



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.724362/2017-01
ACÓRDÃO	3301-014.662 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA ENERGETICA POTIGUAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. PIS E COFINS. SETOR ELÉTRICO. CCEE. REGIME DE COMPETÊNCIA. VERDADE MATERIAL. CONCILIAÇÃO ARITMÉTICA DE DÉBITOS E PAGAMENTOS.

Na revisão do lançamento, incumbe à autoridade lançadora apurar o saldo efetivamente devido, deduzindo pagamentos comprovados por DARF do mesmo tributo e do mesmo período fiscalizado, em observância ao art. 142 do CTN e ao princípio da verdade material.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. ÓLEO DIESEL. CRITÉRIO TEMPORAL. MÊS DA AQUISIÇÃO. RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 231. O crédito da não cumulatividade deve ser constituído na competência da aquisição. O aproveitamento em meses subsequentes pressupõe prévia alocação à competência correta e retificação das declarações pertinentes, com comprovação de saldos. Glosa mantida. Súmula CARF nº 231. RICARF, art. 72.

INSUMOS. LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS PARA REMOÇÃO E EMPILHADEIRAS DE GERADORES. RELEVÂNCIA. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. POSSIBILIDADE.

Empilhadeiras e plataformas de elevação destinadas à movimentação interna e à manutenção de motogeradores em usina termoelétrica configuram equipamentos industriais relevantes ao processo produtivo de geração de energia elétrica. Direito ao crédito nos termos do art. 3º, II e IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 103. PORTARIA MF Nº 2/2023.

Exoneração inferior ao limite de alçada vigente na data do julgamento em segunda instância não autoriza recurso de ofício. Aplicação da Súmula CARF nº 103 e da Portaria MF nº 2/2023.

AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DA COFINS. CRÉDITO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE ABATIMENTO.

Os eventuais créditos em favor do contribuinte, oriundos de pagamentos indevidos ou maiores que o devido em períodos distintos dos constantes no auto de infração, devem ser compensados em processo administrativo próprio, não podendo ser utilizados como matéria de impugnação para abatimento do valor lançado de ofício.

Recurso de ofício não conhecido.

Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa dos créditos referentes à locação de equipamentos de remoção e empilhadeiras, vencidas as Conselheiras Rachel Freixo Chaves (relatora) e Keli Campos de Lima que davam provimento em maior extensão para admitir a compensação dos pagamentos a maior de PIS e de COFINS nas competências de fevereiro, abril, maio, junho e julho de 2013 com débitos de outros períodos fiscalizados. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose PintoRibeiro, Bruno Minoru Takii, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Derouledede(Presidente)

RELATÓRIO

1. Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos, reproduzo, no que interessar para fins deste julgamento o relatório do acórdão nº 104-007.340 da 2ª TURMA/DRJ04, de 15 de outubro de 2021, complementando-o ao final com o necessário.

Trata-se de impugnação, apresentada pela interessada acima epigrafada, em razão do Auto de Infração lavrado para constituição do crédito tributário para o PIS/Pasep e a COFINS, com respectiva multa proporcional, apurado no período de 01/01/2013 a 31/12/2013, em razão de insuficiência de recolhimento das referidas contribuições, além do aproveitamento indevido de direito creditório apurado sobre aquisições no mercado interno, conforme valores abaixo:

COFINS

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cod. Receita Darf 5477	Valor 2.196.108,94
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2017)		Valor 1.039.989,85
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 1.647.081,68
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 4.883.180,47

PIS

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cod. Receita Darf 6656	Valor 476.764,71
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2017)		Valor 225.776,23
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 357.573,50
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 1.060.114,44

Inicialmente, o Auditor-Fiscal relata que o procedimento foi instaurado para apurar insuficiência de declaração do PIS e COFINS, no ano-calendário de 2012, mas em seguida foram incluídas operações para tratar de crédito apurado indevidamente na DACON do ano-calendário 2013, para tratar do IOF sobre saldos devedores com partes relacionadas em sua contabilidade nos anos calendário 2012 a 2014 e, por fim, foi incluído no procedimento a verificação do IRPJ/CSLL, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 880/1279), parte integrante do Auto de Infração.

Neste processo serão tratadas apenas as infrações do PIS e COFINS no ano-calendário 2013, pois os fatos relativos ao período de 2012 tramitou em outro processo administrativo (10469720.272/2017-32) em razão do encerramento antecipado para prevenir a decadência. Da mesma maneira, os fatos relacionados aos demais tributos foram tratados em outros processos.

A autoridade tributária também destaca que, em razão de procedimento fiscal realizado pela Seção de Orientação e Análise Tributária – SAORT, para análise de diversas DCOMP que relaciona, visando a economia processual foram aproveitados os procedimentos realizados na escrituração fiscal e contábil do contribuinte, nos documentos entregues e nos esclarecimentos prestados, conforme consta dos respectivos processos administrativos, nos meses de janeiro e fevereiro de 2013.

Nos demais meses, a análise dos débitos e créditos lançados na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), foi com base nos documentos entregues, nos esclarecimentos prestados pelo contribuinte e nas informações contábeis e fiscais da empresa, obtidas no ambiente SPED, inclusive Notas Fiscais Eletrônicas.

Inobservância do regime de competência

O Auditor-Fiscal constatou que *“as receitas auferidas pelo contribuinte são estimadas por meio de boletins de medição (BM), onde são demonstrados os valores de energia postos à disposição dos clientes. Também servem de lastro para que no mês seguinte sejam emitidas as respectivas notas fiscais. No mês de janeiro de 2013, por exemplo, o contribuinte escriturou na Conta 9100-Receita de Operações com Energia Elétrica, o valor de R\$ 72.397.480,96.”*

Explica o seguinte:

O faturamento real é dado quando da publicação do relatório de venda pelo órgão de controle da CCEE - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica. A publicação do faturamento real da empresa pela CCEE é realizada por etapas, nos meses posteriores aos dos reconhecimentos e escrituração dos boletins de medição. Dessa forma, a apuração da receita de venda ocorre mensalmente em dois momentos: no cálculo da receita de venda preliminar (antes da Contabilização) e no cálculo da receita de venda final (após a Contabilização). A título de exemplo, o faturamento de janeiro de 2013 foi calculado da seguinte forma pela CCEE:

A CCEE emitiu o relatório de venda preliminar denominado RV02 - RECEITA DE VENDA PRELIMINAR - GERADOR - 2º LEILÃO DE ENERGIA NOVA - PRODUTO 2009-15D, no valor de R\$ 71.188.588,85.

Posteriormente emitiu o relatório de venda definitivo denominado RV06 - RECEITA DE VENDA MENSAL - GERADOR - 2º LEILÃO DE ENERGIA NOVA - PRODUTO 2009-15D, no valor de R\$ 75.920.854,65, que corresponde ao somatório das notas fiscais eletrônicas considerando o regime de competência deduzidas das notas fiscais emitidas pela própria CEP. (R\$ 77.506.056,90 – 1.585.202,25 = 75.920.854,65).

Para cada publicação da CCEE contendo o faturamento real do mês, a CEP emitia as respectivas notas fiscais eletrônicas de vendas de energia, indicando o mês de competência a que se referia a nota no campo destinado as informações

complementares. Por esse critério, a receita da empresa em janeiro de 2013 considerada pela fiscalização foi de R\$ 77.506.056,90.

Afirma que o “contribuinte efetuou a declaração/pagamento do PIS e da Cofins, incidentes sobre o faturamento, pelo registro contábil dos valores calculados por meio dos boletins de medição, não, aqueles constantes das respectivas notas fiscais.”

Aduz que, “como o contribuinte adotou o regime de competência, deveria ter reconhecido a receita no momento em que as vendas de energia foram efetivadas, independentemente do recebimento em dinheiro. Assim, a base de cálculo do PIS e da Cofins ocorreria com o auferimento da receita, reconhecida quando da medição de energia elétrica, e escriturada na nota fiscal do período base ao qual incorreu.”

Diante disso, a autoridade tributária considerou como faturamento da empresa o valor contido “nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa, apurado pelo somatório das notas fiscais, tomando como mês de competência o descrito no campo das informações complementares, conforme descrito na planilha DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS RECEITAS DE VENDAS, anexada ao processo digital.”

Cita o art. 279¹ do RIR/99 para defender que a caracterização da receita bruta “*independe da emissão de nota fiscal ou documento equivalente, uma vez que o evento que legitima o*

ingresso da receita no patrimônio da pessoa jurídica já se completou”. Em outras palavras, com a ocorrência dos negócios jurídicos previstos no referido normativo, a pessoa jurídica auferiu receita.

Faz referência, em seguida, ao art. 1º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, para

contrapor que “a emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.”

Diz que o § 2º, art. 1º da Lei nº 8.846/94 traz um dispositivo, por meio do qual o Ministério da Fazenda poderia estabelecer, “*para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários.*”

Mas não houve a regulamentação de tal ato, razão pela qual entende que “*continua a prevalecer a exigência de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da operação*”.

(...)

Conclui da seguinte maneira:

Portanto, não procede o entendimento do contribuinte de que o fato gerador de suas receitas, para efeito da tributação do PIS e da COFINS, seria apenas no momento em que se daria a emissão dos boletins de medição sem os ajustes posteriores.

Glosa de materiais que não se enquadram no conceito de insumos

(...)

Partes e peças de reposição

A autoridade tributária relata que “foram aceitos todos os gastos efetuados com os

serviços de manutenção e a aquisição de partes e peças de reposição aplicados nos motogeradores e pagos as empresas contratadas pelo contribuinte para prestação de assistência técnica (MARCOSA/SOTREQ), desde que às partes e peças de reposição não estivessem obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente”.

Foi efetuada a “glosa dos gastos com partes e peças de reposição que não foram aplicados ou consumidos diretamente no processo de produção de energia, uma vez que não se enquadravam no conceito de insumos.”

Combustível – gasolina

22. Destaca que “não podem gerar crédito, os combustíveis utilizados em máquinas e veículos, dado que não se pode considerar tais máquinas e veículos como equipamentos empregados na produção de energia, e, por conseguinte, tampouco os combustíveis neles empregados como insumos à produção de energia.”

Glosa de créditos extemporâneos: óleo combustível e demais créditos

Cita o inc. I, § 1º e § 4º, ambos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, com redação semelhante na Lei nº 10.637, de 2002, para explicar que o crédito se dará sobre as aquisições de bens e serviços ocorridos no mês e que se permite o aproveitamento extemporâneo do crédito.

O Auditor-Fiscal explica, porém, o seguinte:

(...) o direito ao aproveitamento desses créditos está sujeito a determinados procedimentos como, por exemplo, prévia confrontação entre os créditos e os débitos apurados dentro do período de apuração. Assim, o crédito apurado e não

descontado em um determinado mês poderia ser descontado em meses subsequentes, caso houvesse créditos remanescentes. Contudo, seria necessária a entrega das Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) e o arquivo da EFD-Contribuições retificadores do período em que o crédito não foi apropriado para que houvesse o aproveitamento desses de créditos, conforme dispõe o § 4º do art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012 e alterações posteriores.

Cita também a Solução de Consulta nº 73, de 20/04/2012, da Divisão de Tributação

da 10ª Região Fiscal (DISIT/SRRF10), que determina a necessidade de retificação da EFD-Contribuições e da DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos.

Sobre os créditos calculados sobre as aquisições de óleo combustível, constata o seguinte:

A empresa contabilizou nos meses de janeiro e fevereiro, a débito da subconta 1310 - Óleo Combustível, os valores de R\$ 40.967.055,50 e R\$ 26.207.960,00, respectivamente, referentes à compra de óleo diesel, conforme discriminado na planilha DEMONSTRATIVO DO COMBUSTÍVEL ADQUIRIDO EM 2013, anexada ao processo digital.

Dessa forma, foram glosados os valores da compra de óleo diesel cujas aquisições não ocorreram no mês de janeiro (R\$ 7.218.381,45). Entretanto, as aquisições realizadas em janeiro e escrituradas nos meses seguintes, foram alocadas como custos de insumos de janeiro (R\$ 5.260.867,70), totalizando R\$ 1.957.513,55 (R\$ 42.924.569,05 – R\$ 40.967.055,55), conforme demonstrado na planilha RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS GLOSADAS – ÓLEO DIESEL. Em relação ao mês de fevereiro, foram glosados os custos das aquisições que excederam o valor contabilizado. (R\$ 26.209.426,84 – R\$ 26.207.960,00 = R\$ 1.466,84)

No que diz respeito aos demais créditos, explica que “a empresa optou pelo lucro presumido no ano calendário de 2012 e pelo lucro real em 2013. Assim, em março de 2013, o contribuinte aproveitou os créditos de algumas compras realizadas no ano de 2011.” Em razão da ausência da retificação das DCTF e EFD Contribuição do período em que o crédito não foi apropriado, foram glosados os valores relativos às notas fiscais escrituradas no ano-calendário 2011.

Glosa de serviço de gestão e planejamento e demais serviços

A autoridade tributária constatou por meio da análise do CONTRATO nº 002/2009 celebrado entre a Companhia Energética Potiguar - CEP e a GLOBAL ENGENHARIA LTDA que dentre os gastos Operação de Manutenção (O & M FIXO) estão registrados os seguintes serviços:

(...) administrar e controlar a execução dos serviços contratados pela CEP a terceiros; Colaborar na elaboração das cartas-convite e especificações técnicas de serviços a serem contratados pela CEP; Colaborar na seleção de empresas a serem consultadas para prestação de serviços à CEP; Colaborar no recebimento e análise das propostas de serviços de terceiros; Emitir atestados de avaliação dos serviços prestados por terceiros; Manter registros de ocorrências durante a prestação dos serviços; Atestar a fatura de prestação de serviços por terceiros, dentre outros.

Diante disso, conclui que “aos valores pagos pelos serviços de gestão, planejamento e logística das usinas termoelétricas, por não se enquadrarem nos conceitos de serviços utilizados como insumos, ou seja, esses serviços prestados não foram aplicados ou consumidos na produção ou fabricação da energia elétrica, não são aptos a compor a base de cálculo das contribuições, sendo tais pagamentos glosados para esta finalidade, conforme indicados na planilha **RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS – O & F TAXA FIXA**, anexa ao processo digital.”

Além desses, “foram objeto de glosa os serviços relacionados na planilha denominada **RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS**, em que não foram aplicados ou consumidos na produção de energia elétrica, nos termos do subitem 4.2.1.”

Glosa de bens e serviços não comprovados/contabilizados

O Auditor-Fiscal constata que “o contribuinte registrou em sua contabilidade custos

de bens e serviços em valores inferiores ao escriturado na EFD-Contribuições. Em outras ocasiões deixou de comprovar, com documentos hábeis e idôneos, os registros nela efetuados”.

Afirma que “na tributação pela sistemática do lucro real seria necessário que o contribuinte comprovasse, através de documentos hábeis e idôneos, os lançamentos escriturados nos seus livros contábeis, conforme dispõem os artigos 251 e seu parágrafo único, 264 e seu parágrafo primeiro e o 923, todos do RIR/1999.” Em razão disso, foram glosados os valores que excederam aos registros contábeis e os que não foram comprovados.

Glosa de fretes na aquisição de bens

Destaca o seguinte:

O frete pago na aquisição de bens gera créditos para a Cofins, nos termos do art. 3º, I, da Lei nº 10.833/2003, por integrar o custo dos produtos adquiridos. Se os bens foram adquiridos à alíquota zero ou não enquadrados no conceito de insumos, não poderiam gerar créditos por fazer parte dos custos de bens em que não houve o pagamento da contribuição.

O § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, com redação dada pela Lei nº 10.865/2004, veda o aproveitamento de créditos quando da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Glosa de ressarcimento de ICMS por substituição tributária

O Auditor-Fiscal detalha que o ICMS substituição tributária em questão, incluído pelo contribuinte na base de cálculos dos créditos pela não-cumulatividade do PIS/COFINS, se trata do imposto pago a Secretaria de Estado da Tributação – SET em razão de procedimento administrativo instaurado por aquele órgão estadual que apurou a ocorrência de omissão de entradas de óleo diesel, no mês de março de 2013, através do exame do estoque, entradas e saídas.

Intimado a apresentar esclarecimentos, o contribuinte explica que tal ICMS, que deveria ter sido arcado pela Petrobrás, trata-se do imposto sobre o custo do óleo diesel, insumo para geração de energia elétrica, o que autorizaria o crédito. Diz o contribuinte que a SET “reconheceu este ICMS sobre o insumo de Óleo Diesel e autorizou seu ressarcimento conforme NF 4012 (ANEXO V), cujo valor integrou a base de cálculo na data do efetivo crédito.”

Em seguida, a partir da análise contábil dos lançamentos relativos à constituição da

dívida do ICMS e do seu ressarcimento, bem como da nota fiscal mencionada, a autoridade tributária constata que, de fato, a SET autorizou a devolução ao contribuinte do valor do ICMS cobrado sobre a omissão de entradas.

Afirma que a empresa poderia deduzir os créditos apurados sobre os custos de aquisição do óleo diesel se estivessem contabilizados e comprovados documentos hábeis e idôneos, o que não ocorreu no caso, já que o ICMS substituição tributária em questão foi apurado de ofício pela SET com fundamento no consumo de mercadorias cuja entrada não foi escriturada.

Diz que tal crédito é extemporâneo, pois foi apropriado em outubro/13, quando sua origem é de março/2013 e foi aproveitado em desacordo com a legislação. Além disso, caso o contribuinte tivesse direito ao crédito, este deveria ser estornado uma vez que a SET devolveu a CEP o valor do ICMS cobrado.

Valor do crédito descontado apurado em período anterior

Detalha o seguinte:

Foram glosados os valores dos créditos descontado e apurados em período anterior devido a inexistência de créditos remanescente de períodos anteriores, já que todos os créditos vinculados à receita do mercado interno foram integralmente utilizados para deduzir as contribuições devidas, conforme demonstrado nas planilhas DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO VALOR DO PIS/COFINS, anexas ao processo digital.

Do pagamento indevido ou a maior

Destaca-se por fim que *“a falta de critério na informação das receitas no DACON, causou grande distorção na apuração do PIS e da Cofins, gerando em alguns meses pagamento a maior, conforme demonstrado nas planilhas DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO VALOR DO PIS/COFINS”*.

Entretanto, a autoridade tributária informa que *“não há previsão legal para compensação de ofício dos valores pagos indevidamente ou a maior, por ocasião do lançamento do crédito tributário, uma vez que tal iniciativa é prerrogativa do contribuinte em procedimentos de restituição ou ressarcimento, através de Declaração de Compensação, conforme o dispõe os artigos 7º e 65 da IN/RFB nº 1717/2017.”*

essalta ainda que *“já foram compensados os pagamentos a maior do mês de fevereiro, nos valores originais de R\$ 2.118.642,09 (Cofins) e R\$ 459.968,35 (PIS), homologados através dos processos administrativos nº 10469.726.741/2014-84 (Cofins) e 10469.727.018/2014-12 (PIS)”*.

Da impugnação

Cientificado do AI em 28/09/2017, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1492/1534 (PIS) e fls. 1811/1853 (COFINS), em 03/11/2017.

(...) estrutura sua defesa da seguinte maneira:

Da suposta inobservância do regime de competência

Afirma que, diferente do que concluiu a autoridade tributária, *“pagou as contribuições utilizando como base de cálculo tanto o valor constante no Boletim de Medição (BM) inicial como no valor constante no Relatório de Venda Final da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), em estrita observância com o regime de competência e com as normas aplicáveis à apuração dos tributos no setor energético, conforme se verá adiante.”*

Explica que *“a Impugnante é uma empresa geradora de energia termoelétrica e, como tal, encontra-se inserida no complexo setor elétrico brasileiro e submetida às normas administrativas produzidas pelos órgãos competentes. Em síntese, trata-se de contribuinte cuja apuração e recolhimento dos tributos segue uma sistemática que foge do padrão, notadamente no que diz respeito ao registro do faturamento decorrente de sua legítima e importantíssima atividade empresarial.”*

Sobre a apuração do PIS e COFINS, detalha que esta ocorre em três momentos:

1) a produtora de energia emite Boletim de Medição, que afere a quantidade de energia elétrica produzida e colocada à disposição dos clientes contratantes, com o subsequente recolhimento das contribuições antes mesmo do efetivo faturamento; 2) a CCEE emite o Relatório Preliminar de Venda, com base nas

informações enviadas pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico - ONS e pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL;

3) por fim, a CCEE emite o Relatório de Venda Final, definitivo, que registra o faturamento real da empresa; dessa forma, constatando-se diferença entre o Relatório Final da CCEE e o Boletim de Medição inicial, a empresa emite outro Boletim de Medição, complementar, e realiza o pagamento remanescente, consubstanciando o recolhimento integral das contribuições, por meio do pagamento ou da compensação, com a imediata extinção do crédito tributário, nos termos do Art. 156, I e II do CTN.

Eis, portanto, o ciclo inerente às empresas que produzem energia no país, que deve ser levado em consideração pela Receita Federal na sua atividade fiscalizatória.

*Informa que juntou aos autos os seguintes documentos que poderão auxiliar no entendimento da questão: “a) Módulo 3 – Contratação de Energia e Potência – Submódulo 3.5 – Reajuste de receita de venda (**Anexo 1**); b) Reajuste da Receita de Venda (**Anexo 2**); c) Contrato de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado – CCEAR por Disponibilidade (**Anexo 3**).”*

Ilustra como aconteceu o faturamento de março/2013, explicando o seguinte:

a) Inicialmente, no mês de março, a CEP emitiu os Boletins de Medição iniciais com a indicação do valor de R\$ 39.614.436,53, conforme se vê na relação de boletins de medição do mês (Anexo 4) relativo ao mercado regulado, utilizado como base de cálculo do PIS e da COFINS. Assim, como a alíquota do tributo (PIS) é de 1,65 %, a CEP realizou o pagamento do montante de R\$ 653.638,20, após realizar todas as compensações admitidas no regime não-cumulativo do PIS; b) Posteriormente, a CCEE emitiu o Relatório Preliminar (Anexo 5), no qual foi apurado o valor de R\$ 35.112.045,12, ou seja, menor que o quantum registrado no Boletim de Medição da CEP, relativamente ao mercado regulado. O que significa dizer que a CEP recolheu PIS a maior em relação ao relatório preliminar da CCEE; c) Por fim, no mês de maio de 2013, a CCEE emitiu o Relatório de Venda Final (Anexo 6), definitivo, realizado com base nas notas fiscais das vendas de energia elétrica feitas pela CEP, no qual foi apurado o montante total de R\$42.182.013,95; d) Com base nesse valor apurado a maior, a CEP realizou o pagamento remanescente do PIS, emitindo um novo Boletim de Medição, complementar, de acordo com a diferença contabilizada.

Contudo, tal pagamento não poderia – evidentemente – ter sido feito no mês de fevereiro, já que naquele momento o contribuinte não poderia prever o valor final constante no relatório da CCEE, de modo que apenas em maio de 2013 a empresa recolheu a diferença aos cofres públicos, juntamente com a PIS do mês de março calculado com base no Boletim de Medição; e) Para tornar mais clara a descrição acima, veja-se a cópia do DARF do mês de maio (Anexo 7), no qual consta o recolhimento de R\$ 355.446,56, calculado com a base de cálculo extraída do Boletim de Medição com o acréscimo da base de cálculo do valor apurado a maior

(diferença entre o Relatório Final da CCEE e o Boletim de Medição do mês de março de 2013). f) Através do SPED Contribuições enviado pelo recibo D5.37.81.40.62.53.B5.CA.8B.B8.2A.E9.01.17.29.21.53.C6.90.56-1 (Anexo 8) verifica-se que todos os BMs complementares de março perfazem o montante de R\$ 2.567.576,62, equivalente à diferença entre os BMs emitidos pela CEP em março e o relatório final da CCEE de maio, comprovando que as contribuições foram efetivamente recolhidas em Maio/2017.

Com isso, reafirma que os recolhimentos do PIS e da COFINS têm sido feitos pela Impugnante de acordo com os boletins de medição e com os ajustes posteriores realizados com base nos relatórios finais expedidos pela CCEE.

Alega o seguinte:

Acrescente-se que, tecnicamente, é impossível que a empresa produtora de energia saiba, com exatidão, o valor final do seu faturamento no mês. Isso porque, conforme dito anteriormente, a empresa pode apenas conhecer a quantidade de energia colocada à disposição dos clientes, com base nos seus medidores internos, calculandose, dessa forma, um valor provisório de faturamento indicado no Boletim de Medição, que tem a pretensão de aproximar ao máximo da realidade. Contudo, apenas com a emissão do Relatório Final da CCEE que se poderá ter certeza absoluta do montante que irá servir como base de cálculo das contribuições (receita bruta com a comercialização da energia elétrica).

Dessa forma, em consonância com o regime de competência, a Impugnante apenas pode declarar e pagar o PIS e COFINS, inicialmente, no período de emissão do registro contábil, baseado em um provável faturamento (situação que já demonstra sensivelmente a peculiaridade do recolhimento das contribuições, posto que sequer existe faturamento nesta etapa) – isto é, no mês de emissão do Boletim de Medição, e posteriormente no mês de emissão do Relatório Final da CCEE com eventual diferença apurada -, sendo incabível retroagir ao período anterior, tendo em vista que tecnicamente não houve pagamento com mora pelo contribuinte. (grifei)

Faz referência à Solução de Consulta n. 66, de 8 de agosto de 2013, formulada por uma das empresas pertencentes ao grupo econômico da Impugnante, na qual chegou-se à seguinte conclusão: “Da leitura do dispositivo acima percebe-se que a receita bruta é simplesmente o produto, o preço ou o resultado de um fato econômico, seja este a venda de bens ou prestação de serviços. Como tal, para sua completa caracterização, **independe da emissão de nota fiscal ou documento equivalente**, uma vez que o evento que legitima o ingresso da receita no patrimônio da pessoa jurídica já se completou”.

Reafirma que o entendimento exposto contradita a conclusão da fiscalização e pede que seja desfeita a imposição da infração: “Portanto, a Impugnante discorda da incidência da Contribuição para o PIS/PASEP sobre a base de cálculo de R\$ 3.062.041,26 (valor efetivo da contribuição de R\$ 48.992,66), além das multas e

juros de mora decorrentes, supostamente decorrente do pagamento a menor do tributo”

Da glosa de materiais que supostamente não se enquadram no conceito de insumos

Discorre inicialmente sobre o princípio da não cumulatividade, a partir da Constituição Federal, e da Lei 10.833/2003 para concluir que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação *“a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.”*

No que diz respeito às partes e peças de reposição, objeto da glosa, “importante salientar que as mesmas possuem essencial importância no processo produtivo da Impugnante (produção de energia termoelétrica), visto que são utilizadas nos motores das usinas, nas máquinas, no sistema de arrefecimento, na manutenção dos equipamentos, etc. Ademais, são materiais que sofrem alterações, desgastes e danos – tanto é que, como o próprio nome esclarece, voltam-se à **reposição frequente, garantindo assim a continuidade da produção de energia pelas usinas.”** Em razão disso, entende que se enquadram no conceito de insumo das Instruções Normativas SRF ns. 247/2002 e 404/2004, pois são empregados com a finalidade de produção do bem *energia elétrica*.

Explica que sua operação exige manutenções periódicas, tais como do tipo corretiva (saneamento imediato de pane), preditiva (manutenção de ajustes do equipamento) e preventiva (substituição periódica de peças desgastadas) e sem isso a atividade fim de geração de energia elétrica não se configura, portanto, devem ser consideradas como insumos.

Cita a função de algumas das peças em debate, tais como reator vapor sódio/metálico 400W, frasco SOS cod. 1z0101, graxa, fusível mecânico e limpador de contato elétrico, para defender sua tese. Por fim, *“a Impugnante entende que possui, além dos já homologados pelo ilustre auditor fiscal, o direito de crédito sobre a base de cálculo de R\$ 184.465,83 (R\$ 3.043,69 de crédito do contribuinte), referente aos insumos de peças e materiais de reposição frequente, visto que são consumidos durante o processo produtivo da empresa e são essenciais para a sua atividade-fim, conforme se vê em uma das planilhas de apuração de crédito em anexo.”*

Da glosa de créditos extemporâneos

Defende que eventual equívoco formal na entrega das declarações não tem o condão de excluir seu direito ao crédito, posto que este decorre da lei. Cita § 4º do Art. 3º das Leis ns. 10.833/2003 e 10.637/2002 para sustentar que *“o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.”*

Afirma que *“a própria autoridade fiscalizadora reconhece a validade dos créditos – e da sua potencial utilização no regime da não-cumulatividade do PIS, divergindo apenas na questão procedimental perante a Administração”*.

Pede o cancelamento da multa de 75% ou sua redução, diante da conduta de boa-fé do contribuinte, no caso de não ser admitida a utilização dos créditos extemporâneos pela empresa.

E conclui: *“a Impugnante entende que possui, além dos já homologados pelo ilustre auditor fiscal, o direito de crédito sobre a base de cálculo no valor total de R\$ 70.560,00 (R\$ 1.164,24 de crédito do contribuinte), referente a créditos extemporâneos, visto que são consumidos durante o processo produtivo da empresa e são essenciais para a sua atividade-fim, conforme se vê em uma das planilhas de apuração de crédito em anexo.”*

Glosa de “créditos extemporâneos” de óleo combustível

Explica que apura os créditos em razão do montante consumido diretamente na sua produção e não pela aquisição do óleo combustível, portanto não se trata propriamente de crédito extemporâneo (relativo a períodos antecedentes e não aproveitados), tendo em vista que o combustível foi efetivamente consumido na geração de energia elétrica no respectivo mês, gerando, dessa forma, o direito ao crédito inerente ao regime da não-cumulatividade. Detalha sua metodologia de quantificação do combustível consumido no processo produtivo.

Afirma que *“a CEP é uma usina termoelétrica com instalações industriais que, por meio de um conjunto de equipamentos adequadamente dispostos, possuem a finalidade de geração de energia elétrica, através da queima de combustíveis fósseis ou por outras fontes”*. Com isso, o combustível é o principal insumo, motivo pelo qual sua glosa só pode decorrer de desconhecimento acerca da atividade produtiva.

Por fim, *“entende que possui, além dos já homologados pelo ilustre auditor fiscal, o*

direito de crédito sobre a base de cálculo no valor total de R\$ 1.957.513,75 (R\$ 32.298,98 de crédito do contribuinte), referente a créditos extemporâneos, visto que são consumidos durante o processo produtivo da empresa e são essenciais para a sua atividade-fim, conforme se vê em uma das planilhas de apuração de crédito em anexo.”

Glosa de serviço de gestão e planejamento

Alega que *“o serviço de gestão, planejamento, controle e fiscalização volta-se para o adequado funcionamento das usinas termoelétricas da Impugnante, intituladas Potiguar e Potiguar III, conforme se vê no contrato ora anexado (Anexo 11), situação que já evidencia a imprescindibilidade do serviço, que é aplicado para a*

consecução da atividade-fim da empresa. Dessa forma, encaixa-se no conceito de insumo, conforme previsto no Art. 8º, § 4º, “b” da Instrução Normativa SRF n. 404/2004.”

Passa a defender que “o serviço não precisa ser diretamente aplicado ou consumido na produção ou fabricação da energia elétrica para gerar crédito no regime da não-cumulatividade. O importante consiste em saber se a sua prestação é ou não imprescindível para a realização da atividade-fim da empresa. Veja que, sem os serviços de gestão, planejamento, controle e fiscalização de empresas contratadas para a operação e manutenção das usinas, tais atividades estariam em permanente risco de serem mal desempenhadas, afetando seriamente a qualidade do produto final do contribuinte – que, diga-se de passagem, possui essencial relevância para a vida social.” Cita jurisprudência do CARF que corrobora sua tese.

Diante disso, pede: Em síntese, a Impugnante entende que possui, além dos já homologados pelo ilustre auditor fiscal, o direito de crédito sobre a base de cálculo de R\$ 3.343.484,82 (crédito do contribuinte de R\$ 55.167,50), referente a serviço de gestão e planejamento, visto que são consumidos durante o processo produtivo da empresa e são essenciais para a sua atividade-fim, conforme se vê em uma das planilhas de apuração de crédito em anexo

Glosa de serviços que não se enquadram no conceito de insumos

Detalha que os serviços abaixo indicados são essenciais para sua atividade fim, pelas seguintes razões técnicas:

“Serviço de análise cromatografia: *Análise laboratorial em óleo isolante térmico de transformadores de potência realizada para identificar um possível desgaste e garantir o prolongamento da vida útil do seu aparelho. Durante a operação de equipamentos com óleo mineral isolante, este e outros materiais isolantes sofrem, sob ação da temperatura e de tensões elétricas, um processo de decomposição química, que resulta na formação de gases que se dissolvem total ou parcialmente no óleo. O serviço é essencial para a atividade fim, garantindo de forma preventiva a melhor operação do equipamento.*

Serviço de análise físico química completa: *A análise físico-química determina a capacidade de isolamento e o estado de envelhecimento do óleo mineral de transformadores de potência. Os resultados são comparados aos valores pré-estabelecidos em normas. Valores fora dos limites especificados indicam necessidade de tratamento termo-vácuo, substituição ou regeneração do óleo mineral. O serviço é essencial para a atividade fim, garantindo de forma preventiva a melhor operação do equipamento.*

Serviço de locação de equipamentos para remoção: *Serviço com equipamento essencial para apoio às equipes de operação e manutenção utilizado para transporte e movimentação de motores e geradores elétricos no interior da casa de máquina das usinas e entre galpões das usinas para viabilizar as manutenções*

preventivas de motogeradores e disponibilidade da produção de energia para o sistema.

Locação de empilhadeira: *Serviço com equipamento essencial para apoio às equipes de manutenção da operação de energia, sendo a empilhadeira utilizada para transporte e movimentação de motores e geradores elétricos da usina (sala de máquinas) à oficina de forma que sejam realizadas as manutenções preventivas mínimas para a operação correta do equipamento. O serviço é essencial para a atividade fim, garantindo que o equipamento de geração de energia seja mantido de forma preventiva e retorne a operação.*

Locação de compressor: *Serviço com equipamento essencial de apoio temporário às equipes de operação e manutenção na sala de máquinas para limpeza de motores utilizando pressurização de ar, retirando impurezas sem umidade, preservando a vida útil de componentes, agilizando o serviço de manutenção e elevando a confiabilidade de operação dos motogeradores para geração de energia. O serviço é essencial para a atividade fim, garantindo que o equipamento de geração de energia seja mantido de forma preventiva e retorne a operação.”*

Do pedido

Por todo o exposto, requer:

- *O recebimento da presente Impugnação, uma vez que tempestiva e pertinente;*
- *O reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido no*
- *Auto de Infração, nos termos do Art. 151, III do CTN;*
- *Que seja revisto o crédito tributário cobrado no Auto de Infração, diante dos fundamentos acima elencados, com o reconhecimento de que a Impugnante não desobedeceu ao regime de competência frente ao recolhimento das contribuições PIS e COFINS sobre o faturamento, devendo ser completamente desconstituído o crédito decorrente dessa suposta infração (principal acrescido de multas e juros de mora), no valor de R\$ 50.523,68, que não são devidos pelo contribuinte;*
- *Que seja reconhecido o montante de R\$ 5.661.679,96 (Anexo12) relativo a insumos consumidos pela Impugnante para a realização da sua atividade-fim, resultando no crédito de R\$ 93.417,72 (noventa e três mil, quatrocentos e dezessete reais e setenta e dois centavos) legitimado a ser utilizado no regime da não **cumulatividade do PIS**, com a subsequente redução do montante cobrado no Auto de Infração;*

- *Que a Impugnante seja intimada de todos os atos decisórios no processo administrativo fiscal, sob pena de nulidade.*

2. Em sessão de 15/10/2021, a DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação restando a decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NO ÂMBITO DA CCEE. RECEITAS AUFERIDAS. CONTABILIZAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS.

Considerando que o parâmetro que define a confiabilidade dos valores registrados na contabilidade a título de receitas auferidas, decorrentes de operações realizadas no âmbito da CCEE, são as informações relativas ao quantitativo de energia consumida e/ou entregue, conforme os controles da CCEE, por garantir a previsibilidade de recebimento dos valores financeiros decorrente da operação, por representar a concordância entre os agentes envolvidos e por evidenciar a transferência dos riscos e benefícios da mercadoria ao comprador pela quantidade de energia disponibilizada, requisitos nucleares para se efetivamente concluir que a receita foi auferida, os valores apurados de receitas de vendas nesta perspectiva constituem base de cálculo do PIS e da COFINS no mês da ocorrência, mesmo sem a emissão da respectiva nota fiscal.

RECEITA BRUTA. REGIME DE COMPETÊNCIA. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÕES DA CCEE. REGISTRO CONTÁBIL E TRIBUTAÇÃO. AUTUAÇÃO.

Na ausência de informações fornecidas pela CCEE, as Outorgadas deverão efetuar o registro contábil e a tributação das operações de comercialização realizadas nesse mercado, com base em estimativas elaboradas pela sua própria administração, considerando o período de apuração em que for configurada a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da referida receita bruta, independentemente da avaliação quanto à probabilidade de não recebimento do valor pactuado ou contratado. A exigência constituída de ofício pela fiscalização sem a observância do período em que houve a disponibilidade jurídica da respectiva receita bruta, tomada como base de cálculo da autuação, deve ser exonerada.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. INSUMOS APLICADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APURAÇÃO.

Não se admite o aproveitamento de crédito extemporâneo, quando o contribuinte deixa de refazer sua escrita fiscal para levar ao mês de competência tais créditos identificados a destempo.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES.

Necessária retificação da EFD Contribuições e DCTF para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original e também para a atualização dos saldos credores das declarações posteriores, evidenciando para a Administração Tributária os efeitos do refazimento de sua escrita fiscal.

CRÉDITOS APURADOS NA FORMA DOS INC. I E II, ART. 3º DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03. MOMENTO DO REGISTRO E APROVEITAMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. MÊS DA AQUISIÇÃO.

O critério temporal da regra para registro e aproveitamento do direito creditório escolhido pela Lei é o mês de aquisição dos bens e serviços qualificados como insumos geradores de créditos. Não há previsão legal para utilização do crédito em razão do mês em que ocorre o consumo dos referidos insumos no processo produtivo ou na prestação de serviços.

GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. GESTÃO E PLANEJAMENTO DE ATIVIDADES DE OPERAÇÃO E MANUTENÇÃO DAS USINAS. GASTO APLICADO AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Tem em vista que os gastos decorrentes dos contratos de operação e manutenção das usinas geradoras de energia elétrica são considerados insumos geradores de créditos pela fiscalização, os gastos com os serviços para gerir tais contratados também são classificados como insumos, pois são necessários para viabilizar a consecução destes dentro dos padrões de qualidade que garantem o funcionamento das usinas, conforme as regras do PN Cosit nº 05/2018.

GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. SERVIÇO DE ANÁLISE CROMOTOGRAFIA E SERVIÇO DE ANÁLISE FÍSICO QUÍMICA. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS.**PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

Considerando que o “serviço de análise cromotografia” e o “serviço de análise físico química completa” são realizados para a análise do óleo isolante térmico dos transformadores de potência para fins de substituição ou regeneração do referido óleo, admite-se o direito ao crédito das contribuições sobre tais gastos, pois são realizados para a manutenção dos equipamentos utilizados no processo produtivo, na forma do PN Cosit nº 05/2018.

GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. LOCAÇÃO DE COMPRESSOR. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Considerando que os compressores locados são utilizados para a realização da manutenção dos equipamentos utilizados no processo produtivo do contribuinte, é possível o aproveitamento do crédito das contribuições apurado sobre tais gastos na forma do inc. IV, art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE EMPILHADEIRAS.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e Lei nº 10.637/02.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NO ÂMBITO DA CCEE. RECEITAS AUFERIDAS. CONTABILIZAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS.

Considerando que o parâmetro que define a confiabilidade dos valores registrados na contabilidade a título de receitas auferidas, decorrentes de operações realizadas no âmbito da CCEE, são as informações relativas ao quantitativo de energia consumida e/ou entregue, conforme os controles da CCEE, por garantir a previsibilidade de recebimento dos valores financeiros decorrente da operação, por representar a concordância entre os agentes envolvidos e por evidenciar a transferência dos riscos e benefícios da mercadoria ao comprador pela quantidade de energia disponibilizada, requisitos nucleares para se efetivamente concluir que a receita foi auferida, os valores apurados de receitas de vendas nesta perspectiva constituem base de cálculo do PIS e da COFINS no mês da ocorrência, mesmo sem a emissão da respectiva nota fiscal.

RECEITA BRUTA. REGIME DE COMPETÊNCIA. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÕES DA CCE. REGISTRO CONTÁBIL E TRIBUTAÇÃO. AUTUAÇÃO.

Na ausência de informações fornecidas pela CCEE, as Outorgadas deverão efetuar o registro contábil e a tributação das operações de comercialização realizadas nesse mercado, com base em estimativas elaboradas pela sua própria administração, considerando o período de apuração em que for configurada a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da referida receita bruta, independentemente da avaliação quanto à probabilidade de não recebimento do valor pactuado ou contratado. A exigência constituída de ofício pela fiscalização sem a observância do período em que houve a disponibilidade jurídica da respectiva receita bruta, tomada como base de cálculo da autuação, deve ser exonerada.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. INSUMOS APLICADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APURAÇÃO.

Permite-se o aproveitamento de crédito extemporâneo, desde que o contribuinte refaça sua escrita fiscal para levar ao mês de competência tais créditos identificados a destempo.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES.

Necessária retificação da EFD Contribuições e DCTF para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original e também para a atualização dos saldos credores das declarações posteriores, evidenciando para a Administração Tributária os efeitos do refazimento de sua escrita fiscal.

CRÉDITOS APURADOS NA FORMA DOS INC. I E II, ART. 3º DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03. MOMENTO DO REGISTRO E APROVEITAMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. MÊS DA AQUISIÇÃO.

O critério temporal da regra para registro e aproveitamento do direito creditório escolhido pela Lei é o mês de aquisição dos bens e serviços qualificados como insumos geradores de créditos. Não há previsão legal para utilização do crédito em razão do mês em que ocorre o consumo no processo produtivo ou na prestação de serviços dos referidos insumos.

GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. GESTÃO E PLANEJAMENTO DE ATIVIDADES DE OPERAÇÃO E MANUTENÇÃO DAS USINAS. GASTO APLICADO AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Tem em vista que os gastos decorrentes dos contratos de operação e manutenção das usinas geradoras de energia elétrica são considerados insumos geradores de créditos pela fiscalização, os gastos com os serviços para gerir tais contratados também são classificados como insumos, pois são necessários para viabilizar a consecução destes dentro dos padrões de qualidade que garantem o funcionamento das usinas, conforme as regras do PN Cosit nº 05/2018.

GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. SERVIÇO DE ANÁLISE CROMOTOGRAFIA E SERVIÇO DE ANÁLISE FÍSICO QUÍMICA. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Considerando que o “serviço de análise cromotografia” e o “serviço de análise físico química completa” são realizados para a análise do óleo isolante térmico dos transformadores de potência para fins de substituição ou regeneração do referido óleo, admite-se o direito ao crédito das contribuições sobre tais gastos, pois são realizados para a manutenção dos equipamentos utilizados no processo produtivo, na forma do PN Cosit nº 05/2018.

GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. LOCAÇÃO DE COMPRESSOR. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Considerando que os compressores locados são utilizados para a realização da manutenção dos equipamentos utilizados no processo produtivo do contribuinte, é possível o aproveitamento do crédito das contribuições apurado sobre tais gastos na forma do inc. IV, art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE EMPILHADEIRAS.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e Lei nº 10.637/02.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não especificamente contestada é reputada como incontroversa, não sendo possível impugná-la em momento processual posterior, na forma do art. 17 e do § 4º, art. 16 do Dec. 70.235/72

IMPUGNAÇÃO. PROTOCOLIZAÇÃO A DESTEMPO. IMPOSSIBILIDADE TÉCNICA DOS SISTEMAS DA RFB. TEMPESTIVIDADE. ACOLHIMENTO.

Comprovada, por meio de arguição de tempestividade e documentação acostada aos autos, a impossibilidade técnica de protocolização de impugnação no interstício de 30 dias da data da ciência da autuação, na forma do art. 15 do Dec. 70.235/72, deve ser acolhida a impugnação apresentada a destempo e conhecida as suas razões de defesa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

JURISPRUDÊNCIA. DOCTRINA. EFEITOS

As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão e assim, como as teses doutrinárias ou jurisprudências, não se constituem, por si só, normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, salvo as hipóteses expressamente previstas no art. 19-A da Lei 10.522/2002.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

3. A DRJ destacou, por fim, quanto a obrigatoriedade de Recurso de Ofício, na forma da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, se após sua implementação pela Unidade de jurisdição restar constatada uma exoneração de tributos e multa em valor superior a R\$

2.500.000,00, pelo que o presente processo deverá retornar a esta 2ª Turma/DRJ04 para interposição do recurso em evidência.

4. Irresignada, em partes, com a decisão *a quo*, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário tempestivamente, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, sustentando os seguintes fundamentos:

“Em síntese, interessa ao presente recurso os seguintes tópicos da decisão, a fim de possibilitar uma nova apreciação pela instância superior, em conformidade com as evidências produzidas nos autos processuais, bem como para fins de confirmar a verdade material atrelada aos fatos sob investigação:

Segundo o entendimento do órgão julgador de primeira instância, não houve, por parte do contribuinte, desobediência ao regime de competência no registro contábil das receitas decorrentes das vendas de energia elétrica, sendo legítima e adequada a forma de apuração com a utilização dos chamados boletins de medição (BMs) e ajustes posteriores baseados nos relatórios de venda fornecidos pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE. Contudo, entendeu a autoridade julgadora que o contribuinte **deixou de declarar nas DCTFs o montante total das contribuições PIS e COFINS a recolher em comparação com os valores declarados nas EFD Contribuições**, o que provocou a existência de débitos a serem constituídos de ofício pela autoridade competente, ou seja, entendeu que, apesar de corroborar com a sistemática de apuração das receitas, houve um recolhimento a menor das contribuições, posteriormente lançadas de ofício;

Com relação aos insumos que geraram direito ao creditamento no regime não-cumulativo, a Delegacia de Julgamento desconstituiu as glosas referentes aos itens impugnados pelo contribuinte, considerando-os como relevantes ou essenciais ao processo produtivo da empresa, **com exceção da utilização de crédito extemporâneo decorrente da aquisição do óleo diesel que se encontrava no estoque da empresa, bem como os gastos com serviço de locação de empilhadeiras**.

Dessa forma, vem o contribuinte recorrer **tão-somente** em relação aos tópicos acima discriminados, ou seja, para contestar **o suposto recolhimento a menor do PIS e da COFINS no exercício de 2013, tendo como base a apuração efetivada pela própria autoridade fiscal após o proferimento da referida decisão, no qual foi simplesmente desconsiderada no cálculo a ocorrência de créditos decorrentes de pagamento a maior das contribuições PIS e COFINS na contabilização do saldo final**, bem como para fins de defender a manutenção parcial do crédito decorrente do óleo diesel consumido ao longo do referido exercício, e da aquisição do serviço de locação de empilhadeiras, conforme se verá nos próximos tópicos.” (grifos no original) “

(...)

Diante o exposto, requer:

- a) **O recebimento e conhecimento do presente Recurso Voluntário**, diante da sua tempestividade e pertinência;
- b) **A procedência do recurso**, para fins de que seja reconhecida, em primeiro lugar, **a existência de crédito do sujeito passivo, decorrente do pagamento a maior de PIS e COFINS ocorrido nos meses de fevereiro, abril, maio, julho e julho de 2013**, fato este inclusive reconhecido pela própria autoridade fiscal que procedeu com a reapuração dos valores devidos após a decisão de primeira instância -, **bem como a sua aplicabilidade para compensar de ofício com os débitos indicados nos demais meses**, como forma de fazer valer o princípio da verdade material e impedir o enriquecimento ilícito, reajustando o saldo devedor final;
- c) Alternativamente, *caso não se decida pela compensação de ofício do crédito apurado*, requer que **este seja devolvido ao contribuinte mediante restituição em dinheiro ou possibilitando o seu aproveitamento em compensações futuras**, tendo como termo início do prazo de cinco anos para compensação a data em que foi refeito o cálculo do PIS e da COFINS referente ao exercício de 2013 pela autoridade competente, constante na Informação Fiscal anexa aos autos (29/11/2021);
- d) Considerando a ocorrência de crédito (notadamente superior ao débito total) no período acima indicado, **que seja afastada a multa de 75% pelo recolhimento a menor das contribuições sociais PIS e COFINS**, pois está devidamente comprovada que, no período em referência (exercício de 2013), essa infração não foi cometida pelo contribuinte;
- e) Com relação ao créditos advindos da obtenção de bens ou serviços utilizados como insumos, requer que seja reconhecida: (i) **a aplicação dos créditos presumidos nos percentuais de 0,65% (PIS) e 3% (COFINS), na proporção mensal de 1/12, incidente sobre o valor histórico do óleo diesel que se encontrava no estoque da empresa quando da sua transação do regime de Lucro Presumido para Lucro Real**, de modo a aplicá-los no cômputo do saldo final das contribuições eventualmente devidas, em conformidade com o Art. 12 da Lei nº 10.833/2002 e Art. 11 da Lei nº 10.637/2002; e (ii) **o reconhecimento de que os serviços de locação dos equipamentos de remoção e das empilhadeiras são insumos ao processo produtivo da Recorrente**, validando os créditos decorrentes de sua aquisição, tendo em vista que tais itens são relevantes, na medida em que possibilitam que os equipamentos e principalmente os motores das usinas tenham a sua manutenção em dia, a fim de produzir adequadamente a energia termoeleétrica;

- f) A intimação do contribuinte e de seus representantes processuais de todos os atos processuais proferidos no presente processo, incluindo os seus procuradores, sob pena de nulidade.

5. Após a prolação do acórdão de primeira instância pela 2ª Turma da DRJ04, e por determinação desta (*nos termos do tópico “Dos valores exonerados”; parágrafo 164 e seguintes da decisão*. Fls 2270-2316), a unidade de origem expediu a Intimação nº 763/2022 – ECOA 4ªRF, com ciência à contribuinte em 08/03/2022, por meio da qual foi solicitada a demonstração discriminada dos créditos tributários impugnados e os valores ainda questionados no recurso voluntário. Tal providência visou delimitar com precisão a extensão do litígio administrativo, especialmente no que tange aos lançamentos de PIS e COFINS sob os códigos DARF 6656 e 5477, exigidos no exercício de 2013.

6. Em atendimento à referida intimação, a contribuinte apresentou, em 29/03/2022, manifestação escrita acompanhada de planilha analítica, na qual discriminou, mês a mês, os valores por ela considerados questionados e acatados, destacando a existência de saldos credores decorrentes de pagamentos a maior e de créditos da não cumulatividade não reconhecidos pela autoridade fiscal, conforme demonstrado na apuração por período de apuração (PA) e natureza do crédito. Ressaltou, ademais, que não subsistiam débitos incontroversos passíveis de cobrança imediata, afirmando que o saldo final da apuração, segundo seus critérios, resultaria em crédito a favor do contribuinte, razão pela qual reiterou a integral procedência do recurso voluntário interposto.

7. É o relatório. Passo ao voto.

VOTO VENCIDO

8. Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

9. O recurso voluntário é tempestivo, e dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos os requisitos para tanto.

10. Quanto ao recurso de ofício, à luz da Súmula CARF nº 103, aplica-se o limite de alçada vigente na data do julgamento em segunda instância. A Portaria MF nº 2/2023 (art. 1º) fixou esse limite em R\$ 15.000.000,00. No caso, a exoneração promovida pela DRJ é no valor

inferior ao patamar vigente (valores exonerados - fls 2368-2373), razão pela qual não conheço do recurso de ofício.

II. MÉRITO

11. Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da DRJ que julgou parcialmente procedente a impugnação.

12. Na peça recursal, a Contribuinte limita-se a questionar:

- (i) a apuração do saldo devedor das contribuições ao PIS e à COFINS após a decisão de primeira instância, alegando descon sideração de pagamentos realizados a maior;
- (ii) o direito ao crédito presumido de óleo diesel; e
- (iii) o direito ao creditamento relativo à locação de equipamentos de remoção e empilhadeiras.

13. Passo ao exame das matérias.

II.1. Auto de infração. Apuração do saldo devedor de PIS E COFINS. Reconhecimento dos pagamentos a maior e obrigatoriedade de conciliação de créditos e débitos de mesma espécie.

14. A DRJ reconheceu que a metodologia de apuração adotada pela Recorrente está em conformidade com a regulamentação setorial da ANEEL e com a realidade operacional do setor elétrico, pois a receita final de venda apenas se torna juridicamente disponível quando a CCEE divulga o relatório definitivo, o que ocorre em competência posterior. Por isso, concluiu não haver violação ao regime de competência nem fundamento para a glosa em quase todos os meses de 2013.

15. Contudo, ao examinar os registros da EFD-Contribuições e as DCTF apresentadas, a DRJ verificou que, salvo no mês de dezembro/2013, os valores de receita declarados pelo contribuinte já eram iguais ou superiores aos apurados pela fiscalização, de modo que eventuais diferenças de critério não resultaram em subtributação. Constatou, ainda, que o contribuinte não declarou em DCTF a integralidade do PIS e da COFINS informados nas EFD, o que ensejou a constituição de débitos de ofício.

16. A Recorrente sustenta que, na reapuração realizada após a decisão de primeira instância, a autoridade fiscal descon siderou pagamentos a maior de PIS e COFINS

efetuados nas competências de fevereiro, abril, maio, junho e julho de 2013, pleiteando que tais valores sejam compensados de ofício para afastar o saldo remanescente e as penalidades correspondentes, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda e violação dos princípios da verdade material.

17. Assiste razão à Recorrente. Explico.

18. Primeiramente, é importante deixar claro que não se trata de autorizar, pela via recursal, a apreciação de pedido de compensação de ofício. O que se veicula aqui é distinto: estamos diante de auto de infração e, portanto, incumbe à própria autoridade lançadora, ao recalcular o crédito tributário sob apreciação fiscal, proceder à conciliação aritmética entre débitos e pagamentos já comprovados por DARFs, apurando o saldo efetivamente devido. O lançamento de ofício deve refletir o saldo efetivamente devido após o abatimento de pagamentos comprovados do mesmo tributo e período fiscalizado.

19. O Código Tributário Nacional impõe à autoridade lançadora o dever de constituir o crédito “com exatidão” e, por consequência, de reconhecer no próprio procedimento os pagamentos comprovados que extinguem, no todo ou em parte, a obrigação. O art. 142 do CTN estabelece que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, procedimento que “verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo caso, propõe a aplicação da penalidade cabível”. Tudo isso deve ser aplicado sob a diretriz constitucional da eficiência administrativa (art. 37, caput, da Constituição).

20. Ademais, o princípio da verdade material deve ser observado e implica dever de investigação ativa da autoridade preparadora e dever de cooperação do contribuinte, com vistas à exatidão do lançamento, como se lê nos diversos precedentes desta casa que destacam a prevalência da realidade dos fatos sobre formalidades quando presentes elementos probatórios idôneos nos autos.

21. De igual modo, a jurisprudência administrativa demarca a distinção entre a conciliação aritmética dentro do próprio lançamento e a compensação de ofício postulada ao julgador.

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

Período de apuração: 15/05/2010 a 15/01/2011

RETENÇÃO NA FONTE. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CONDIÇÕES.

A restituição/compensação dos valores retidos na fonte a título de Cofins somente é autorizada quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, restando configurada a impossibilidade da dedução quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 15/05/2010 a 15/01/2011

RETENÇÃO NA FONTE. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CONDIÇÕES.

A restituição/compensação dos valores retidos na fonte a título de PIS/Pasep somente é autorizada quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, restando configurada a impossibilidade da dedução quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 15/05/2010 a 15/01/2011

ERRO FORMAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. INAPLICABILIDADE.

Diante de erro formal não há que se cogitar da aplicação do princípio da verdade material.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 15/05/2010 a 15/01/2011

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. CARF. INCOMPETÊNCIA.

Falece competência ao CARF para apreciar pedido de compensação de ofício

Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2021, 20 maio). Acórdão nº 3002-001.953 (Processo nº 15504.724598/2012-74, Recurso voluntário, 3ª Seção de Julgamento, 2ª Turma Extraordinária). Recorrente: Selpe Seleção de Pessoal Ltda.; Interessado: Fazenda Nacional.

22. No acórdão 3002-001.953 cuja ementa está transcrita acima, o CARF foi expresso ao afirmar a incompetência do colegiado para “apreciar pedido de compensação de ofício”.

23. O ponto aqui, porém, é outro e mais estrito: tratando-se de lançamento de ofício formalizado por auto de infração, a autoridade preparadora deve, no próprio recálculo do crédito, deduzir os pagamentos já realizados em DARF relativos à mesma espécie (PIS e Cofins) e ao mesmo período abrangido pelo lançamento, ainda que realizados em competências distintas dentro desse período, apurando o saldo efetivamente devido. Não se cuida de compensação autônoma via PER/DCOMP.

24. Com efeito, não se pode exigir do contribuinte que pleiteie restituição/compensação prévia de valores cujo abatimento apenas se tornou conhecido após a formalização do auto e a delimitação do objeto do litígio, trata-se, aqui, de conciliação aritmética intraprocessual, indispensável à exatidão do lançamento, e não de compensação entre espécies ou entre períodos estranhos ao feito.

25. O corolário constitucional é claro, exigir montante superior ao efetivamente devido, por não deduzir pagamentos a maior do mesmo período e espécie, afronta a capacidade contributiva do art. 145, § 1º, e tangencia a vedação ao confisco do art. 150, IV, ambos da Constituição.

26. Em consequência, mantendo-se o ajuste específico já determinado para dezembro/2013 em primeira instância, reconheço, adicionalmente, os pagamentos a maior

efetuados nas competências de fevereiro, abril, maio, junho e julho de 2013, determinando que a unidade de origem promova a conciliação integral no cálculo do auto, com abatimento desses valores no principal e reflexos em juros e multa.

27. Trata-se de provimento estritamente aderente à jurisprudência citada, preserva-se a competência do CARF, que não declara compensação de ofício, mas impõe, por verdade material e exatidão do lançamento, o abatimento de pagamentos comprovados diretamente no cálculo do crédito tributário em discussão.

28. Auto de Infração em 2017 e pagamentos em 2013 não revelam, por si, qualquer tentativa de “aproveitar decadência”. Ao contrário, eventual pedido de compensação lastreado em pagamento de 2013 estaria, em regra, dentro do prazo quinquenal do art. 168, I, do CTN (direito de restituição/compensação contado do pagamento indevido), que se encerraria apenas em 2018. Logo, não há traço de abuso de direito.

29. É como voto.

II.2. Do direito ao crédito presumido do óleo diesel. Crédito extemporâneo.

30. A decisão a quo manteve a glosa de créditos referentes ao óleo diesel por considerá-los extemporâneos, afirmando o que segue:

Glosa de créditos extemporâneos: óleo combustível e demais créditos

140. O contribuinte se defende informando que “*exerceu o seu legítimo direito de aproveitamento dos créditos, de modo que eventual equívoco formal no seu registro não pode prevalecer sobre a materialidade dos fatos, devendo-se, neste ponto, ressaltar que o processo administrativo fiscal pauta-se pelo princípio da busca pela verdade material*”. Alega ainda que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Inicialmente, é fato que o § 4º do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 permite o

aproveitamento de créditos em meses subsequentes, quando não utilizados em períodos anteriores, conforme segue abaixo:

4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Ocorre que para a interpretação sobre quais créditos podem ser aproveitados e em

que momento (critério temporal) pode-se materializar este direito é necessário que se faça uma construção teleológica com o texto legal. Sobre isto, transcrevo a lição de Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. Ed. Saraiva. 2004, pág. 62) que orienta:

“(...) como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contacto com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano da expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para constituir um domínio.”

Com isso, notadamente não é possível ler o enunciado do § 4º do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 sem conjugá-lo com outras disposições destas mesmas Leis. Passeando pelo texto legal se percebe que os comandos do §1º e §14 do art. 3º definiram como critério temporal o “mês” da ocorrência dos fatos que ensejaram o cálculo do crédito da não-cumulatividade para fins de determinação do momento do seu aproveitamento, conforme transcrito:

Leis nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003:

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

(...)

*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: I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;*

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

*- dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, **incorridos no mês**;*

*- dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês**.*

(...)

*§14 Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, **a cada mês**, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (grifei e negritei)*

Com isso, resta evidente que o critério temporal da regra matriz para fins de apuração do crédito da não-cumulatividade é o “mês” e este entendimento norteou o procedimento fiscal realizado pela autoridade tributária.

Pelo exposto é possível concluir que legislação ao referir-se à expressão "o crédito

não aproveitado em determinado mês" alude ao crédito registrado na escrita no mês de competência e que não ainda tenha sido aproveitado, seja mediante desconto do valor da contribuição devida no próprio mês de registro (art. 3º) ou ressarcido, nas hipóteses permitidas.

Com isso, para o aproveitamento de crédito extemporâneo, o contribuinte precisa refazer sua escrita fiscal para alocar tais créditos identificados fora de tempo, levando-os ao mês de competência. Se os créditos identificados, após alocação ao período correto, provocar a existência de saldo credor, entra a regra do § 4º do art. 3º, se permitindo o aproveitamento deste em meses subsequentes, tudo isso respeitando-se o prazo prescricional de 5 anos a partir do mês que originou o crédito que compõe o referido saldo credor.

No que diz respeito à reapresentação das declarações (DCTF, DACON ou EFD Contribuições) à Administração Tributária, a retificação das obrigações acessórias é necessária não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original, mas também para a atualização dos saldos de créditos das declarações posteriores. Trata-se de medida determinante para demonstrar com precisão que o crédito está constituído e, mais importante, que ele não foi utilizado em períodos anteriores.

Ainda que se pudesse superar o descumprimento do aspecto formal (retificação das declarações), na análise do direito creditório, o contribuinte não apresentou qualquer demonstrativo que evidenciasse o refazimento de sua apuração e o surgimento de eventual saldo credor que permitisse o seu abatimento com os valores devidos nas competências objeto das glosas. Portanto, sem qualquer reparo à autuação fiscal.

No tocante às glosas de créditos apurados sobre os gastos com óleo diesel, o contribuinte explica que apura os créditos em razão do montante consumido diretamente na sua produção e não pela aquisição do óleo combustível, portanto não se trata propriamente de crédito extemporâneo (relativo a períodos antecedentes e não aproveitados).

Aqui também não resta melhor sorte ao contribuinte, pois ao eleger o mês de consumo do óleo diesel como critério de apropriação do crédito em debate acabou por aproveitar o crédito de forma extemporânea, uma vez que o critério temporal legal para os créditos previstos nos inc. I e II, art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, como já discutido, é o mês de aquisição do insumo e não o mês de

consumo do insumo (inc. I, §1º, art 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, já citado acima). Portanto, não é possível desfazer as glosas como pretendia o contribuinte.

Diante disso, voto por manter as glosas da forma que foram apuradas pela fiscalização.

31. Assiste razão a unidade julgadora de origem, posto aplicar-se ao caso as disposições da Súmula CARF nº 231, segundo a qual:

“o aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes”.

32. A aplicação do referido enunciado é obrigatória, independentemente de entendimento pessoal desta Relatoria, por força do art. 72 do Regimento Interno do CARF, que confere efeito vinculante às súmulas aprovadas.

33. A inobservância injustificada de súmula vinculante constitui infração ao dever funcional do Conselheiro, podendo inclusive ensejar a perda do mandato, nos termos do art. 85, VI, do RICARF.

34. Diante disso, mantenho as glosas da forma em que foram apuradas pela fiscalização, confirmando integralmente a decisão da DRJ.

II.3. Do direito ao creditamento decorrente da locação de equipamentos para remoção e empilhadeiras.

35. O órgão julgador de primeira instância manteve a glosa dos créditos relativos à locação de equipamentos de remoção e empilhadeiras por entender que tais bens se enquadram como veículos e, portanto, não autorizam creditamento, com fundamento inclusive na Solução de Consulta nº 3.008 SRRF03/Disit.

36. No mesmo decism, reconheceu como insumos, em linha com o PN Cosit nº 05/2018 e com o REsp 1.221.170 PR do STJ, os serviços de gestão e planejamento técnico das usinas, as análises cromatográficas e físico-químicas do óleo isolante e a locação de compressor, revertendo as glosas que haviam se apoiado unicamente na tese restritiva revogada pela jurisprudência do STJ.

37. Em sua peça recursal, a Recorrente reforça a relevância dos equipamentos e serviços para o processo produtivo. Esclarece que os “equipamentos de remoção” consistem basicamente em plataformas de elevação mesas pantográficas móveis e empilhadeiras, imprescindíveis ao apoio das equipes de manutenção da operação de energia, viabilizando a remoção e o transporte interno de materiais, equipamentos, motores e geradores entre a sala de máquinas e a oficina para a realização das manutenções preventivas e corretivas necessárias à adequada geração termoelétrica.

38. Pois bem. É fato incontroverso nos autos, e não impugnado pela Administração, que tais equipamentos são utilizados no transporte e na movimentação interna de motores e geradores nas usinas termoelétricas da Recorrente, possibilitando a manutenção indispensável à continuidade da produção de energia elétrica. Diante do porte e do peso dos motogeradores, a locação desses equipamentos configura gasto necessário ao processo produtivo, atendendo aos critérios de relevância fixados pelo STJ no REsp 1.221.170 PR.

39. A DRJ não glosou por ausência de prova, mas por classificar empilhadeiras e equipamentos de remoção como “veículos”, hipótese na qual não haveria previsão legal de crédito.

40. Na análise casuística do caso sob análise, entendo não assistir razão à DRJ.

41. Releva anotar que a atividade econômica principal (e único CNAE) da Recorrente é “35.11-5-01 Geração de energia elétrica”. Ou seja, a Recorrente não tem por objeto social a movimentação de mercadorias e cargas diversas. A movimentação interna viabilizada por empilhadeiras e plataformas de elevação serve exclusivamente ao suporte de manutenção e operação dos motogeradores e de demais equipamentos críticos da usina. Trata-se de etapa instrumentadora da geração de energia elétrica e não de logística comercial de bens.

42. Portanto, tais empilhadeiras e plataformas de elevação são equipamentos industriais de movimentação interna voltados à manutenção e à operação de ativos de geração, não se confundindo com veículos automotores destinados ao transporte externo de pessoas ou cargas. Afastada, pois, a premissa fática de que seriam “veículos” no sentido vedativo invocado, resta indevida a glosa sob esse fundamento.

III. CONCLUSÃO

43. Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para: (i) reconhecer os pagamentos a maior de PIS e de COFINS nas competências de fevereiro, abril, maio, junho e julho de 2013, para fins de conciliação dos valores; e (ii) reverter a glosa dos créditos referentes à locação de equipamentos de remoção e empilhadeiras.

44. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro.**, redator designado

Com as vênias de estilo, em que pese o bem fundamentado voto condutor, ouso discordar quanto à matéria II.1. Auto de infração..

A divergência que se estabelece refere-se ao mérito quanto a possibilidade de compensação de ofício/dedução de eventual pagamento indevido ou a maior peliteado pela recorrente.

1 MÉRITO

A divergência que se estabeleceu na turma refere-se a matéria tratada no II.1. Auto de infração do voto condutor do qual transcrevo excerto:

II.1. Auto de infração.

Apuração do saldo devedor de PIS E COFINS. Reconhecimento dos pagamentos a maior e obrigatoriedade de conciliação de créditos e débitos de mesma espécie.

14.A DRJ reconheceu que a metodologia de apuração adotada pela Recorrente está em conformidade com a regulamentação setorial da ANEEL e com a realidade operacional do setor elétrico, pois a receita final de venda apenas se torna juridicamente disponível quando a CCEE divulga o relatório definitivo, o que ocorre em competência posterior. Por isso, concluiu não haver violação ao regime de competência nem fundamento para a glosa em quase todos os meses de 2013.

15.Contudo, ao examinar os registros da EFD-Contribuições e as DCTF apresentadas, a DRJ verificou que, salvo no mês de dezembro/2013, os valores de receita declarados pelo contribuinte já eram iguais ou superiores aos apurados pela fiscalização, de modo que eventuais diferenças de critério não resultaram em subtributação. Constatou, ainda, que o contribuinte não declarou em DCTF a integralidade do PIS e da COFINS informados nas EFD, o que ensejou a constituição de débitos de ofício.

16.A Recorrente sustenta que, na reapuração realizada após a decisão de primeira instância, a autoridade fiscal desconsiderou pagamentos a maior de PIS e COFINS efetuados nas competências de fevereiro, abril, maio, junho e julho de 2013, pleiteando que tais valores sejam compensados de ofício para afastar o saldo remanescente e as penalidades correspondentes, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda e violação dos princípios da verdade material.

17. Assiste razão à Recorrente. Explico.

18. Primeiramente, é importante deixar claro que não se trata de autorizar, pela via recursal, a apreciação de pedido de compensação de ofício. O que se veicula aqui é distinto: estamos diante de auto de infração e, portanto, incumbe à própria autoridade lançadora, ao recalcular o crédito tributário sob apreciação fiscal, proceder à conciliação aritmética entre débitos e pagamentos já comprovados por DARFs, apurando o saldo efetivamente devido. O lançamento de ofício deve refletir o saldo efetivamente devido após o abatimento de pagamentos comprovados do mesmo tributo e período fiscalizado.

19. O Código Tributário Nacional impõe à autoridade lançadora o dever de constituir o crédito “com exatidão” e, por consequência, de reconhecer no próprio procedimento os pagamentos comprovados que extinguem, no todo ou em parte, a obrigação. O art. 142 do CTN estabelece que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, procedimento que “verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo caso, propõe a aplicação da penalidade cabível”. Tudo isso deve ser aplicado sob a diretriz constitucional da eficiência administrativa (art. 37, caput, da Constituição).

20. Ademais, o princípio da verdade material deve ser observado e implica dever de investigação ativa da autoridade preparadora e dever de cooperação do contribuinte, com vistas à exatidão do lançamento, como se lê nos diversos precedentes desta casa que destacam a prevalência da realidade dos fatos sobre formalidades quando presentes elementos probatórios idôneos nos autos.

21. De igual modo, a jurisprudência administrativa demarca a distinção entre a conciliação aritmética dentro do próprio lançamento e a compensação de ofício postulada ao julgador.

(...)

22. No acórdão 3002-001.953 cuja ementa está transcrita acima, o CARF foi expresso ao afirmar a incompetência do colegiado para “apreciar pedido de compensação de ofício”.

23. O ponto aqui, porém, é outro e mais estrito: tratando-se de lançamento de ofício formalizado por auto de infração, a autoridade preparadora deve, no próprio recálculo do crédito, deduzir os pagamentos já realizados em DARF relativos à mesma espécie (PIS e Cofins) e ao mesmo período abrangido pelo lançamento, ainda que realizados em competências distintas dentro desse período, apurando o saldo efetivamente devido. Não se cuida de compensação autônoma via PER/DCOMP.

24. Com efeito, não se pode exigir do contribuinte que pleiteie restituição/compensação prévia de valores cujo abatimento apenas se tornou conhecido após a formalização do auto e a delimitação do objeto do litígio, trata-

se, aqui, de conciliação aritmética intraprocessual, indispensável à exatidão do lançamento, e não de compensação entre espécies ou entre períodos estranhos ao feito.

25.O corolário constitucional é claro, exigir montante superior ao efetivamente devido, por não deduzir pagamentos a maior do mesmo período e espécie, afronta a capacidade contributiva do art. 145, § 1º, e tangencia a vedação ao confisco do art. 150, IV, ambos da Constituição.

26.Em consequência, mantendo-se o ajuste específico já determinado para dezembro/2013 em primeira instância, reconheço, adicionalmente, os pagamentos a maior efetuados nas competências de fevereiro, abril, maio, junho e julho de 2013, determinando que a unidade de origem promova a conciliação integral no cálculo do auto, com abatimento desses valores no principal e reflexos em juros e multa.

27.Trata-se de provimento estritamente aderente à jurisprudência citada, preserva-se a competência do CARF, que não declara compensação de ofício, mas impõe, por verdade material e exatidão do lançamento, o abatimento de pagamentos comprovados diretamente no cálculo do crédito tributário em discussão.

28.Auto de Infração em 2017 e pagamentos em 2013 não revelam, por si, qualquer tentativa de “aproveitar decadência”. Ao contrário, eventual pedido de compensação lastreado em pagamento de 2013 estaria, em regra, dentro do prazo quinquenal do art. 168, I, do CTN (direito de restituição/compensação contado do pagamento indevido), que se encerraria apenas em 2018. Logo, não há traço de abuso de direito.

O acórdão recorrido assim tratou esta matéria:

Do pagamento indevido ou a maior

40. Destaca-se por fim que “a falta de critério na informação das receitas no DACON, causou grande distorção na apuração do PIS e da Cofins, gerando em alguns meses pagamento a maior, conforme demonstrado nas planilhas DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO VALOR DO PIS/COFINS”.

41. Entretanto, a autoridade tributária informa que “não há previsão legal para compensação de ofício dos valores pagos indevidamente ou a maior, por ocasião do lançamento do crédito tributário, uma vez que tal iniciativa é prerrogativa do contribuinte em procedimentos de restituição ou ressarcimento, através de Declaração de Compensação, conforme o dispõe os artigos 7º e 65 da IN/RFB nº 1717/2017.”

42. Ressalta ainda que “já foram compensados os pagamentos a maior do mês de fevereiro, nos valores originais de R\$ 2.118.642,09 (Cofins) e R\$ 459.968,35 (PIS), homologados através dos processos administrativos nº 10469.726.741/2014-84 (Cofins) e 10469.727.018/2014-12 (PIS)”.

O voto condutor reconhece que os supostos pagamentos indevidos ou a maior referem-se a competência diversas do período de apuração objeto do lançamento contestado.

Entende-se assim que não assiste razão à recorrente no sentido de que haja amparo legal que obrigue a fiscalização a proceder a compensação de ofício de pagamentos PIS/COFINS nas competências de fevereiro, abril, maio, junho e julho de 2013 que a recorrente entendeu como indevidos ou a maior.

Acertado o acórdão recorrido quando afirma que cabe ao sujeito passivo a apuração de seus créditos contra a Fazenda e dentro do prazo decadencial formalizar o pedido de restituição/compensação nos termos da legislação que rege o pedido de restituição/compensação:

41. Entretanto, a autoridade tributária informa que “não há previsão legal para compensação de ofício dos valores pagos indevidamente ou a maior, por ocasião do lançamento do crédito tributário, uma vez que tal iniciativa é prerrogativa do contribuinte em procedimentos de restituição ou ressarcimento, através de Declaração de Compensação, conforme o dispõe os artigos 7º e 65 da IN/RFB nº 1717/2017.”

Nesse sentido o voto do i. conselheiro Jean Cleuter simões Mendonça no acórdão 3401002.238 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do qual transcrevo excerto:

3.Do lançamento dos Meses de Fevereiro a Maio de 2001. Da Compensação de Ofício.

Alega a Recorrente que os lançamentos referentes aos meses de fevereiro a maio de 2001 são indevidos, pois os valores foram recolhidos nos meses de agosto a novembro de 2001, e pede que seja efetuada a compensação de ofício, com os valores recolhidos a maior nos meses de agosto a novembro de 2001.

Todavia, o pagamento a maior em um determinado mês não pode ser aproveitado para abatimento de débito do auto de infração, de modo que, se houve o recolhimento a maior nos meses de agosto a novembro de 2001, fica facultado à Recorrente pedir a compensação pelo processo administrativo próprio e não como forma de impugnação do auto de infração.

Por todo o exposto entende-se acertado o acórdão recorrido nesse ponto pelo que se adota seus fundamentos como razão de decidir.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para: (i) reverter a glosa dos créditos referentes à locação de equipamentos de remoção e empilhadeiras.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro.

