



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720791/2019-31
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-011.575 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2023
Recorrentes AMAZONAS ENERGIA S.A
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2015 a 31/12/2016

EMPRESAS GERADORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES DA CONTA DE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS

Os valores relativos à Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) repassados a título de subsídio às geradoras de energia elétrica que se utilizam de usinas termelétricas, cujo objetivo é a compensação do alto custo decorrente do consumo de combustíveis fósseis, integram a base de cálculo da contribuição social.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2015 a 31/12/2016

EMPRESAS GERADORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES DA CONTA DE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS

Os valores relativos à Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) repassados a título de subsídio às geradoras de energia elétrica que se utilizam de usinas termelétricas, cujo objetivo é a compensação do alto custo decorrente do consumo de combustíveis fósseis, integram a base de cálculo da contribuição social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins – Redatora *Ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Relatório

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Redatora *ad hoc*.

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão n 01-37.159, proferido pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ/BEL que decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedentes em parte os argumentos apresentados na impugnação, devendo, no entanto, ser **cancelados** em sua totalidade os débitos constituídos nos autos de infração em função da cobertura de créditos existente.

No mérito, trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a empresa acima identificada, em que foram lançados créditos tributários de PIS/Pasep e Cofins, nos valores respectivos de R\$ 192.604.857,50 e R\$ 898.717.551,15, estando incluídos as contribuições, multas proporcionais e juros de mora calculados até março de 2019.

Segundo a descrição dos fatos, onde são relatados os procedimentos adotados pela Autoridade Fiscal, os lançamentos tiveram a seguinte motivação:

As insuficiências de recolhimentos de PIS e COFINS ora lançadas decorreram da não inclusão nas respectivas bases de cálculos mensais dos valores das receitas auferidas com reembolsos CCC, nos valores totais anuais de R\$ 4.165.664.687,95 (em 2014), de R\$ 3.605.583.807,55 (em 2015) e de R\$ 3.513.758.171,74 (em 2016), valores esses escriturados a crédito da conta 615.0111.98.00050 (Recuperação de Despesa CCC), bem como das receitas financeiras auferidas nos meses de julho/15 a dezembro/16, nos valores totais anuais de R\$ 536.548.465,71 (em 2015) e de R\$ 1.246.873.034,26 (em 2016), conforme os débitos mensais apurados e informados nas seis planilhas anexas Demonstrativo do PIS/Faturamento Recolhido a Menor nos Anos 2014, 2015 e 2016, e Demonstrativo da COFINS Recolhida Menor nos Anos 2014, 2015 e 2016, tendo sido reconhecido os saldos das bases de cálculos credoras de PIS e de COFINS anteriores a janeiro/14, sendo os saldos credores em 31-12-13 de R\$ 72.641.883,42 e de R\$ 334.602.453,68, respectivamente.

Refeitos os cálculos foram apurados saldos credores nos períodos de apuração de 2014 e janeiro de 2015, sendo lançados os saldos devedores a partir de então, conforme planilhas de fls. 383/385 (Cofins) e 398/400 (PIS/Pasep).

Cientificada em 01.04.2019, a interessada apresentou, tempestivamente, em 27.04.2019, impugnação (fls. 418/527):

- a) Em preliminar, faz registro da evolução histórica e normativa da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC), ressaltando que somente gera energia elétrica por meio de usinas térmicas porque a legislação determina que o Fundo Setorial CDE/CCC assumirá os gastos, estando errada a Fiscalização ao considerar o ressarcimento desses gastos com geração em auferimento de receita operacional, ignorando a legislação federal que determinou que os mesmos fossem rateados para os consumidores do Sistema Interligado Nacional;
- b) Aponta erro na apuração das bases de cálculo, tendo sido inseridas receitas isentas juntamente com as receitas tributadas relativas às vendas fora da Zona Franca de Manaus, levando à redução dos créditos da empresa e anulando o benefício fiscal;
- c) Lembra que a manutenção dos créditos, mesmo vinculados às receitas isentas, é direito garantido pela Lei nº 11.033, de 2014, art. 17;
- d) Reclama da inexistência no auto ou nas planilhas de qualquer demonstração dos valores apurados em relação às receitas financeiras e muito menos da apuração de quaisquer dos valores que se julgam devidos, ressaltando que as contribuições incidentes sobre tais receitas devem ser apuradas em separado das demais, aplicando-se o disposto no Decreto nº 8.426/2015, com redação dada pelo Decreto nº 8.451/2015, que estabelece as alíquotas para o PIS/Pasep e para a Cofins nos percentuais de 0,65% e 4%, respectivamente. Requer a nulidade dos lançamentos por haver vício de motivação nos autos;
- e) No mérito, tece comentários acerca do tratamento contábil do reembolso CCC com a finalidade de comprovar que não se tratam de receitas, entendendo também haver ficado demonstrado que a aquisição do combustível e o seu consumo não afetam o resultado e o estoque da empresa;
- f) Indica a inclusão equivocada das receitas de venda para a ZFM nas bases de cálculo das contribuições e a utilização dos créditos da empresa para compensar esse valor a maior cobrado, procurando demonstrar o erro do cálculo;
- g) Aponta outros erros no cálculo das planilhas elaboradas pela fiscalização nos meses de julho/2015 a dezembro/2016 e em junho de 2014, este último referente ao percentual de participação do consumo de energia na ZFM diferente daquele informado na Carta CTA-DFC 039/2018, de 12/12/2018, que foi entregue durante o processo de fiscalização. No caso, foi considerado o percentual de 85,5338% quando o correto seria 83,5338%.

h) Ao final, requer a procedência de seus argumentos.

Ao analisar a impugnação, a r. DRJ prolatou acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2015 a 31/12/2016

EMPRESAS GERADORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES DA CONTA DE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS

Os valores relativos à Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) repassados a título de subsídio às geradoras de energia elétrica que se utilizam de usinas termelétricas, cujo objetivo é a compensação do alto custo decorrente do consumo de combustíveis fósseis, integram a base de cálculo da contribuição social.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2015 a 31/12/2016

EMPRESAS GERADORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES DA CONTA DE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS

Os valores relativos à Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) repassados a título de subsídio às geradoras de energia elétrica que se utilizam de usinas termelétricas, cujo objetivo é a compensação do alto custo decorrente do consumo de combustíveis fósseis, integram a base de cálculo da contribuição social.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado

A Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que reitera as razões de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Redatora *ad hoc*.

O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade.

A recorrente, em suas alegações respeitantes à Conta de Consumo de Combustíveis (CCC), ressalta que somente gera energia elétrica por meio de usinas térmicas porque a legislação determina que o Fundo Setorial CDE/CCC assumirá os gastos, estando equivocada a Fiscalização ao considerar o ressarcimento desses gastos com geração de receita operacional, ignorando a legislação federal que determinou que fossem rateados para os consumidores do Sistema Interligado Nacional.

No mais, acerca do tratamento contábil do reembolso CCC com a finalidade de comprovar que não se tratam de receitas, entendendo também haver ficado demonstrado que a aquisição do combustível e o seu consumo não afetam o resultado e o estoque da empresa.

A Recorrente alega que os valores recebidos na CCC não são receitas, mas reembolso de parte das despesas com combustíveis das empresas geradoras de energia elétrica em usinas térmicas. No mérito não cabe razão a Recorrente.

Sobre este ponto assim se manifestou a decisão recorrida:

7. A CCC foi instituída pelo inciso III do artigo 13 da Lei nº 5.899, de 5 de julho de 1973, assim dispondo:

"Art. 13. A coordenação operacional, que se refere o artigo anterior, terá por objetivo principal o uso racional das instalações geradoras e de transmissão existentes e que vierem a existir nos sistemas interligados das Regiões Sudeste e Sul, assegurando ainda:

[...]

III- que os ônus e vantagens decorrentes do consumo dos combustíveis fósseis, para atender às necessidades dos sistemas interligados ou por imposição de interesse nacional, sejam rateados entre todas as empresas concessionárias daqueles sistemas, de acordo com critérios que serão estabelecidos pelo Poder Executivo."

8. Consta-se, assim, que foi criado um mecanismo de equalização de custos destinado a viabilizar as operadoras termelétricas, possibilitando uniformização de preços aos consumidores finais por intermédio de uma sistemática de rateio entre as concessionárias do sistema, com o subsequente repasse às concessionárias termelétricas, destinado à compensação do custo superior incorrido em razão do consumo de combustíveis fósseis.

9. A Lei nº 8.631/1993, ao dispor acerca da fixação dos níveis das tarifas para o serviço público de energia elétrica, assinala que:

"Art. 1º Os níveis das tarifas de fornecimento de energia elétrica a serem cobradas de consumidores finais serão propostos pelo concessionário, ao Poder Concedente, que os homologará, observado o disposto nesta Lei.

[...]

§3º No custo do serviço mencionado no parágrafo anterior, além dos custos específicos dos concessionários públicos e privados, serão obrigatoriamente incluídos os valores relativos aos preços de energia elétrica comprada aos concessionários supridores, inclusive o transporte da energia gerada pela ITAIPU BINACIONAL, os relativos às quotas anuais da Reserva Global de Reversão - RGR, ao rateio do custo de combustíveis e às compensações financeiras pela utilização de recursos hídricos devidos por usinas próprias."

10. Por seu turno, o Decreto nº 774/1993 (atualmente revogado pelo Decreto nº 9.022, de 2017), em regulamentação à Lei nº 8.631/1993, dispõe que:

"Art. 22. O rateio do custo de consumo de combustíveis abrangerá a totalidade dos concessionários distribuidores e será feito através da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC), a qual será desdobrada em três subcontas distintas que se constituirão em reservas financeiras para cobertura do custo daqueles combustíveis .

Parágrafo único. As subcontas de que trata o caput deste artigo são nominadas e caracterizadas como:

[...]

c) CCC dos Sistemas Isolados (CCC-ISOL) destinada a cobrir os custos de combustíveis da geração térmica constantes dos Planos de Operação dos sistemas isolados e terá como contribuintes todos os concessionários do País que atendam a consumidores finais.

[...]

Art. 25. O reembolso mensal das despesas com a aquisição de combustíveis será efetuado aos concessionários, pela Eletrobrás, a débito da CCC respectiva." (grifou-se)

11. Como se pode inferir do contexto normativo, os valores relativos à CCC têm por finalidade “subsidiar” a geração de energia elétrica com o uso de combustíveis fósseis, buscando compensar os custos elevados da geração termelétrica. Nesse sentido, mostra-se indubitável seu caráter de “receita” do empreendimento, e não de “reembolso de custos”, como quer defender o contribuinte. E isso porque, no caso da recuperação de custos, a caracterização como tal depende, em regra, de uma operação posterior entre os dois entes que efetuaram a operação negocial anterior. Em outras palavras: para a caracterização da recuperação de um custo anteriormente sofrido, deve haver uma operação posterior, entre os mesmos dois entes, que represente um estorno daquilo que havia sido previamente negociado.

12. E não é isso que aqui se tem. No presente caso a Eletrobrás, gestora da CCC, transfere para a empresa geradora de energia elétrica os valores destinados à aquisição de combustíveis junto às empresas fornecedoras desses combustíveis. Ou seja, não há tecnicamente recuperação de custos, pois a operação entre a empresa geradora e a empresa fornecedora de combustíveis permanece inalterada; o que ocorre é que a Eletrobrás, um terceiro naquela relação negocial, com recursos do CCC e nos termos da lei, repassa o valor para a adquirente dos combustíveis. Em suma, na prática está sendo destinado à Impugnante, através da conta CCC, parcela do valor que deveria ser cobrado dos consumidores da energia gerada pelas termelétricas, de valor mais elevado, constituindo clara receita sujeita à incidência das contribuições.

O entendimento do juízo de primeira instância está em harmonia com o entendimento deste órgão de julgamento, ou seja, de considerar os valores recebidos relativos à Conta de Consumo de Combustíveis (CCC), como compondo a base de cálculo do PIS. Cito, por todos o Acórdão n.º 3201004.844, cuja ementa transcrevo:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 30/09/2004

EMPRESAS GERADORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES RECEBIDOS DA CONTA DE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS (CCC). BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO E RECEITA.

Os valores relativos à Conta de Consumo de Combustíveis (CCC), recebidos pelas empresas geradoras de energia elétrica por meio de usinas termelétricas e destinados à compensação do custo incorrido em razão do consumo de combustíveis fósseis, constituem subvenções que integram a receita daquelas empresas, compondo a base de cálculo do PIS e da Cofins.

RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. RECEITA OPERACIONAL. TRIBUTÁVEL.

No caso das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das contribuições para o PIS e da Cofins, os valores decorrentes de recuperações de despesas possuem natureza de receita operacional e sofrem a incidência dessas contribuições, nos termos dos art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003.

CORREÇÃO MONETÁRIA. CONTRATO PREDETERMINADO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO.

O reajuste de preço se efetuado nas condições descritas no artigo 27 da Lei nº 9.069/95 independentemente do índice utilizado não descaracteriza a condição de preço predeterminado do contrato e, consequentemente, a sua manutenção no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/98. Não consta na legislação impedimento à utilização do IGPM.

Como se verificam os valores recebidos através da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) constituem receitas, pois servem para subsidiar a geração de energia elétrica efetuada mediante o uso de combustíveis fósseis. Com efeito, as recuperações de despesas constituem receitas operacionais, conforme determina o inciso III do art. 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, base legal do inciso II do art. 392 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR/1999), a seguir transcrito, e, como tal, inserem-se no campo de incidência do PIS e da COFINS:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II o resultado auferido nas operações de conta alheia;

III as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;”

IV As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Ante o exposto, conheço do Recurso para negar-lhe provimento.

No que tange ao Recurso de Ofício, intimada do Acórdão de Impugnação, a PGFN não apresentou novas razões, de sorte que proponho a manutenção do acórdão recorrido por seus próprios fundamentos, nos termos do §3º do art. 57 do RICARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I -verificação do quórum regimental;

II-deliberação sobre matéria de expediente; e

III-relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Para tanto, transcrevo as razões de decidir do acórdão recorrido:

14. Assim, está fora da discussão a não incidência das contribuições sobre as receitas de vendas para a ZFM, já admitida pela Fiscalização, tendo a empresa contestado o não aproveitamento dos créditos correspondentes a essas vendas e apontado erros no cálculo das contribuições devidas.

15. No que se refere aos créditos, vê-se que a Fiscalização também não questiona a apuração dos mesmos, tendo utilizados nos seus cálculos o valor indicado pela empresa. A diferença se dá no aproveitamento dos mesmos, tendo a Autoridade admitido a utilização apenas dos créditos proporcionais às receitas tributadas. Ou seja, não foram aproveitados os créditos vinculados às vendas sem incidência para dentro da ZFM.

16. Assim prescreve o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004:

"Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações" (grifou-se)

17. Esta regra claramente permite que os créditos regularmente apurados sejam mantidos mesmo quando a receita decorrente da operação posterior não esteja sujeita ao pagamento das contribuições. Assim, no caso presente, em que não há questionamento referente aos créditos apurados, é permitido o aproveitamento desses créditos ainda que as vendas posteriores não estejam sujeitas à incidência das contribuições, tal qual ocorre com a energia comercializada para contribuintes de dentro da ZFM, estando correta a Impugnante no seu questionamento.

18. Quanto ao cálculo, de fato, como exemplificado pela empresa no item 3 da impugnação, foram indevidamente aplicadas as alíquotas das contribuições sobre a totalidade das receitas, com posterior dedução dos créditos e aproveitamento do saldo apenas no percentual correspondente às vendas para fora da ZFM. Na verdade, o correto seria aplicar as alíquotas somente sobre a parcela de vendas para fora da área de exceção, visto que o restante não está sujeito à incidência das contribuições, sendo deduzidos em seguida os créditos totais com base no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, acima transcrito, nos moldes feitos pela empresa nos anexos das fls. 601/609.

19. A Impugnante apontou também erros nos cálculos nos meses de julho/2015 a dez/2016, quando as alíquotas aplicadas sobre a totalidade das receitas (método que se entende ser incorreto) resulta em valores maiores. Realmente, refazendo-se as contas para os períodos, foram constatados os citados equívocos de cálculo em alguns dos meses apontados, os quais devem ser corrigidos.

20. Outro erro apontado refere-se ao percentual de participação do consumo de energia na Zona Franca de Manaus em junho/2014, diferente daquele informado na Carta CTA-DFC 039/2018, de 12/12/2018, que foi entregue durante o processo de fiscalização, tendo sido considerado o percentual de 85,5338% quando o correto seria 83,5338%. Considerando que foram utilizados nos lançamentos os percentuais informados na referida Carta, deverá ser corrigido o equívoco.

21. A Impugnante, nos anexos das fls. 601/609 já citados, elaborou o cálculo do PIS/Pasep e da Cofins devidos nos mesmos moldes e partindo dos mesmos valores utilizados pela Fiscalização nos autos de infração (com a correção do percentual de junho/2014), inclusive com a inclusão dos ditos reembolsos da Conta de Consumo de Combustíveis – CCC como receitas sujeitas à incidência das contribuições, utilizando o

método de cálculo considerado como correto no presente julgamento (aplicação das alíquotas apenas sobre as receitas sujeitas à incidência e dedução dos créditos totais). Dessa forma, coube tão somente a verificação por amostragem da validade dos cálculos elaborados nas referidas planilhas.

22. Verificando os cálculos feitos, constatou-se que realmente resta saldo credor em todos os períodos, tendo em vista os saldos credores acumulados, cabendo destacar que a apuração partiu do saldo credor de meses anteriores a janeiro de 2014 no valor de R\$ 334.602.453,68, também utilizado pela Fiscalização em suas planilhas. A única ressalva a ser feita nas planilhas da Impugnante refere-se à novembro de 2015, quando não houve receita tributável, tendo a planilha adotado uma base de cálculo negativa de R\$ 12.096.504,76 e calculado créditos adicionais inexistentes de R\$ 919.334,36 (Cofins) e R\$ 199.592,33 (PIS/Pasep). Dessa forma, tais valores devem ser deduzidos dos saldos credores de todos os períodos seguintes até dezembro/2016.

23. Independentemente dessa inconsistência observada tem-se que, em função dos saldos credores acumulados, inexistem débitos a serem pagos nos períodos de apuração fiscalizados, devendo apenas ser observada a correção dos saldos credores acima citados para os períodos seguintes.

A expressão reembolso, no entanto, e os métodos e critérios contábeis e determinações da ANEEL induzem o contribuinte a acreditar que

Ante todo o exposto, CONHEÇO ambos os Recursos para negar-lhes provimento, mantendo a decisão recorrida em sua integralidade.

Foi como votou o relator original.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Redatora *ad hoc*.