



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720480/2023-26
ACÓRDÃO	3201-012.201 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DIAMANTE GERACAO DE ENERGIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA. REPASSES DA ELETROBRÁS. CCC. CDE. SUBVENÇÕES. BASE DE CÁLCULO.

Os repasses efetuados pela Eletrobrás, por meio da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) e da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), às concessionárias do serviço de energia elétrica configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação e devem integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetida.

CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. RELEVÂNCIA PELA SINGULARIDADE DO SETOR

No regime da não-cumulatividade da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, vinculados ao processo produtivo ou prestação do serviço.

NORMAS. ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN. EXCLUSÃO DA MULTA, DOS JUROS DE MORA E DA CORREÇÃO MONETÁRIA. INAPLICÁVEL.

As normas a que se refere o parágrafo único do art. 100 do CTN são normas complementares de caráter tributário, e não qualquer norma publicada por qualquer órgão da administração. A observância a normas publicadas pela ANEEL, que tratam de critérios técnicos aplicáveis nas questões envolvidas na área de atuação daquele órgão, não tem o condão de afastar a multa, os juros de mora e a correção monetária devidos em razão dos tributos lançados pela Fiscalização.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para manter a exigência dos acréscimos legais, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Relatora) e Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que davam provimento, (ii) pelo voto de qualidade, para manter a glosa de créditos referentes a seguros, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Relatora), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que davam provimento, e, (iii) por unanimidade de votos, para manter o restante da apuração fiscal. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcelo Enk de Aguiar – Redator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/09 que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve em parte o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“O presente processo tem por objeto impugnação apresentada em face dos autos de infração de fls. 1463 a 1487, por meio dos quais foi constituído crédito tributário da Contribuição para o PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins referentes aos meses de 01/2019 a 12/2020, além das multas de ofício e dos juros de mora calculados até 06/2023.

O crédito tributário lançado perfaz o montante de R\$ 277.894.919,35, conforme valores abaixo discriminados (códigos de receita: 6656 – PIS não cumulativo; 5477 – Cofins não cumulativa):

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	5477	114.200.660,33
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2023)		28.472.407,49
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		85.650.495,17
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		228.323.562,99

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	6656	24.794.127,57
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2023)		6.181.633,20
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		18.595.595,59
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		49.571.356,36

Os autos de infração foram lavrados com base no Relatório Fiscal de fls. 1364 a 1460, documento que detalha as irregularidades detectadas, cujo conteúdo está sintetizado a seguir.

1) Insuficiência de recolhimento – reembolsos Eletrobrás A fiscalização detectou que o contribuinte não ofereceu à tributação as receitas auferidas com reembolsos efetuados pela Eletrobrás, por meio das contas CCC/CDE, pelo consumo de combustíveis fósseis na geração de energia termelétrica, reembolsos estes que são considerados subvenções de custeio.

O órgão atuante explica que, a fim de evitar o simples repasse, aos consumidores finais de energia elétrica, do custo adicional dos combustíveis fósseis na geração de energia termelétrica, a legislação brasileira criou um mecanismo de equalização dos custos, por meio de uma sistemática de rateio entre as concessionárias.

Tal rateio é feito por meio da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) e da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE).

A CDE consiste em um fundo pelo qual circulam recursos oriundos, dentre outras fontes, das quotas anuais pagas por todos os agentes que comercializem energia com consumidor, quotas essas que são inseridas nas tarifas de energia elétrica e constituem um encargo a ser pago pelos consumidores finais.

Com relação à conta CCC, a Lei nº 12.111/2009 determina que, do custo apurado, a conta reembolsa a diferença em relação ao custo médio da potência e energia comercializadas nº Ambiente de Contratação Regulada (ACR) do Sistema Interligado Nacional (SIN). A receita da CCC é proveniente do recolhimento de cotas pelas empresas distribuidoras, permissionárias e transmissoras de todo o país.

A fiscalização esclarece que a natureza dessas contas é de receita, e não de recuperação de despesas. Ademais, entende que resta claro o caráter de subvenção governamental, pois parte dos recursos transitam pelo orçamento geral da União.

Em outro ponto, a fiscalização argumenta que a pessoa jurídica Engie Brasil Energia, antiga controladora da Diamante, é parte em diversos processos administrativos, com decisões já proferidas pelo CARF, nas quais o Conselho considerou que os valores relativos à CCC e à CDE são receitas e integram a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nesse contexto, a fiscalização apresenta excertos de julgado do CARF, aqui parcialmente transcrito (grifos do original):

Ainda que a ANEEL defina tais valores como “reembolsos de despesas”, essa titulação administrativa, de alcance restrito à área técnica regulada, qual seja, a geração e a distribuição de energia elétrica, não se sobrepõe aos fatos geradores tributários definidos na legislação de regência que dispõe sobre as hipóteses de incidência da contribuição, estas amparadas nos dispositivos constitucionais que definem a competência tributária da União para instituir contribuição social sobre o faturamento e as receitas auferidas pelos contribuintes elegidos pelo legislador constituinte.

(...)

Os valores repassados às geradoras de energia elétrica de áreas isoladas vão compor o conjunto de ingressos que se agrupam sob a denominação genérica de “receita”. Não se trata, como quer fazer crer o Recorrente, em “reembolso de despesas”, pois, conforme já salientado pelo relator a quo, nesses casos, tem-se a recuperação de valor dispendido no passado, tendo-se em conta suas dimensões qualitativa e quantitativa, estornando-se um valor, em sua exata medida, que havia sido contabilizado como custo ou despesa e que depois veio a ser revertido.

Os custos e as despesas decorrem da geração de energia elétrica nas localidades em que disponibilizada, em que se relacionam o prestador do serviço e os usuários da região. Os repasses das contas CCC e CDE, por seu turno, decorrem da lei e têm seu dimensionamento definido, não com base em valores exatos dos dispêndios efetivamente realizados, mas de fórmulas que possibilitam, com base em previsões, a equalização pretendida entre as geradoras de áreas isoladas e as demais instaladas no território nacional.

Nos casos de subsídios, os valores repassados não correspondem exatamente aos custos incorridos, podendo superá-los, ser coincidentes com eles ou, ainda, ser inferiores, assim como ocorre com o faturamento, que pode suplantar em muito o total de dispêndios, do que resultarão os lucros, ou ser inferior às despesas, casos em que se configurarão os prejuízos.

A fiscalização também cita a Solução de Consulta Interna COSIT nº 4, de 23/03/2017, a qual assenta que:

Os repasses efetuados pela Eletrobrás, através da CDE, às concessionárias do serviço de distribuição de energia elétrica, configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação, e devem integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetida.

Após, a fiscalização apresenta conceitos doutrinários e legais acerca das subvenções, para concluir que os reembolsos recebidos pelo contribuinte, por meio das contas CCC/CDE, têm características claras de subvenção para custeio, pois são recursos que foram repassados com a finalidade de auxiliar nas despesas, visando promover a competitividade da energia elétrica produzida.

Nesse diapasão, a fiscalização pontua que a Solução de Consulta Cosit nº 336, de 12 de dezembro de 2014, definiu que as subvenções para custeio devem compor a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Por fim, a autoridade autuante afirma que a legislação tributária estabelece que a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, com as exceções previstas em Lei.

A fiscalização cita também a Solução de Consulta nº 290 – COSIT, por meio da qual a RFB determina que a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS apuradas “no regime não cumulativo incide sobre a receita relativa ao ressarcimento de dispêndios decorrentes de investimentos efetuados em razão de compromissos assumidos na prestação de serviços, mesmo que devam ser ressarcidas por terceiros por determinação contratual, por falta de amparo legal à sua exclusão”.

A fiscalização obteve os valores relativos aos reembolsos dos custos com combustíveis, a serem lançados como receitas integrantes das bases de cálculo das Contribuições, por meio da ECD.

2) Créditos indevidos – despesas com seguros A fiscalização apurou que o contribuinte descontou créditos relativos a despesas com seguros, inserindo tais dispêndios na rubrica “Outras operações com direito a crédito” da EFDContribuições.

Após esclarecimentos prestados por parte do contribuinte, a fiscalização verificou que foram vários tipos de seguros contratados, com diversos bens segurados,

dentre eles, veículos, prédios, máquinas, mercadorias, seguros de responsabilidade civil etc.

Acerca deste tema, a fiscalização assevera que a ANEEL, Agência que regula o setor elétrico brasileiro, impõe que as concessionárias contratem seguros para zelar pela integridade dos bens vinculados à concessão. Ou seja, não é todo o tipo de seguro que a ANEEL impõe à concessionária, restringindo-se aos seguros que cubram eventuais danos causados aos bens vinculados à concessão, ou seja, seguros contra danos materiais a estes bens. Nessa esteira, a fiscalização detectou que o contribuinte contratou outros tipos de seguros, que não estão ao abrigo da obrigatoriedade imposta pela ANEEL, e por isso, não admitem a tomada de crédito de PIS/COFINS.

A fiscalização aponta que as despesas com seguros não atendem ao critério de essencialidade, dentro da acepção trazida pelo Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, pois sua ausência não impede a produção, tampouco causa redução drástica na qualidade do produto.

Quanto ao critério de relevância, a fiscalização afirma que os seguros em geral não integram o processo produtivo por sua singularidade na cadeia, o que também afasta a qualificação como insumo de um dispêndio com seguro, restando apenas a possibilidade de atendimento ao critério de relevância por imposição legal.

As seguintes inconformidades foram detectadas na tomada de créditos das despesas com seguros:

a) Inclusão do IOF na base de cálculo A fiscalização excluiu, do valor da base de cálculo, os valores relativos ao IOF dos seguros, pois, embora o IOF seja um custo para o tomador do seguro, a seguradora não insere em suas bases de cálculo o IOF destacado nas apólices. Portanto, trata-se de valores não tributados na operação anterior (pela seguradora), o que impede a tomada de crédito desta parcela (IOF destacado) pela tomadora do seguro.

b) Natureza dos seguros A fiscalização glosou integralmente os dispêndios com seguros contratados junto à Mitsui, Liberty, Axa e Tokio, por não atendimento aos requisitos de essencialidade ou relevância.

No tocante aos seguros contratados junto à Mapfre, foram glosados apenas parte dos valores que se referem a cobertura de lucros cessantes.

Da Impugnação O contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração e apresentou Impugnação tempestiva (fls. 1495 a 1543) contendo os argumentos a seguir sintetizados.

1) Interpretação conforme a finalidade, interesse público e consequências para a coletividade Inicialmente, a impugnante alega que a tributação dos valores recebidos da CDE acarretaria elevação do custo de energia, aumento das tarifas,

perda de competitividade, redução de oferta e comprometimento da segurança energética do país e redução da diversidade da matriz energética.

Nesse diapasão, entende que o julgador deve considerar tais efeitos para a tomada de decisão.

2) Exigência de PIS/Cofins sobre o ressarcimento de custos com compra de carvão nacional A impugnante apresenta duas razões para a improcedência do entendimento expressado pela fiscalização: a inoccorrência do fato gerador das Contribuições e a inexistência de receita.

No primeiro ponto, a impugnante alega que, de acordo com a Constituição Federal, o fato gerador do PIS/Cofins é apenas a receita auferida no exercício da sua atividade empresarial típica.

Nesse contexto, afirma que os valores referentes ao ressarcimento de custos com compra de combustíveis fósseis não são valores decorrentes da atividade empresarial típica da impugnante, que consiste, conforme o Contrato Social, na geração e comercialização de energia elétrica.

Assim, a impugnante entende que a causa, o fundamento, a finalidade e as partes envolvidas no ressarcimento de custos com a compra de combustíveis fósseis são totalmente distintas da causa, do fundamento, da finalidade e das partes envolvidas nas operações relativas à geração e comercialização de energia elétrica, pois os recursos são recebidos para que seja possível gerar e comercializar, e não em razão da geração e comercialização.

Por fim, sustenta que há entendimento do STF no sentido de que os ingressos financeiros pagos por razões estranhas ou secundárias ao desenvolvimento da atividade empresarial típica não devem compor as bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Quanto ao segundo ponto levantado (inexistência de receita), a impugnante alega que a natureza jurídica dos valores não é de subvenção para custeio e que a tributação viola o conceito de receita, tal qual fixado pela lei e aplicado pelos Tribunais Superiores.

Afirma que a Lei nº 10.438/2002 utilizado o termo “cobertura de custo” para se referir ao reembolso dos dispêndios com compra de carvão.

Ainda, sustenta que não há liberdade econômica para que se escolha comprar ou não o carvão nacional, havendo uma quantidade mínima de combustível a ser adquirida; todos os recursos da CDE são destinados às indústrias carboníferas; se houver indisponibilidade de recursos da CDE, a impugnante não é responsável por atrasos nos pagamentos aos fornecedores de carvão;

entre outras características as quais, segundo a impugnante, demonstram que os valores recebidos pela Impugnante da CDE apenas transitam pelo seu patrimônio, visto que devem ser imediatamente transferidos às indústrias carboníferas, e que a Impugnante não tem qualquer ingerência sobre eles.

Ademais, a impugnante assevera que nenhum dos requisitos de subvenção para custeio previstos no Parecer Normativo CST nº 112/1978 estão presentes: os valores recebidos não são auxílio econômico estatal, não servem para custeio de despesas gerais da empresa e não estão vinculados aos objetivos sociais da impugnante.

Além disso, a impugnante afirma que não estão presentes os requisitos para a caracterização de receita: não há ingresso de elemento novo, não há ingresso financeiro de elemento positivo e não há ingresso de elemento que se incorpora ao patrimônio do contribuinte sem reservas, condições ou correspondência no passivo.

Apresenta jurisprudência acerca do tema.

Por fim, subsidiariamente, solicita que, ainda que se entenda pela incidência das Contribuições, sejam afastados juros e multa, pois o não oferecimento à tributação dos valores recebidos da Conta de Desenvolvimento Energético – CDE ocorreu em razão da estrita observância das determinações da ANEEL, devendo ser protegida a confiança depositada pela Impugnante em tais atos.

Entende a impugnante que a ANEEL promoveu modificações no procedimento de contabilização e determinou, por meio de seu Manual de Contabilidade, e no exercício de seu poder regulamentar, a sistemática adotada pelo contribuinte, sendo que o descumprimento constitui infração regulatória.

Alega que resta comprovada a boa-fé.

Cita o art. 100 do CTN

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

3) Créditos sobre as despesas com seguros

Em primeiro lugar, a impugnante alega que o critério de relevância do gasto com seguros é aplicável porque a legislação que regulamenta o setor de energia elétrica obriga a contratação de cobertura para a operação de geração de energia elétrica como um todo, não se restringindo aos “bens vinculados à concessão”.

Cita Resoluções da ANEEL contendo obrigações regulamentares a que a Impugnante está sujeita por realizar a atividade de geração de energia elétrica, dentre as quais destaca-se o necessário “zelo” e “manutenção”, em “perfeitas condições” de toda a estrutura da operação, com vistas a “assegurar a continuidade, regularidade, a eficiência e a segurança na exploração”, “inclusive contratando as Apólices de Seguro adequadas”.

A impugnante conclui que a imposição legal que obriga a Impugnante à contratação de seguros para proteção de sua operação é ampla e genérica, determinando a cobertura de toda a operação de prestação de serviço público essencial.

Após, a impugnante afirma que a geração de energia elétrica é atividade complexa, com extensa e profunda responsabilidade, sendo que a impugnante assume um conjunto de obrigações e responsabilidades de risco que tornam a contratação de seguros imperiosa à própria prestação desse serviço público de caráter essencial.

Nessa linha, a impugnante alega que a análise detida das coberturas securitárias contratadas demonstra que essas despesas cumprem o requisito de relevância pela singularidade do setor para fins de direito ao crédito de PIS/COFINS, conforme determina o STJ.

Por fim, quanto à glosa do IOF incidente nessas operações, a impugnante sustenta que o entendimento da fiscalização está equivocado por duas razões:

a) A não-cumulatividade do PIS/Cofins respeita a sistemática de base contra base, de modo que as contribuições possuem tanto uma base de cálculo para incidência quanto uma destinada a determinar exclusivamente o montante dos créditos.

Nesse contexto, afirma que não há previsão legal para que sejam descontados, do valor do insumo, os tributos incidentes;

b) o valor do crédito deve ser calculado com base no valor total do insumo, sendo irrelevante a incidência do tributo na etapa anterior

A decisão recorrida julgou procedente em parte a Impugnação e conforme ementa do Acórdão nº 109-021.264 apresenta o seguinte resultado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA. REPASSES DA ELETROBRÁS. CCC. CDE. SUBVENÇÕES. BASE DE CÁLCULO.

Os repasses efetuados pela Eletrobrás, por meio da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) e da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), às concessionárias do serviço de energia elétrica configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação e devem integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetida.

CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, aplicase o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos

critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA. REPASSES DA ELETROBRÁS. CCC. CDE. SUBVENÇÕES. BASE DE CÁLCULO.

Os repasses efetuados pela Eletrobrás, por meio da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) e da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), às concessionárias do serviço de energia elétrica configuram-se como subvenções correntes para custeio ou operação e devem integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetida.

CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB

No regime da não-cumulatividade da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Os órgãos de julgamento administrativo estão obrigados a cumprir as disposições da legislação tributária vigente e o entendimento da RFB expresso em atos normativos, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO.

No caso de lançamento de ofício, são devidos juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), e multa de ofício, por expressa previsão legal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduz os argumentos apresentados em sede de impugnação. Em síntese alega nulidade da decisão recorrida, defende a ilegalidade da exigência de PIS/COFINS sobre o ressarcimento de custos com compra de carvão nacional, bem como, a ilegalidade da glosa dos créditos de PIS/COFINS sobre as despesas com seguros.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

1. Dos fatos

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/09 que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve em parte o crédito tributário.

2. Preliminar

Aduz a Recorrente nulidade da decisão recorrida por não considerar fundamentado o acórdão recorrido, pois ao seu entender, a decisão limitou-se a indicar a Solução de Consulta Interna nº. 4/2017, sem explicar sua relação com a causa, sem identificar seus fundamentos determinantes e sem justificar de que modo tal entendimento seria suficiente, por si só, para afastar todos os argumentos trazidos pela Recorrente em sua impugnação.

Contudo, razão não lhe assiste, uma vez que o Acórdão recorrido foi devidamente fundamentado, atendendo aos requisitos legais previstos no Decreto nº 70.235/72, que regula os procedimentos relativos ao processo administrativo fiscal.

De acordo com o art. 59 do referido Decreto, a nulidade da decisão só se configura em casos excepcionais e em relação ao caso em apreço, não há qualquer irregularidade que enseje a nulidade da decisão. A autoridade administrativa exerceu seu poder de maneira legítima e dentro dos limites legais, respeitando os princípios do contraditório e da ampla defesa, que foram observados durante toda a tramitação do processo.

Como dito linhas acima, frisa-se pela relevância, a decisão em questão foi suficientemente fundamentada, com base nos elementos probatórios e nas disposições legais aplicáveis ao caso, não havendo que se falar em cerceamento de defesa. Todos os atos

administrativos que precederam a decisão final foram devidamente comunicados às partes, que tiveram a oportunidade de se manifestar, não havendo, portanto, qualquer afronta aos direitos da Recorrente.

Ademais, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585) - o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

A mera inconformidade com o resultado da decisão não configura, por si só, motivo para nulidade, sendo necessário que se comprove efetivamente a existência de algum vício que prejudique o regular andamento do processo administrativo. Neste sentido, não se vislumbra qualquer ilegalidade ou erro no julgamento da autoridade administrativa que, corretamente, aplicou as disposições legais e regulamentares pertinentes.

Dessa forma rejeito a alegação de nulidade da decisão por vício de fundamentação.

3. Mérito

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito da discussão travada nos autos, importa destacar o que estabelece a legislação de regência das contribuições para o PIS e para a COFINS no que concerne a composição da base de cálculo, tal como, dispêndios que podem ser descontados a título de insumos.

Pois bem, estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês 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 de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 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 - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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;

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 participações societárias, 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 no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

XIII - relativas ao valor do ICMS que tenha incidido sobre a operação. (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

(...)

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

(...)

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. 2º da Lei no 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de

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 participações societárias, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

VII - 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 no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

VIII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (Vide Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

XIII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

XIV - relativas ao valor do ICMS que tenha incidido sobre a operação. (Incluído pela Lei nº 14.592, de 2023)

(...)

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

(...)

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. 2º da Lei no 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(destaques e grifos não constam do original)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Dito isto, a luz das normas supracitadas passa-se a análise das alegações apresentadas pela Recorrente:

3.1 A ilegalidade da exigência de PIS/COFINS sobre os valores controvertidos

Aduz a Recorrente serem os valores por ela recebidos da conta CDE “cobertura de custos” pela aquisição de combustíveis em quantidade mínima e valor máximo, exatamente tal como determinado e planejado pela ANEEL e CCEE, a respeito de que não tem poder de escolha ou ingerência. Defende que sendo essa natureza jurídica tais valores, ser evidente que, ao contrário do que afirmado na decisão recorrida, não devem ser incluídos na base de cálculo do PIS/COFINS, pelas seguintes razões: (i) incoerência do fato gerador de PIS/COFINS - os valores recebidos pela recorrente não decorrem do exercício de sua atividade empresarial; (ii) inexistência de receita para fins de PIS/COFINS – os valores recebidos pela recorrente não reúnem as características de receita bruta e (iii) os valores recebidos pela recorrente não são “subvenção para custeio.

Pois bem, como já destacado acima, na estrita redação das leis, o fato gerador das contribuições para o PIS e para a COFINS é o faturamento mensal, entendido este como sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Destaque-se que receita, primeiramente, denota um elemento patrimonial, ou seja, revela, sem dúvida, um acréscimo ao ativo da pessoa jurídica. Quando tal acréscimo advém da venda de produtos ou prestação dos serviços trata-se de faturamento, que é espécie do gênero receita relacionado à atividade específica de determinada empresa.

Ao lado do faturamento, outros ingressos de recursos remuneram as empresas, como os royalties pela cessão de direitos, ou aluguéis, as receitas financeiras, entre outras, que não se relacionam especificamente à venda ou prestação de um serviço. Nota-se, desta maneira, que o faturamento equivale à equação elaborada pela empresa para que os recursos de venda cubram os seus custos e lhes permitam obter o lucro julgado adequado – remuneram a atividade operacional das empresas. Ao passo que a receita equivale ao faturamento e a qualquer outro acréscimo patrimonial que remunera a empresa.

Resta nítido, com o acima, que o fato gerador do PIS e da COFINS deve envolver um ingresso ou potencial ingresso de recursos para a empresa, que a remunera pelo empenho de seus recursos nas atividades operacionais (i.e., faturamento), ou a remunera pela perda ou

indisponibilidade de um direito (do dinheiro, em uma aplicação financeira, de um imóvel, no aluguel ou de um direito imaterial com os royalties, etc.).

Nesse sentido pode-se dizer que a receita tributável pelo PIS/COFINS apresenta as seguintes características: é ingresso de recursos, ou seja, uma entrada positiva de recursos; remunera a empresa pelo empenho de materiais, mão de obra, conhecimento, etc., utilizados para vender produtos/serviços (caso do faturamento propriamente dito); ou remunera a empresa pela indisponibilidade de um direito (caso dos royalties, da receita financeira e do aluguel); representa um potencial de aumentar o ativo da empresa.

A CDE, criada pela Lei nº 10.438/2002 e gerida pela Eletrobrás (até maio de 2017, quando passou a ser gerida pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE), é destinada à promoção de desenvolvimento energético dos estados, a projetos de universalização dos serviços de energia elétrica, ao programa de subvenção aos consumidores de baixa renda e à expansão da malha de gás natural. Os recursos desse fundo são também utilizados para garantir a competitividade da energia produzida a partir de fontes alternativas (eólica, pequenas hidrelétricas e biomassa) e do carvão mineral.

Conforme o Parecer Normativo CST nº. 112/1978, “(...) Subvenção para Custeio é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas.” E, como bem destacado pelo Recorrente, de acordo com o Superior Tribunal de Justiça, “se a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, se está diante de ‘subvenção para custeio’”.

A diferença principal entre as qualificações “subvenção para custeio” e “reembolso de custo” diz respeito ao sujeito a quem a legislação atribui o ônus do custo incorrido. No caso de subvenções para custeio, o auxílio financeiro é concedido ao próprio contribuinte para fazer frente às despesas correntes de sua operação. No caso de reembolso de custos, não há concessão de auxílio financeiro ao contribuinte, mas sim recomposição do seu patrimônio em razão de antecipação de custo de terceiro.

A Solução de Consulta COSIT nº 336, de 12 de dezembro de 2014, já definiu que as subvenções para custeio devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS:

31. Além das exclusões da base de cálculo previstas no § 3º do art. 1º das duas Leis, o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 e o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, relacionam exhaustivamente as receitas não sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Como se vê, no que tange às subvenções, apenas as de investimento constituem-se em exclusão da base de cálculo das contribuições, conforme nova redação do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nova redação do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambas dadas pela Lei nº 12.973, de 2014. Entretanto, como já visto anteriormente, a subvenção ora discutida não se enquadra na modalidade investimento. Portanto, não há previsão legal para se excluir das bases de cálculo

das duas contribuições as receitas auferidas sob a forma da subvenção ora analisada.

Dito isto, é possível concluir que os valores recebidos da conta CDE, correspondem a recursos recebidos pela Recorrente a título de subvenção para custeio, ou seja, representam um ingresso, para custear a aquisição de combustíveis fósseis utilizados como insumos em suas usinas termelétricas, cuja natureza é de receita e não recuperação de despesas, em que pese a alteração da forma de contabilização efetuada no manual de contabilidade do setor elétrico promovida pela Aneel (tópico que abordaremos adiante).

Portanto deve compor a base de cálculo do Pis e da COFINS.

As diversas decisões proferidas pelo CARF seguem a mesma linha de argumentação, ou seja, de que os recursos repassados à empresa pela CCC/CDE, a título de subsídio às usinas que utilizam combustíveis fósseis na geração de energia elétrica, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, por apresentarem natureza de receita. Abaixo reproduzimos algumas ementas:

Número do processo: 10980.726947/2018-49

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Tue Dec 17 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Thu Jan 09 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. NECESSIDADE.

A declaração de nulidade de um auto de infração pressupõe a demonstração de prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, condição essa que não se perfaz quando o sujeito passivo demonstra o conhecimento pleno da matéria sob exame, bem como a infração que lhe fora imputada.

CONTABILIDADE. AUDITORIA FISCAL. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

As contas e os lançamentos contábeis, enquanto objeto de auditoria fiscal, bem como as regras contábeis constantes de manuais ou de outras publicações afins, servem de supedâneo às atividades da Fiscalização, mas não interferem na definição dos seus efeitos tributários.

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO E RECEITAS. CONTAS CCC E CDE. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

Como bem destacado pela Recorrente, as razões que levaram a ANEEL a modificar o procedimento de contabilização foram expostas pelas Notas Técnicas ANEEL nº. 115 e nº. 116/2006 (fls. 1914-1941), a saber:

37. No Plano de Contas do Serviço Público de Energia Elétrica (imediatamente anterior ao atual Manual de Contabilidade), aprovado pelo Decreto nº 95.246, de 17/11/1967, a CCC era contabilizada como uma Recuperação de Despesa, em conta de Resultado do Grupo 61 – Redito Operacional, Subgrupo: 615- (-) Despesa, Conta – Código: 615.75 Título: (-) Recuperação de Despesas, que tinha a seguinte Função:

Destina-se a contabilização das recuperações de despesa efetuada em função da operação, conservação administração do Serviço Público de Energia Elétrica.

Incluirá, também, a contabilização da contrapartida do débito à conta especial de despesas 615.35 "Combustível para Produção de Energia Elétrica – CCC" (subconta apropriada), referente ao combustível fóssil adquirido e consumido por conta da CCC (grifo nosso)

38. Por todo o exposto, verifica-se que o recurso da CCC transita da distribuidora para a Eletrobrás e finalmente para a geradora com o objetivo de dar cobertura à despesa efetuada com o combustível (despesa reembolsada, conforme prevê o Decreto nº 774/93), que por determinação legal setorial cabe à concessionária de geração efetuar a compra junto às indústrias. Todavia, esse bem não lhe pertence (o estoque de combustível). A gestão é de competência da Eletrobrás. O próprio contrato de compra estabelece essa responsabilidade à Eletrobrás (interveniante anuente) e isenta a geradora de quaisquer ônus decorrentes da aquisição dessa matéria-prima.

41. Diante dos fatos elencados, ao nosso ver, esse recurso configura-se tão somente como um reembolso de despesa e não como uma receita para a empresa geradora, o que é ratificado pelo próprio tratamento dado pelo Decreto nº 774/93.

42. Os pronunciamentos acima descritos convergem para esse entendimento, uma vez que as receitas pressupõem benefícios econômicos, gerados pela empresa e que promovem variações no seu patrimônio líquido. A maioria dos pronunciamentos citados alerta para a situação de trânsito de valores na empresa e que não representam necessariamente "Receitas", mas tão somente transações de terceiros, necessárias ou acessórias às atividades operacionais.

Tais modificações foram integradas ao regramento contábil do setor de energia e constam no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica vigente à época dos fatos (2015) (fl. 2.561-3.329), que foi aprovado pela Resolução Normativa ANEEL nº. 605/2014 (fls. 3330-3332).

A orientação constante nesse documento também deixava claro que os valores recebidos da conta CDE pelas empresas geradoras de energia deveriam ser tratados contabilmente como "Recuperação de Despesas", não devendo transitar por contas de resultado, conforme evidenciam as seguintes passagens (p. 492 do Manual):

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA - ANEEL
MANUAL DE CONTABILIDADE DO SETOR ELÉTRICO

Técnica de funcionamento:	7.2.217 Recuperação de despesas
Sistema: III – Resultado	Subsistema: 6 - Resultado antes da contribuição social e o imposto de renda
Grupo:	61 - Resultado das atividades
Conta código:	6105.X.15
Título	(-) Recuperação de despesas

Função

Destina-se à contabilização da recuperação de despesas efetuadas em função do Serviço Público de Energia Elétrica, bem como dos gastos com combustíveis reembolsados pela Eletrobras - CDE e da sobra de inventário de estoque.

Terá saldo sempre credor, no qual indicará o total das recuperações supracitadas, no exercício, inerente ao Sistema de resultado.

Técnica de funcionamento

Credita-se:

- pela recuperação de gastos, em contrapartida às contas adequadas do grupo 1119 – Outros Ativos Circulantes;
- pela recuperação das despesas, em contrapartida a débito da conta adequada nas subcontas 1X19.1.10 - Créditos a receber - Aquisição de combustíveis por conta da CDE (subcontas apropriadas);
- Pela recuperação das despesas, com custo elevado na compra de energia em contrapartida a débito nas subcontas da conta adequada nas subcontas 1119.99 - Créditos a receber - Outros;
- mensalmente, pelo consumo próprio de energia elétrica, em contrapartida a débito na subconta 6105.X.19.02 - Gastos diversos – Consumo Próprio de Energia;
- mensalmente na subconta, no que se trata dos ajustes do saldo de estoque em função da sobra de inventário, sendo a contrapartida na subconta 1107 - Almoxarifado operacional (subconta apropriada);
- pelos combustíveis adquiridos e consumidos por conta da CDE, reembolsados pela Eletrobras.

Debita-se:

- no encerramento do exercício, por transferência, a crédito do subgrupo 6105 - (-) Gastos operacionais, do saldo devedor acumulado no exercício.

Dessa forma, considerando que a ANEEL promoveu modificações no procedimento de contabilização dessas parcelas; essas modificações foram aprovadas no exercício da sua competência regulamentar; o novo procedimento de contabilização foi integrado ao Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica; o cumprimento do novo procedimento de contabilização é indispensável para que se confira uniformidade e transparência na apresentação das demonstrações contábeis das empresas do setor elétrico; e o descumprimento das determinações constante nesses atos normativos é uma infração regulatória passível de penalização, no caso concreto, é aplicável as disposições contidas do inciso I c/c parágrafo único do art. 100 do CTN, a saber:

Seção III

Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Destaque-se ainda, como bem apontado pela Recorrente em sede de recurso, que os "atos normativos emitidos pelas autoridades administrativas" devem ser entendidos como normas complementares ao sistema tributário, no que se refere ao reconhecimento da boa-fé e da confiança do contribuinte. O Código Tributário Nacional (CTN) utilizou uma expressão ampla, que se aplica a todos os atos normativos emitidos por qualquer autoridade administrativa. Ou seja, o CTN não limitou a aplicação da norma apenas aos atos das autoridades fiscais.

Dessa maneira, considerando que o comportamento adotado pela Recorrente relativamente à contabilização dos valores recebidos da conta CDE como "recuperação de despesas" e a consequente não-incidência do PIS/COFINS se deu em razão da observância de atos normativos emitidos por autoridade administrativa, devem ser excluídos do lançamento os juros e as multas e a correção.

3.2 Afastamento da glosa das despesas com a contratação de seguros

Em relação a glosa das despesas com a contratação de seguros, entendeu a DRJ não ser possível evidenciar a essencialidade ou a relevância das despesas. De acordo com a autoridade administrativa, sua subtração não resulta na impossibilidade ou na inutilidade do processo produtivo, não obsta a atividade da empresa nem acarreta perda substancial de qualidade. Defende que o teste de subtração não trata de toda e qualquer redução de qualidade. Para que seja considerado insumo, o bem ou serviço subtraído deve acarretar perda substancial de qualidade, quando aferida no produto final da empresa.

Já a Recorrente argumenta que a partir da análise correta do critério da relevância, seja pelo reconhecimento de imposição legal, seja pelo reconhecimento das singularidades do setor elétrico, em especial em se tratando do setor termelétrico, impõe-se reconhecer que a

contratação de seguros que permitam garantir a prestação de um serviço público essencial com eficiência e qualidade é relevante para a atividade desempenhada pela Recorrente.

Nesse sentido, depreende-se da análise dos autos, ter razão a Recorrente, pois em função dos compromissos assumidos com seus clientes, existe a obrigação contratual de fornecimento de energia elétrica de maneira contínua, tanto em termos de capacidade quanto de potência suficientes. Além disso, deve a mesma assumir eventuais prejuízos decorrentes da interrupção do serviço e contratar energia de terceiros para evitar qualquer falha na prestação do serviço.

Todos os custos resultantes de possíveis sinistros nas instalações da Recorrente estão cobertos pelos seguros contratados, garantindo os recursos necessários para a manutenção da prestação ininterrupta de energia elétrica, otimizando os custos relacionados à geração de energia e prevenindo impactos na comercialização do serviço e, conseqüentemente, no consumidor final.

Assim, de fato verifica-se da análise das coberturas securitárias por ela contratada a demonstração de que as despesas cumprem o requisito de relevância pela singularidade do setor para fins de direito ao crédito de PIS/COFINS, conforme determina o STJ.

Seguem resumidamente, os objetos das apólices dos seguros (fls. 3349-3645) contendo os destaques apontados em sede recursal:

(i) Transporte internacional – Mitsui Sumitomo (Apólices nº. 285143 e 285144) e Tokyo Marine (Apólice nº. 7463): seguro de transporte internacional relativo à importação de peças de reposição para os maquinários geradores de energia elétrica, o que engloba, por exemplo, a proteção de “todos os bens e/ou mercadorias inerentes ao ramo de atividade do Segurado, consistindo, principalmente de: peças de reposição para manutenção de usinas, hastes válvulas turbina e by pass, unidade hidráulica, peças para turbina, aparelho para medição, turbo sem costura, válvula de segurança, válvulas motorizadas de equalização, modernização sistema selagem, transmissores pressão digital, dessulfurizador e acionamento pneumático” (Apólice nº. 285143), estando, portanto, diretamente conectado à atividade empresarial da Recorrente;

(ii) Veículos utilizados no parque industrial – Liberty (Apólice nº. 31-25-858.298): veículos utilizados para locomoção com eficiência e segurança dos cerca de 350 (trezentos e cinquenta) funcionários diretos da Recorrente no Complexo Termoelétrico Jorge Lacerda (CTJL) durante sua jornada de trabalho na maior planta de energia termoelétrica da América Latina, composto por quatro usinas e sete geradores de energia, distribuídos em uma grande área no Município de Capivari de Baixo, SC, sendo imprescindível a utilização de veículos para locomoção nas dependências da Empresa;

(iii) Lucros cessantes – Mapfre (Apólices nº. 3733/0000168/96 e 3733/0000189/96): cobertura destinada a garantir os recursos necessários para a continuidade da prestação do serviço público essencial pela Recorrente na

eventualidade de sinistro que comprometa sua operação, inclusive com a contratação de energia de terceiro para satisfazer quantidade e potência contratadas pelos clientes da Recorrente; e

(iv) Responsabilidade civil geral – AXA (Apólice nº. XBS0005935LI8A): protege a Recorrente de condenações que venha a sofrer nas esferas cível e criminal relacionados com o exercício de sua atividade. Deve-se considerar que a geração de energia elétrica envolve materiais, substâncias e maquinário que representam risco à segurança de pessoas e do meio ambiente, de modo que a proteção da Recorrente por meio de seguros não é algo trivial, mas imprescindível para execução de sua atividade.

Portanto, as glosas devem ser revertidas.

Conclusão

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade, e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas à contratação de seguros e excluir dos lançamentos os juros de mora, a multa e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, redator designado.

O voto da Conselheira Relatora muito bem retrata os fatos e fundamenta o entendimento adotado. Entretanto, sobre dois pontos, restou vencido. A turma decidiu: (i) manter a exigência dos acréscimos legais; (ii) manter a glosa de créditos referentes a seguros.

Passa-se a apreciação:

3.1.2 Subsidiariamente - A indevida aplicação de penalidades, juros moratórios e atualização (art. 100, caput e § único, do CTN)¹

Defende a recorrente o afastamento da exigência fiscal com relação à imposição de penalidades, à cobrança de juros de mora e à atualização do valor monetário da base de cálculo dos tributos, uma vez que o não oferecimento à tributação dos valores recebidos da Conta de Desenvolvimento Energético – CDE ocorreu em razão da estrita observância das determinações da ANEEL, devendo ser protegida a confiança depositada pela contribuinte a tais atos.

¹ É mantida a numeração e título do voto da relatora.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, assim dispôs no seu art. 100, incs. I e II e parágrafo único:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I- os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II- as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

A competência para edição de atos administrativos cuja finalidade é viabilizar a execução da lei no âmbito da administração tributária é, normalmente, do sujeito ativo da obrigação tributária. Os atos administrativos incluem as instruções normativas e portarias, em especial, entre outros complementares destinados à regulação da atividade estatal de arrecadação e fiscalização tributária. Esses atos normativos têm por finalidade completar os institutos legais a que se reportam (lei, tratados e convenções internacionais, e decretos), naquilo que estejam a exigir tal espécie de providência, emitidos pela RFB ou autoridade superior vinculada hierarquicamente.

O Despacho ANEEL nº 657/2006, constante dos autos, que aprovou alterações no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, sobretudo no que diz respeito ao tratamento contábil conferido aos valores recebidos da conta CDE pelas empresas geradoras de energia, que deveriam passar contabilizar o recebimento como “Recuperação de Despesas”, não é ato vinculante ou norma administrativa tributária. No recurso, é demonstrado que o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica vigente à época dos fatos (2015) foi aprovado pela Resolução Normativa ANEEL nº. 605/2014, indicando a contabilização dos valores como recuperação de custos, não como receita.

A Agência Nacional de Energia Elétrica é responsável pela regulação dos aspectos técnicos e comerciais do serviço de transmissão e de distribuição de energia elétrica; estabelecimento das regras e procedimentos referentes à prestação do serviço de transmissão e de distribuição; supervisão do acesso aos sistemas e a conexão às instalações; regulação da operação do Sistema Interligado Nacional – SIN; entre outros. Assim, fornece e regula a atuação das empresas que atuam nos respectivos serviços de energia.

Porém, a competência para verificar o correto cumprimento da aplicação da legislação tributária federal, bem como a aplicação dos demais atos administrativos e judiciais

na seara tributária é da RFB e das autoridades tributárias federais nos exercícios de suas funções. Neste contexto, a tributação do PIS e da Cofins diz respeito, sim, à esfera de controle da RFB. Vale frisar que **os atos antes mencionados, da ANEEL, não possuem efeito vinculante e não constituem normas complementares da legislação tributária, por ausência de lei que lhes atribua eficácia normativa.**

O seguinte julgado do Carf pode ser citado em apoio ao entendimento:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 30/11/2013 a 31/12/2016

(...)

NORMAS SUFRAMA. ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN. EXCLUSÃO DA MULTA, DOS JUROS DE MORA E DA CORREÇÃO MONETÁRIA. INAPLICÁVEL.

As normas a que se refere o parágrafo único do art. 100 do CTN são normas complementares de caráter tributário, e não qualquer norma publicada por qualquer órgão da administração. A observância a normas publicadas pela SUFRAMA, que tratam de critérios técnicos aplicáveis nas questões envolvidas na área de atuação daquele órgão, não tem o condão de afastar a multa, os juros de mora e a correção monetária devidos em razão dos tributos lançados pela Fiscalização.

ART. 76, INCISO II, ALÍNEA "A" DA LEI N. 4.502/64. EXCLUSÃO DE PENALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 167.

O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades (Súmula CARF nº 167).

(Processo 10120.732241/2018-28; acórdão: 3402-012.346; sessão: 17/10/2024; 2ª Turma, 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

A penalidade, no caso, a multa, foi aplicada de conformidade com lei vigente, sendo de aplicação vinculada. Já os juros de mora objetivam corrigir crédito tributário não pago no vencimento e não se configuram penalidades (aplicação da Súmula CARF nº 05). Portanto, não cabe alteração no decidido pela DRJ.

3.2 Afastamento da glosa das despesas com a contratação de seguros

Veja-se o que apontou o TVF:

Cumprido de início salientar mais uma vez que a imposição legal da ANEEL para a contratação de seguros limita-se aos danos materiais que sinistros possam causar aos bens vinculados à concessão, basicamente às usinas de propriedade da FISCALIZADA.

Assim, parte dos dispêndios com seguros já foi concedida como crédito, no que atende ao requisito da relevância em conformidade com a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170 sob a sistemática dos recursos repetitivos, já comentada nessa decisão. Assim, em função da natureza do seguro, foram glosados da base R\$ 4.559.430,05, dos R\$ 19.850.598,43 utilizados.

A empresa sustenta que também o restante deveria ser convalidado, uma vez que há obrigação contratual de fornecimento de energia elétrica de maneira contínua, obrigando a empresa a assumir eventuais prejuízos decorrentes da interrupção do serviço e contratar energia de terceiros para evitar falhas.

Ocorre que os seguros obrigatórios já foram contemplados, inclusive o seguro prestado por JLT, que cobre danos materiais por atos de Violência Política e de Terrorismo.

Por exemplo, o seguro com a Liberty, conforme se apurou, contemplava veículos, inclusive do tipo veículos de passeio. Também glosados os seguros da Mitsui, que cobrem transporte nacional ou internacional. De resto, verifica-se cobertura para lucros cessantes ou para ações civis. Nesses casos, não há diferenças quanto a outras atividades comerciais, que não as das transportadoras. Não é caso de qualificar como insumos coberturas que cobrem ou diminuem o risco da atividade, assim como as que se afastam do processo produtivo. Como consabido, a decisão do STJ contemplou a abordagem intermediária de insumos para as contribuições não cumulativas. Se não é o conceito advindo da legislação do IPI, tampouco corresponde aos custos e despesas do IRPJ. Ou seja, não se referem a atividade empresarial como um todo, mas sim ao processo produtivo e à prestação do serviço.

Por fim, vale destacar as seguintes decisões do Carf:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. SEGURO

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

Assim, não é possível a apropriação de créditos da não cumulatividade, do PIS e da COFINS, sobre despesas de seguros, pois não se trata de dispêndio diretamente relacionado ao produtivo da recorrente.

(Processo 10980.924445/2011-41; acórdão: 3401-007.075; sessão: 19/11/2019; 1ª Turma, 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170/STJ, em sede de recurso repetitivo, veio confirmar a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do RICARF, tem aplicação obrigatória.

(...)

CONCEITO DE INSUMOS. DESPESA COM SEGUROS.

Por não atender aos critérios da essencialidade e da relevância na prestação de serviços de transporte, a cobertura de riscos sobre a mercadoria transportada não constitui insumo da atividade, de modo que a despesa com seguro não gera crédito na apuração não cumulativa da contribuição.

(Processo 19515.722846/2013-55; acórdão: 3201-011.281; sessão: 26/10/2023; 1ª Turma, 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Portanto, os seguros passíveis de creditamento já foram contemplados no trabalho fiscal. **Deve ser mantida a glosa dos demais seguros**, não existindo alteração a ser feita.

Assinado Digitalmente

Marcelo Enk de Aguiar