COFINS, não assistindo razão à Recorrente em suas considerações acerca do resultado da diligência neste tocante, assim como não se vislumbra a ocorrência de “*modificações retroativas quanto aos critérios jurídicos que orientam o lançamento tributário*”, como pretende a Recorrente, mencionando o artigo 146 do CTN.

Neste ponto, cumpre ressaltar que o trecho acima transcrito do Relatório Fiscal de Diligência esclarece que a metodologia adotada, para, por inferência, se chegar à conclusão da diligência, decorre justamente do fato de que a própria Recorrente reconhece a impossibilidade de vincular todos os valores declarados em EFD-C com as respectivas contas contábeis.

A própria Recorrente também afirma que a metodologia adotada “*é um procedimento análogo àquele proposto pela Manifestante: comparar o somatório dos registros C600 e F100 (base de cálculo de PIS e COFINS) com as receitas contabilizadas passíveis de tributação. A finalidade dessa comparação é clara: demonstrar que a Subvenção CDE, devidamente individualizada na ECD, também estava refletida na EFD-Contribuições, atestando o seu oferecimento à tributação.*”

Por outro lado, entendo que assiste razão à Recorrente no que se refere à **decadência**, uma vez que o acórdão recorrido já reconheceu a sua ocorrência em relação aos créditos tributários constituídos para o período compreendido entre janeiro e agosto de 2015, conforme trecho abaixo reproduzido:

Em sua contestação, o contribuinte alega um tópico preliminar relativamente à **decadência dos períodos de apuração de janeiro a agosto de 2015**. Deixamos para analisar junto ao último tópico da defesa referente à **aplicação de multa qualificada**, devido a direta relação entre ambas as situações.

O contribuinte discorda da alegação de dolo, fraude ou simulação que levou a multa qualificada e consequentemente a contagem de prazo com base no art. 173 do CTN. Aduz que haveria apenas uma acusação genérica nesse sentido e carente de fundamentação. Entende que haveria inexistência de fraude diante da transparência das informações prestadas e da ausência de ocultação de dados de sua parte. Argumenta que não lhe foram solicitados esclarecimentos adicionais no procedimento fiscal. Requer o cálculo da multa para o patamar ordinário de 75 %.

Explicando melhor a questão da decadência, a fiscalização qualificou a multa de ofício aplicada ao contribuinte pela omissão das receitas de subvenção em seus registros contábeis. Tal qualificação da multa sobre tais receitas altera a aplicação do § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional, para o prazo determinado no art. 173 desse mesmo dispositivo legal.

Em se mantendo a qualificação da multa o aplicável seria o art. 173 com contagem do tempo para decadência a partir do 1º dia do exercício seguinte aos períodos de apuração, e, dessa forma, não haveria decadência das competências de janeiro a agosto de 2015.

Como já comentado anteriormente, afastou-se o agravamento da multa de ofício por falta de elementos suficientes que indicassem a ocorrência de fraude, conluio e sonegação, o que sujeitaria no caso a aplicação do § 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional.

A ciência dos Autos de Infração foi dada ao contribuinte em setembro de 2020, **fazendo com que todos os períodos de apuração anteriores a 5 anos dessa data estivessem decaídos**, ou seja, mais precisamente as competências de agosto de 2015 para trás.

Dessa forma, **dá se razão aos pontos levantados na peça de defesa da existência de decadência para os períodos de apuração de janeiro a agosto de 2015.**” (g.n.)

Considerando que no presente voto foi negado provimento ao Recurso de Ofício, mantendo-se o reconhecimento da ocorrência da decadência em relação aos períodos de apuração de janeiro a agosto de 2015, entendo que somente podem ser exigidos os valores remanescentes apurados no resultado da diligência determinada por esta Turma Julgadora, constantes da coluna “Valor Mantido Após 2ª Diligência” na planilha do Relatório Fiscal de Diligência (abaixo reproduzida), em relação aos meses de fevereiro, abril e novembro de 2016 (únicas exigências mantidas após a diligência que não foram atingidas pela decadência):

6) RESULTADO DA DILIGÊNCIA:

Mês	Valor Mantido Após 1ª Diligência	Valor Exonerado na 2ª Diligência	Valor Mantido Após 2ª Diligência
jan-15	1.317.627,53	1.317.627,53	0,00
fev-15	1.339.492,20	1.252.306,13	87.186,07
mar-15	1.243.028,36	1.208.882,92	34.145,44
abr-15	0,00	0,00	0,00
mai-15	1.151.937,94	1.151.937,94	0,00
jun-15	1.165.660,07	-153.731,92	1.319.391,99
jul-15	1.253.290,49	1.201.108,51	52.181,98
ago-15	1.505.822,88	1.505.822,88	0,00
set-15	1.524.400,33	1.524.400,33	0,00
out-15	1.576.763,55	1.576.763,55	0,00
nov-15	1.577.269,21	1.577.269,21	0,00
dez-15	1.591.158,73	1.591.158,73	0,00
jan-16	1.514.877,19	1.514.877,19	0,00
fev-16	1.513.264,03	1.355.369,53	157.894,50
mar-16	0,00	0,00	0,00
abr-16	1.455.901,87	1.446.781,14	9.120,73
mai-16	0,00	0,00	0,00
jun-16	0,00	0,00	0,00
jul-16	0,00	0,00	0,00
ago-16	0,00	0,00	0,00
set-16	0,00	0,00	0,00
out-16	0,00	0,00	0,00
nov-16	1.023.983,97	1.020.010,65	3.973,32
dez-16	0,01	0,00	0,01
Totais	20.754.478,36	19.090.584,32	1.663.894,04

Portanto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a cobrança de quaisquer valores referentes aos períodos de apuração entre janeiro a agosto de 2015, uma vez que já foi expressamente reconhecida a decadência em relação a estes períodos pelo acórdão proferido pela DRJ, bem como acatar o resultado da diligência determinada através de Resolução desta Turma Colegiada do CARF, em relação aos períodos de apuração a partir de setembro de 2015, mantendo-se a cobrança dos “valores mantidos após 2ª diligência”

para os meses de fevereiro/2016, abril/2016 e novembro/2016, conforme indicado na planilha constante do Relatório Fiscal de Diligência.

Conclusão

Pelo exposto, conheço dos Recursos de Ofício e Voluntário, nego provimento ao Recurso de Ofício e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para: (i) afastar a cobrança de quaisquer valores referentes aos períodos de apuração entre janeiro a agosto de 2015, uma vez que já foi expressamente reconhecida a decadência em relação a estes períodos pelo acórdão proferido pela DRJ; e (ii) acatar o resultado da diligência determinada através de Resolução desta Turma Colegiada do CARF, em relação aos períodos de apuração a partir de setembro de 2015, mantendo-se a cobrança dos “valores mantidos após 2ª diligência” para os meses de fevereiro/2016, abril/2016 e novembro/2016, conforme indicado na planilha constante do Relatório Fiscal de Diligência.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães