



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10425.720318/2015-68
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.727 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de julho de 2023
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente ENERGISA BORBOREMA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Jorge Luís Cabral, Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão de nº. 06-64.841, proferido pela 3ª Turma da DRJ/CTA (fls. 545/553), que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 520/541) apresentada pela contribuinte. O Despacho Decisório (fls. 478/484), apesar de reconhecer a existência de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, deixou de homologar parte das DCOMPs apresentadas.

Em suma, a contribuinte apresentou Dcomps para a compensação de direito creditório reconhecido no âmbito do Processo Judicial nº 2005.34.00.017018-3, decorrente de pagamentos indevidos de PIS e Cofins, com fundamento na inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das referidas contribuições, pelo art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, no período de fevereiro de 1999 até a vigência das Medidas Provisórias nºs 66/02 e 135/03.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.727 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10425.720318/2015-68

Com o intuito de analisar a exatidão das compensações efetuadas, a contribuinte foi intimada para apresentar planilha de composição do crédito, bem como os balancetes mensais relativos ao período em análise. A intimação foi atendida com a apresentação de planilha de composição das bases de cálculo às fls. 468 a 477 e com os balancetes mensais enviados em meio digital e anexados ao Dossiê Eletrônico n.º 10425.7203182015-68.

Ao analisar as compensações efetuadas, a autoridade fiscal de origem entendeu que, em observância ao que foi estabelecido na decisão judicial transitada em julgado, fazia-se necessário excluir da receita bruta a parcela correspondente às receitas financeiras auferidas pela pessoa jurídica. Para tanto, obteve o valor da receita bruta diretamente das Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIPJs e os valores das receitas financeiras dos respectivos balancetes. Reconstituiu-se, assim, a base de cálculo do PIS e da Cofins, de modo que apenas as receitas de vendas (receitas operacionais, *i.e.*) estivessem submetidas à incidência das contribuições em questão. Feito isso, aplicou as alíquotas correspondentes. Finalmente, para determinar o montante do crédito passível de recuperação, comparou o valor apurado com aquele informado em DCTF.

Para além do procedimento acima, a DRF limitou o crédito aos valores recolhidos, mediante DARF, pelo sujeito passivo. Isso porque, a decisão judicial proferida teria reconhecido que o indébito decorreria exclusivamente de “pagamentos” ou “valores recolhidos”, de modo que, para apuração das diferenças devidas, não poderiam ser considerados aqueles débitos que foram extintos por compensação em DCTF. Nessa linha, apesar de ambos extinguirem o crédito tributário, pagamento e compensação são institutos diferentes, não podendo a Administração ampliar o teor das decisões judiciais. Dessa forma, entendeu que o indébito somente seria formado pelas diferenças apuradas nos meses em que houve efetivo pagamento das contribuições.

Ao final, reconheceu o direito creditório em favor do contribuinte no montante de R\$ 543.241,99, deixando de homologar parte das DCOMPs apresentadas.

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade afirmando, em síntese, que:

- a compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário, estando os valores indevidamente quitados por compensação abarcados pela coisa julgada. A sentença teria se referido à extinção do crédito tributário, o que incluiria, portanto, quaisquer de suas modalidades;
- ao subtrair do valor confessado o montante apurado com base na decisão judicial transitada em julgado, excluindo da base de cálculo apenas as receitas financeiras, a autoridade fiscal incorreu em erro, uma vez que desconsiderou a necessária dedução de ativos regulatórios e de sua amortização, decorrente de Receita de Recomposição Tarifária – RTE, que compuseram as bases de cálculo das contribuições em períodos subsequentes;
- afirma que a própria RFB, em sede de Solução de Consulta, permitiu que a RTE fosse excluída da base de cálculo do PIS e da Cofins do ano calendário 2001, já que tais valores deveriam ser tributados à medida que efetivamente utilizados pelos clientes.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.727 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10425.720318/2015-68

A DRJ/CTA, contudo, julgou improcedente a referida Manifestação de Inconformidade, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 28/02/2004

COMPENSAÇÃO. AÇÃO JUDICIAL. COISA JULGADA.

A compensação de crédito reconhecido judicialmente deve obedecer aos comandos fixados na decisão transitada em julgado, sob pena de ofensa à coisa julgada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O referido Acórdão manteve integralmente o Despacho Decisório, com base nos seguintes argumentos:

- compensação e pagamento são institutos jurídicos diversos, que apesar de apresentarem como consequência a extinção do crédito tributário, possuem disciplinas jurídicas diferentes;
- inexistente previsão legal de restituição de compensação indevida ou ainda de compensação de compensação feita a maior;
- não pode a autoridade administrativa descumprir decisão judicial transitada em julgado que determina expressamente o direito da Recorrente de compensar valores pagos/recolhidos a maior;
- a Recorrente não só requereu expressamente, em sede judicial, a compensação dos valores recolhidos a maior, como também apresentou, administrativamente, planilha na qual consta apenas a expressão "valor pago", sem fazer qualquer referência à compensação de valor maior que o devido; e
- apesar de eventuais recolhimentos efetuados a título de PIS e Cofins, sobre Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE, antes do período em que ocorrer o efetivo consumo de energia sobre o qual incidiu a cobrança da sobretarifa, traduzirem, em princípio, recolhimentos indevidos suscetíveis de compensação, tais receitas continuam sendo receitas operacionais. Nesse sentido, não haveria que se falar em indébito nos termos da decisão judicial, já que esta deferiu apenas o direito de restituir/compensar o PIS e a Cofins pagos sobre receitas não operacionais.

A contribuinte, tendo tomado ciência do referido acórdão em 07/12/2018, interpôs Recurso Voluntário no dia 08/01/2019, requerendo a reforma da decisão recorrida, para que sejam homologadas as compensações, pelos mesmos argumentos trazidos na sua Manifestação de Inconformidade. Subsidiariamente, requer a conversão do julgamento em diligência fiscal, para análise efetiva dos documentos que comprovam a existência do crédito utilizado pela Recorrente.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.727 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10425.720318/2015-68

É o relatório.

Voto

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido. No entanto, pelas razões que serão demonstradas a seguir, entendo que o presente feito não se encontra suficientemente maduro para julgamento.

Como relatado, versa a presente lide sobre a compensação administrativa de créditos de PIS e Cofins decorrentes de decisão judicial transitada em julgado.

Como consequência da declaração da inexistência de relação jurídica que obrigasse a Recorrente ao recolhimento dos tributos sobre as receitas que não se amoldassem ao conceito de faturamento (receitas financeiras), aquele juízo reconheceu o direito creditório da contribuinte.

Diante desse cenário, a Recorrente apresentou Dcomps que não foram, porém, homologadas integralmente pela autoridade fiscal de origem.

Conforme estabelecido no Despacho Decisório e confirmado no acórdão da DRJ recorrido, nos termos da decisão judicial, (i) apenas as receitas financeiras auferidas poderiam ter sido excluídas da base de cálculo dos tributos e (ii) os débitos extintos por compensação em DCTF não poderiam ser considerados como “pagamentos” ou “valores recolhidos” indevidamente.

A dúvida que se busca sanar com a presente resolução se refere ao primeiro ponto.

É que, conforme sustenta a Recorrente, a autoridade fiscal teria desconsiderado totalmente a necessidade de se deduzir da base de cálculo do PIS e da Cofins as receitas decorrentes da Recomposição Tarifária Extraordinária – RTE, por serem receitas que tiveram sua tributação diferida para momento posterior.

Em síntese, em decorrência do racionamento de energia dos anos 2001 e 2002, os agentes fornecedores de energia elétrica sofreram perdas significativas em suas receitas, tendo sido adotado uma série de medidas de salvaguarda do setor, dentre as quais, a mencionada RTE.

Nos termos do artigo 4º da Medida Provisória nº 14, de 21 de dezembro de 2001 (posteriormente convertida na Lei nº 10.438/02), a distribuidora de energia poderia cobrar dos seus consumidores um adicional na fatura, a título de recomposição tarifária:

“Art. 4º. A ANEEL procederá à recomposição tarifária extraordinária prevista no art. 28 da Medida Provisória nº 2.198-5, de 24 de agosto de 2001, sem prejuízo do reajuste tarifário anual previsto nos contratos de concessão de serviços públicos de distribuição de energia elétrica.

§1º A recomposição tarifária extraordinária de que trata o caput será implementada por meio de aplicação às tarifas de fornecimento de energia elétrica dos seguintes índices:

I – 2,9% para consumidores integrantes das classes Residencial e Rural; e

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.727 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10425.720318/2015-68

II – 7,90% para os demais consumidores.

§2º Não se aplicam os índices previstos no parágrafo anterior à tarifa de energia elétrica devida pelos consumidores integrantes da Subclasse Residencial baixa renda.”

Tais valores, contudo, deveriam ser pagos pelos consumidores finais de energia, por meio do mecanismo da RTE, em um prazo médio limitado a 72 (setenta e dois) meses.

Nesse cenário, com o objetivo de regulamentar os procedimentos para registro contábil da referida operação, a serem observados pelas distribuidoras de energia elétrica, a ANEEL editou a Resolução n.º 72, de 7 de fevereiro de 2002, nos seguintes termos:

“Art. 2º. O valor oriundo da recomposição tarifária extraordinária a que se referem as Resoluções GCE n.º 91, de 21 de dezembro de 2001, e ANEEL n.º 31, de 24 de janeiro de 2002, deverá ser registrado no resultado do exercício de 2001, na conta 611.01.3.1.01 - Receita de Operações com Energia Elétrica - Fornecimento, em contrapartida do Ativo Circulante, na conta 112.01.1 - Consumidores - Fornecimento e do Realizável a Longo Prazo, na conta 121.01.1 - Consumidores - Fornecimento.

§ 1º A alocação no Ativo Circulante e no Realizável a Longo Prazo de que trata o caput deste artigo deverá considerar o período de realização estimado pela concessionária, levando-se em consideração que o respectivo valor será realizado em decorrência da recomposição tarifária extraordinária, proveniente da aplicação nas tarifas de fornecimento de energia elétrica dos índices dispostos nos incisos I e II do § 1º do art. 1º da Resolução GCE n.º 91, de 2001.”

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON também emitiu comunicado à época, por meio do qual entendeu-se que o montante integral da RTE, por se caracterizar como um ativo, deveria ser lançado no resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 2001, bem como durante o exercício de 2002.

Ocorre que, ao registrar o valor da receita de operações com energia elétrica no resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 2001, esses valores passariam a integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins daquele período, sem que houvesse uma receita efetivamente auferida.

Assim, como abordado pela própria decisão recorrida, a questão foi analisada no âmbito administrativo, pela Solução de Consulta n.º 198/2003, segundo a qual a receita gerada pela aplicação da sobretarifa deveria compor a apuração da base de cálculo do PIS/Cofins, nos períodos em que ocorresse o efetivo consumo de energia elétrica. Dito de outro modo, o valor da sobretarifa seria adicionado na base de cálculo do PIS e da Cofins, à medida e na proporção de sua efetivação, devendo ser os tributos apurados de acordo com a lei vigente em cada um desses períodos.

Diante desse cenário, afirma a Recorrente que, justamente com base no referido entendimento, os valores da RTE apurados no ano-calendário de 2001 e seus adicionais nos anos seguintes (2002, 2003 e janeiro de 2004) foram excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins, tendo sido computados na base de cálculo de períodos subsequentes.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.727 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10425.720318/2015-68

No entanto, a DRJ, apesar de reconhecer a possibilidade de tal diferimento, entendeu que, por constituírem receitas operacionais, estas não estariam abarcadas pelo objeto da decisão judicial transitada em julgado.

Verifica-se, porém, que a DRJ parte da premissa de que tais valores foram necessariamente incluídos na base de cálculo dos tributos pagos pela Recorrente. Ocorre que, das DIPJs juntadas às fls. 401/427, é possível constatar que exatamente a partir do período indicado pela Recorrente, determinadas receitas foram excluídas da base de cálculo das contribuições, em razão de diferimento.

Inexistindo, contudo, qualquer especificação a respeito da natureza de tais valores e algumas divergências com as quantias indicadas pela Recorrente em sua planilha de fls. 473/474, não se pode afirmar com absoluta certeza que as tais receitas foram efetivamente diferidas. Não se pode tampouco negar que toda a documentação juntada aos autos constitui forte indício do direito creditório da contribuinte.

Em que pese tratem os presentes autos de processo de iniciativa do contribuinte, sendo, portanto, seu, o ônus de provar o direito pleiteado, percebe-se que a Recorrente cuidou de demonstrar a verossimilhança de suas alegações.

Aplica-se ao processo administrativo fiscal o princípio da verdade material, segundo o qual sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado. Sobre o tema, destaco a lição de Leandro Paulsen¹:

“O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.”

Ressalta-se que o princípio da verdade material não pode ser invocado sem que exista um lastro probatório mínimo, já que não cabe à autoridade preparadora, tampouco à autoridade julgadora, suprir deficiências do contribuinte em provar o seu direito em momento oportuno. É dever do contribuinte, portanto, demonstrar ao menos a “fumaça” do seu direito, para que as autoridades, caso entendam necessário, requisitem apenas a complementação de documentos.

Assim, tendo em vista a verossimilhança das alegações da Recorrente, o que já demonstra a peculiaridade do caso em questão, e com o intuito de evitar que sejam computados indevidamente valores que já haviam sido deduzidos da base de cálculo do PIS e da Cofins e, portanto, tributados corretamente em outros períodos, entendo ser necessária a conversão do julgamento em diligência para a comprovação cabal e a demonstração inequívoca do diferimento das receitas de RTE apuradas no ano-calendário de 2001 e seus adicionais nos anos seguintes (2002, 2003 e janeiro de 2004).

Apenas assim, será possível verificar que o cálculo realizado pela autoridade fiscal realmente incluiu, de maneira indevida, valores que, desde o início, não foram tributados

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência, 5ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.727 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10425.720318/2015-68

naqueles períodos, e, conseqüentemente, que o crédito objeto das Dcomps apresentadas se limitaram ao estabelecido na decisão judicial transitada em julgado.

Diante dessas considerações, à luz do princípio da verdade material, e com fundamento nos arts. 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72 e nos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, **voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, determinando a conversão do presente julgamento em diligência**, para que a autoridade fiscal de origem:

- i) intime a recorrente a comprovar mediante documentação detalhada e idônea se e em que exata medida os valores da RTE apurados no ano-calendário de 2001 e seus adicionais nos anos seguintes (2002, 2003 e janeiro de 2004) já haviam sido deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS naqueles períodos – sem qualquer incidência dos referidos tributos – e computados na base de cálculo de períodos subsequentes, à medida e na proporção, do efetivo consumo de energia elétrica;
- ii) elabore Relatório Conclusivo acerca da verificação de toda a documentação juntada aos autos pela Recorrente, bem como da sua capacidade de comprovar a legitimidade e regularidade do direito creditório pleiteado, manifestando sobre a sua liquidez e certeza; e
- iii) intime a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto n.º 7.574/2011.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara