



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.726980/2014-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.256 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2022
Recorrente COMPANHIA ENERGÉTICA POTIGUAR S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

INCENTIVO FISCAL. CRÉDITOS DE ICMS. RECEITA. TRIBUTAÇÃO. MATÉRIA NÃO SUSCITADA/ESTRANHA AO PER/DCOMP. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria, Incidência da Contribuição sobre a Receita Decorrente de Créditos do ICMS Recebido, a Título de Incentivo Fiscal Concedido por Órgão Público, por não ter sido expressamente prequestionada pela recorrente na manifestação de inconformidade oposta à Autoridade Julgadora de Primeira Instância e também por não estar vinculada ao Pedido de Ressarcimento (PER)/Declaração de Compensação (Dcomp).

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

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

FATO GERADOR. FATURAMENTO. RECEITAS. NOTAS FISCAIS. ESCRITURAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal da pessoal jurídica, assim entendido o total de sua receita operacional que é o total do valor das notas fiscais emitidas no respectivo mês e que consta da sua escrituração contábil.

CRÉDITOS. CUSTOS/DESPESAS. MATERIAIS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com: óleo lubrificante (PD00599), bomba centrífuga (PI00977), válvula de pé (PI 00978), mangueira trançada de 1" (PD 01025), mangueira hidráulica de alta pressão (PD 01098), mangueira R1 (PD 01088), tubo galvanizado (PD 00974), cabinho flexível (PD 01006), chave de partida (PD01026), correias (PD00853) e Graxa (PD00975) são imprescindíveis à produção da energia elétrica, enquadram-se no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e dão direito ao desconto de créditos.

CRÉDITOS. CUSTOS. BATERIA. RETIFICADOR. CRÉDITO. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos de aquisição da bateria 12V 150AH (PD00552) e do Retificador (PD00896 carregador de bateria) não dão direito ao desconto dos créditos sobre o valor de aquisição; a legislação prevê o desconto de créditos sobre os encargos de depreciação destes equipamentos.

DESPESAS. FRASCOS. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com aquisições de Frascos SOS (PD00864) utilizados em programa de monitoramento de óleo lubrificante de outra empresa não se enquadram como insumos de produção nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 nem no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e dão direito ao desconto de créditos.

DESPESAS. GESTÃO. PLANEJAMENTO. LOGÍSTICA. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com gestão, planejamento e logística não estão discriminadas dentre aquelas que dão direito ao desconto de créditos, previstas no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, nem se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e dão direito ao desconto de créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso voluntário e, na parte conhecida, dar provimento parcial para reverter: 1) a glosa de crédito, no valor de R\$426.888,45 (quatrocentos e vinte e seis mil oitocentos e oitenta e oito reais e quarenta e cinco centavos), decorrente da alteração do regime de competência da contribuição; e, 2) a glosa dos créditos descontados sobre custos/despesas incorridos com: óleo lubrificante (PD00599), bomba centrífuga (PI00977), válvula de pé (PI 00978), mangueira trançada de 1” (PD 01025), mangueira hidráulica de alta pressão (PD 01098), mangueira R1 (PD 01088), tubo galvanizado (PD 00974), cabinho flexível (PD 01006), chave de partida (PD01026), correias (PD00853) e Graxa (PD00975), cabendo à Autoridade Administrativa, apurar o total dos créditos e homologar a Dcomp até o limite apurado.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antônio Marinho Nunes – Presidente substituto

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Júnior, José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro e Marco Antônio Marinho Nunes (Presidente substituto).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ em Curitiba/PR que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que homologou parcialmente a Dcomp transmitida pelo contribuinte.

A Delegacia da Receita Federal em Natal/RN reconheceu parcialmente o direito da recorrente à restituição pleiteada e homologou em parte a Dcomp transmitida, nos termos do Despacho Decisório às fls. 1951/1985.

Inconformada com a homologação parcial da Dcomp, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, requerendo o reconhecimento do seu direito ao crédito no valor de R\$450.642,87; a homologação parcial da Dcomp nº 04854.09472.100413.1.3.04-6002; e, a anulação da cobrança do débito de R\$123.949,39, alegando razões, assim resumidas por aquela DRJ:

No tópico "DAS VENDAS DE ENERGIA ELÉTRICA", aduz que as receitas auferidas decorrentes da atividade econômica da contribuinte são, por força da regulamentação do setor elétrico, inicialmente calculadas e estimadas por meio de Boletins de Medição, que são apenas instrumentos de controle interno da empresa, onde são demonstrados os valores de energia postos à disposição dos clientes contratantes e que servem de lastro para que no mês seguinte sejam emitidas as notas fiscais respectivas.

Argumenta que o real faturamento é conhecido apenas no momento de publicação do faturamento real pelo órgão de controle da CCEE - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, a qual se dá nos meses posteriores ao do reconhecimento e da escrituração dos Boletins de Medição. Diz que, como o percentual de perdas no setor elétrico é apurada *a posteriori* de forma mensal, o montante final da energia vendida (geração - perdas elétricas) só é conhecida no mês subsequente.

Aduz que não corrobora com o entendimento do Auditor Fiscal no cômputo do faturamento da empresa, eis que, somando-se os valores escriturados na contabilidade do período de apuração em referência, atinentes aos Boletins de Medição emitidos pela companhia, tem-se que o mesmo corresponde ao valor do faturamento real publicado pela CCEE no mês de março.

Alega que, segundo o Auditor-fiscal o faturamento deve ser calculado pela informação da data de competência que consta em cada nota fiscal eletrônica, ou seja, pelo mês do faturamento a que a nota fiscal está vinculada, mas que recolhe os encargos devidos em razão da data de emissão da fatura, quando a mesma se dá após a publicação da CCEE.

Afirma que, somando as notas fiscais vinculadas às vendas de energia elétrica realizadas em janeiro de 2013 chega ao valor de R\$ 72.397.480,96 e não à importância de R\$ 77.506.056,90, conforme consta no Despacho Decisório ora impugnado.

Informa que junta planilha detalhada contendo todos os Boletins de Medição relativos à venda de energia elétrica em janeiro de 2013, de sorte a demonstrar a veracidade do valor acima.

No tópico, "**DAS OUTRAS RECEITAS**", aduz que houve a correta homologação, por parte desta Autoridade Fiscal, do valor contabilizado pela CEP em função da receita aferida através da venda de sucatas a terceiros.

No tocante ao "**INCENTIVO FISCAL - CRÉDITO DO ICMS**", afirma que a CEP deveria "ter incluído no somatório de apuração da base de cálculo, a receita recebida sob a forma de devolução de parte do valor do ICMS pago quando das aquisições/compras de óleo diesel". Diz anuir com "o Auditor-Fiscal e reconhece que contabilizou, em fevereiro de 2013, o montante de R\$ 3.423.783,20 em função da restituição do ICMS nas compras de óleo diesel".

No tópico "**DOS CRÉDITOS DO PEDIDO DA COMPENSAÇÃO**", registra que, não obstante a CEP incluir na base de cálculo das contribuições aquisições de materiais adquiridos em meses diversos, tem-se que a mesma adotou o critério de consumo, as escriturando na medida em que eram utilizados.

Diz que, ainda que seja considerado na base de cálculo dos créditos tão somente os produtos adquiridos no mês, o que não concorda, insurge contra os critérios adotados pela autoridade fiscal ao analisar quais bem ou serviços podem ou não serem enquadrados como insumos.

Discorre sobre o conceito de insumos. Aduz que o entendimento da autoridade fiscal quanto ao enquadramento de um bem ou não como insumo está equivocado. Informa que, *"para melhor compreensão da real necessidade dos produtos pela Companhia no procedimento de geração de energia, colaciona à presente manifestação, documento contendo, detalhadamente, a efetiva destinação de cada material utilizado como insumo, de sorte a não restar dúvidas quanto a importância de cada item"*.

Em relação às glosas no item "**materiais**" elencados como insumos, diz que eles possuem relação direta e essencial ao seu processo produtivo. Discorre sobre o conceito de insumos. Colaciona decisões administrativas sobre o tema. Requer que seja deferido, na medida em que corresponde ao valor real despendido na aquisição de produtos utilizados na produção de energia elétrica, conforme planilha descritiva que anexou aos autos, o valor de R\$ 553.286,72. Explica que chegou a esse valor, que é diferente do informado no Dacon original, ao refazer uma reapuração dos créditos relativos a bens utilizados como insumos.

Relativamente aos "**COMBUSTÍVEIS**", diz que o Auditor-Fiscal considerou como base de cálculo dos créditos das contribuições o montante relativo às compras efetuadas dentro do mês e não o montante referente à quantidade de combustível consumida. Alega que adotou, à época, a escrituração dos bens na medida em que eram consumidos e não quando de sua aquisição.

No que se refere aos "**SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**", aduz que, referente aos serviços de Gestão, Planejamento e Logística das Usinas, o Auditor-Fiscal promoveu a glosa, por entender que os mesmos não se enquadram nos conceitos de serviços utilizados como insumos, com o que não concorda.

Diz que o conceito de insumo não foi definido de forma completa pelo Código Tributário Nacional, tendo a RFB conceituado de forma mais detalhada como insumos utilizados na execução de serviços aqueles que são prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Entende que, o contrato de Gestão, Planejamento e Logística firmado pela CEP preenche os requisitos trazidos pela RFB, devendo, portanto, o respectivo serviço ser enquadrado como insumo de seu processo produtivo, uma vez que sem o resultado do objeto de tal contrato seria impossível realizar suas obrigações de fornecimento de energia exigida pelo Operador Nacional do Sistema.

Reclama por uma análise mais ampla do conceito de insumos, que varia de acordo com a atividade fim de cada empresa. Entende que deve *"haver a mitigação do conceito de insumo, analisando no caso concreto, para verificar a efetiva utilização na fabricação do bem ou serviço posto à venda, na medida em que não existe restrição, mas sim, abrangência do seu conceito"*.

Salienta o caráter excepcional e essencial da atividade fim da CEP, responsável pela geração de energia elétrica a ser distribuída em todo território nacional, o que não

ocorre sem a devida gestão e planejamento e posterior distribuição sem a correta logística.

Insiste que, diante do caráter de essencialidade do produto produzido à sociedade, devem ser afastadas eventuais interrupções na prestação de serviço, sendo, por certo, que a celebração de contrato que tem por escopo a prestação de serviços de gestão, planejamento, controle e fiscalização de empresas contratadas para a operação e manutenção das usinas Potiguar e Potiguar III é de extrema importância na geração de energia.

Relativamente aos "**BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**", ressalta, todavia, que "*no tópico de n.º 105 do Despacho Decisório, apesar de consignar que fica mantido o valor mensal de base cálculo das contribuições, acredita a Companhia Energética Potiguar que, devido a erro material de digitação, fez constar valor diverso do declarado na apuração inicial, ou seja, fora homologado o montante de R\$ 56.309,09 ao invés do correto valor de R\$ 56.369,09. Dessa forma, deve ser retificado referido valor, para fazer constar a real quantia de R\$ 56.369,09, relativo aos bens do ativo imobilizado que integrará a base de cálculo para apuração do crédito devido*".

Analisada a manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente, nos termos do Acórdão n.º 06-64.494, às fls. 2053/2072, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

SERVIÇO DE GESTÃO, PLANEJAMENTO E LOGÍSTICA.

Os referidos serviços não se enquadram no conceito de insumos, pois não atendem ao critério da essencialidade, ou seja, não são elementos inseparáveis do processo produtivo ou da execução do serviço prestado pela interessada, que é a geração de energia termoeletrônica, de modo que, embora importantes, configuram meras despesas operacionais.

REGIME DE COMPETÊNCIA. FATO GERADOR.

O momento de ocorrência do fato gerador do PIS/Pasep da Cofins é o mês de auferimento das receitas, o que ocorre quando elas são consideradas realizadas.

ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Comprovado o erro de fato no deferimento dos créditos relativos a bens do ativo imobilizado, corrige-se o valor do crédito deferido.

Intimada dessa decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, requerendo a sua reforma para que seja homologada a Dcomp em discussão, alegando, em síntese:

1) **Das vendas de energia elétrica**: as mesmas alegações expendidas na manifestação de inconformidade, em resumo, defende a apuração da contribuição devida sobre o faturamento mensal, levando-se em conta o total das notas fiscais emitidas e escrituradas no respectivo mês, desconsiderando a competência registrada nos dados adicionais, constante do rodapé das respectivas notas; diferentemente de outras pessoas jurídicas que emitem a nota fiscal no momento da venda do produto ou da prestação de serviço, as pessoas jurídicas que vendem energia elétrica no âmbito dos Contratos de Compra de Energia no Ambiente Regulamentado (CCEAR), somente conhecem o real faturamento de suas operações nos dois meses subsequentes ao mês da venda da energia; tal procedimento tem sua previsão formal estabelecida pela própria Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), conforme se vê dos documentos carreados aos autos; segundo os CCEAR, “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)”; reproduziu trechos do “Módulo 3 – Contratação de Energia e Potência 3.5 – Reajuste de Receita de Venda” que prevê a existência de dois tipos de relatórios emitidos pela CCEE para a apuração das receitas de vendas de energia elétrica: “**Relatório Preliminar** (apuração da receita de venda preliminar) e o **Relatório Final** (apuração da receita de venda final)”; em relação ao mês de janeiro, objeto do PER em discussão, os relatórios preliminar e final da CCEE encontram-se anexados para a adequada análise deste órgão julgador (Anexos 03 e 04); de fato, a apuração da contribuição se dá 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 recebimento do pagamento**; 2) a CCEE emite o Relatório Preliminar de Venda, com base nas informações enviadas pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico - ONS; 3) nos dois meses subsequentes os pagamentos são realizados, **com a emissão das respectivas notas fiscais em três momentos distintos**; posteriormente, a CCEE emite o Relatório de Venda Final, definitivo, que registra o faturamento real da empresa; e, por fim, caso seja constatada diferença entre o Relatório Final da CCEE e o Boletim de Medição inicial, a empresa emite outro Boletim de Medição, complementar, realizando o pagamento remanescente, em conformidade com as notas fiscais emitidas, consubstanciando o **recolhimento integral** das contribuições, por meio do pagamento ou da compensação, extinguindo assim o crédito tributário, nos termos do Art. 156, I e II do CTN”; assim, ao contrário do entendimento da Fiscalização, as notas fiscais de vendas de energia, emitidas nos respectivos meses, representam as vendas do próprio mês e não de outros meses;

2) **Do crédito de ICMS de incentivo fiscal: mudança legislativa com entrada em vigor da Lei Complementar nº 160/2017**: neste tópico, defendeu a não incidência das contribuições sobre as receita decorrentes do incentivo de crédito de ICMS concedido pelo Estado do Rio Grande do Norte, sob o argumento de mudança na legislação trazida por essa LC e pela Lei nº 12.973/2014, art. 9º, §§ 4º e 5º; e art. 10, aplicando-se ao presente caso, o disposto no art. 106 do CTN, para considerar o esse incentivo fiscal como subvenção para investimento e excluí-lo da base de cálculo das contribuições;

3) **Dos créditos descontados sobre os custos/despesas com**: óleo lubrificante (PD00599), Bomba centrífuga (PI)00977), válvula de pé (PI) 00978), mangueira trançada de 1” (PD 01025), mangueira hidráulica de alta pressão (PD 01098), mangueira R1 (PD 01088), tubo galvanizado (PD 00974), cabinho flexível (PD 01006), chave de partida (PD01026): Frascos SOS (PD00864), bateria 12V 150AH (PD00552), retificador (carregador de bateria), correias (PD00853) e Graxa (PD00975): alegou que se trata de custos/despesas vinculados ao seu processo produtivo e se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR; e,

4) *Dos créditos de gestão, planejamento e logística e da sua relevância para a produção de energia elétrica e cumprimento das demandas exigidas pelo Operador Nacional do Sistema – ONS – no Sistema Interligado Nacional – SIN*: defendeu a classificação dessas despesas como insumos do seu processo de produção, sob o argumento de que são relevantes para a produção de energia elétrica e sua transmissão, enquadrando-se no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR.

Em síntese, é o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O recurso voluntário atende aos requisitos do art. 67 do Anexo II do RICARF; assim dele conheço.

Nos pedidos de restituição/compensação, a matéria de mérito restringe-se à certeza e liquidez do crédito financeiro declarado/compensado.

A homologação parcial da Dcomp teve como fundamento a insuficiência do crédito financeiro declarado/compensado.

A insuficiência do indébito decorreu de alteração do regime de competência (momento da ocorrência do fato gerador da contribuição) e da glosa de créditos descontados sobre custos/despesas considerados insumos pela recorrente.

Nesta fase recursal, a recorrente defendeu: 1) o regime de competência; 2) a não incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes de incentivo fiscal do ICMS; 3) a reversão da glosa dos créditos descontados sobre as despesas com: óleo lubrificante (PD00599), Bomba centrífuga (PI)00977), válvula de pé (PI) 00978), mangueira trançada de 1” (PD 01025), mangueira hidráulica de alta pressão (PD 01098), mangueira R1 (PD 01088), tubo galvanizado (PD 00974), cabinho flexível (PD 01006), chave de partida (PD01026): Frascos SOS (PD00864), bateria 12V 150AH (PD00552), retificador (carregador de bateria), correias (PD00853) e, Graxa (PD00975); 4) a reversão da glosa dos créditos descontados sobre despesas com gestão, planejamento e logística.

Inicialmente, quanto à não incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes de incentivo fiscal, sua análise e julgamento nesta fase recursal ficaram prejudicados. Em primeiro lugar, porque se trata de matéria que não foi expressamente prequestionada na manifestação de inconformidade; e, em segundo lugar, porque não houve glosa de crédito vinculada a tais receitas.

Se a recorrente, de fato, tributou as receitas decorrentes de crédito do ICMS recebidos a título de incentivo fiscal, cabe a ela apurar o indébito e pedir sua restituição via PER/Dcomp. Na Dcomp em discussão tal crédito não foi pleiteado.

Ainda que o valor correspondente à incidência da contribuição sobre os créditos do ICMS recebidos, a título de incentivo fiscal, tivesse sido incluído no PER em discussão, o que não ocorreu, sua impugnação apenas nesta fase recursal implicou na preclusão temporal do direito da recorrente.

Segundo o inciso III do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, “*a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*”. Já o art. 17, deste mesmo decreto, estabelece que “*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*”.

No presente caso, ocorreu a preclusão temporal consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para tratar daquela matéria, quando da interposição da manifestação de inconformidade à autoridade julgadora de primeira instância. Ultrapassada aquela etapa, extingue-se o direito de suscitá-las somente nesta fase recursal.

Assim, não conheço dessa matéria, quanto ao seu mérito.

As demais matérias impugnadas nesta fase recursal abrangem:

1) o regime de competência; 2) glosa dos créditos descontados sobre as despesas com: óleo lubrificante (PD00599), Bomba centrífuga (PI)00977), válvula de pé (PI) 00978), mangueira trançada de 1” (PD 01025), mangueira hidráulica de alta pressão (PD 01098), mangueira R1 (PD 01088), tubo galvanizado (PD 00974), cabinho flexível (PD 01006), chave de partida (PD01026): Frascos SOS (PD00864), bateria 12V 150AH (PD00552), retificador (carregador de bateria), correias (PD00853) e, Graxa (PD00975); e, 3) a reversão da glosa dos créditos descontados sobre despesas com gestão, planejamento e logística.

Passemos a análise e julgamento de cada uma dessas matérias:

1) Regime de competência (momento da ocorrência do fato gerador)

A Lei n.º 10.833/2003 que instituiu a Cofins não cumulativa, no período objeto do PER em discussão, assim dispunha:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(...).

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Segundo o art. 1º citado e transcrito, o fato gerador da contribuição é o faturamento mensal da pessoa jurídica; já o art. 2º estabelece que a sua base de cálculo é o valor do faturamento.

A definição contábil e econômica de faturamento mensal é a soma de todos os valores obtidos com as vendas de produtos e/ ou serviços pela empresa no mês calendário, ou seja, a receita bruta operacional. As vendas dos produtos e/ ou serviços são comprovadas pelas notas fiscais emitidas no mês.

Assim, o faturamento mensal é soma de todas as notas fiscais emitidas no mês pela vendedora/prestadora de serviços.

No presente caso, a recorrente apurou e calculou a contribuição devida sobre o faturamento mensal, ou seja, o total das notas fiscais de venda de energia no mês.

Do exame dos autos verificamos que todas as notas fiscais foram emitidas no mês e nelas constam: “**RECEBEMOS DE Companhia Energética Potiguar S/A OS PRODUTOS E/OU SERVIÇOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA INDICADA ABAIXO. EMISSÃO: 13/01/2013 VALOR TOTAL: ...**”. Na nota fiscal constam, dentre outros dados, a data de emissão da nota fiscal; a data de saída do bem vendido; a quantidade do bem vendido; o valor unitário de venda; e, o valor total.

A Fiscalização, levando-se em conta as informações complementares constantes no rodapé das notas fiscais: “**...FATURAMENTO PARCELA FIXA COMPETÊNCIA...**”, recalculou o faturamento levando-se em conta a competência informada nas respectivas notas fiscais.

Entendemos que esse procedimento é equivocado. Primeiro, porque segundo o disposto no art. 1º citado e transcrito anteriormente, o fato gerador da contribuição é o faturamento mensal da pessoa jurídica, assim entendido o total de sua receita bruta operacional, que é o somatório das notas fiscais emitidas no mês; segundo lugar, as empresas geradoras de energia elétrica que a vendem no âmbito dos CCEAR, somente conhecem o real faturamento de suas operações nos dois meses subsequentes ao mês da venda da energia; tal procedimento tem sua previsão formal estabelecida pela própria CCEE, conforme se vê dos documentos carreados aos autos; segundo os CCEAR, “*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)*”, assim, a nota de competência indicada no rodapé da nota fiscal não é data do fato gerador, assim, a nota de competência indicada no rodapé da nota fiscal não é a data do fato gerador.

O valor do faturamento mensal tributado pela recorrente, no presente caso, janeiro de 2013, foi o somatório das notas fiscais desse mês, no valor de R\$71.889.103,65, conforme Planilha às fls. 1.208/1215, elaborada pela própria Fiscalização. Esse foi também o valor escriturado pela recorrente em sua contabilidade, conforme prova o Balancete de janeiro/2013, cópia às fls. 2030/2034: “**Classificação: Nível 6.1.1.01.1.1 Conta 9100 RECEITA DE OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA**”.

Assim, a glosa dos créditos decorrente da alteração da base de cálculo utilizada pela Fiscalização (R\$77.506.056,90), em relação à tributada pela recorrente (R\$71.889.103,65) deve ser revertida, ou seja, a glosa, no valor de R\$426.888,45, deve ser revertida ($77.506.056,90 - 71.889.103,65 = 5.616.953,25 \times 7,60\% = 426.888,45$).

2) Glosa de créditos sobre insumos (materiais diversos)

Em relação à glosa dos créditos sobre custos/despesas, o direito de descontar créditos, no período objeto do PER em discussão, a Lei nº 10.833/2003, assim dispunha:

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

(...).

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...).

Os dispositivos legais citados e transcritos elencam os custos/despesas que dão direito a descontar créditos das contribuições, estabelecem o sistema de cálculo, sua utilização e o aproveitamento do saldo credor trimestral.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, quais os custos/despesas que devem ser considerados como insumos dos bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos termos do inc. II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citado e transcrito anteriormente.

Consoante à decisão do STJ "**o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**".

No presente caso, a recorrente é uma empresa que tem como atividade econômica, dentre outras, a implementação, desenvolvimento e exploração das usinas termelétricas geradoras UTE Potiguar e UTE Potiguar III, a comercialização da energia gerada pelos empreendimentos e a sua transmissão.

A glosa dos créditos em discussão nesta fase recursal abrange os custos/despesas incorridos com: óleo lubrificante (PD00599), Bomba centrífuga (PI00977), válvula de pé (PI 00978), mangueira trançada de 1" (PD 01025), mangueira hidráulica de alta pressão (PD 01098), mangueira R1 (PD 01088), tubo galvanizado (PD 00974), cabinho flexível (PD 01006), chave de partida (PD01026): Frascos SOS (PD00864), bateria 12V 150AH (PD00552), retificador (carregador de bateria), correias (PD00853) e, Graxa (PD00975).

Do exame dos autos, verificamos que os custos/despesas incorridos com óleo lubrificante, bomba centrífuga, válvula de pé, mangueiras, tubo galvanizado, cabinho flexível, chave de partida, correias e graxa são imprescindíveis ao processo de produção de energia elétrica. O desconto de crédito sobre óleo lubrificante está previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003; as bombas centrífugas, as mangueiras e válvula de pé são utilizadas no sistema de troca de óleo lubrificante dos motores das usinas geradoras; tubo galvanizado, cabinho flexível e chave de partida são utilizados para condução de energia para o funcionamento do sistema de substituição do óleo lubrificante dos motos geradores; correias a graxa são utilizadas na manutenção dos equipamentos de produção.

Dessa forma, tais custos/despesas enquadram-se no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Os custos/despesas com os frascos SOS (PD00864) não fazem parte do processo de produção dos bens destinados à venda. A própria recorrente informou no recurso voluntário que tais bens fazem parte de um programa de monitoramento de óleo lubrificante de outra empresa, a Caterpillar, utilizado para monitoramento e conservação, visando o correto funcionamento e operação de motos geradores CAT, utilizados na geração de energia.

Os custos com a bateria e com o retificador, por se tratar de bens do ativo imobilizado, nos valores de R\$23.500,00 e R\$25.393,00, não dão direito a crédito descontado sobre o custo de aquisição e sim sobre os encargos de suas depreciações, conforme determina o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

Assim, a glosa dos créditos descontados sobre os custos/despesas incorridos com: óleo lubrificante (PD00599), bomba centrífuga (PI)00977), válvula de pé (PI 00978), mangueira trançada de 1” (PD 01025), mangueira hidráulica de alta pressão (PD 01098), mangueira R1 (PD 01088), tubo galvanizado (PD 00974), cabinho flexível (PD 01006), chave de partida (PD01026), correias (PD00853) e Graxa (PD00975) deve ser revertida, mantendo-se a glosa sobre os custos/despesas com os fracos SOS (PD00864), bateria 12V 150AH (PD00552) e retificador (carregador de bateria).

3) Glosas de créditos sobre despesas (gestão, planejamento e logística)

As despesas incorridas com gestão, planejamento e logística classificam-se como despesas administrativas e/ ou comerciais.

As despesas administrativas não estão elencadas no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, citados de transcritos anteriormente, dentre aquelas que dão direito a desconto de créditos. As despesas de logística, dependendo de sua natureza podem ser classificadas como despesas comerciais. O inciso IX do inciso II do referido artigo prevê o desconto de crédito sobre frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Contudo, no presente caso, as despesas com logísticas não se referem a frete na operação de venda, tendo em vista que o bem produzido e vendido é energia elétrica que não demanda frete para o seu transporte. A recorrente não identificou a natureza das despesas com logística.

Também, tais despesas por suas próprias naturezas não se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR.

Assim, a glosa dos créditos descontados sobre as despesas com: gestão, planejamento e logística deve ser mantida.

Em face do exposto, conheço em parte do recurso voluntário e, na parte conhecido, dou-lhe provimento parcial para reverter: 1) a glosa de crédito, no valor de R\$426.888,45 (quatrocentos e vinte e seis mil oitocentos e oitenta e oito reais e quarenta e cinco centavos), decorrente da alteração do regime de competência da contribuição; e, 2) a glosa dos créditos descontados sobre custos/despesas incorridos com: óleo lubrificante (PD00599), bomba centrífuga (PI)00977), válvula de pé (PI 00978), mangueira trançada de 1” (PD 01025), mangueira hidráulica de alta pressão (PD 01098), mangueira R1 (PD 01088), tubo galvanizado (PD 00974), cabinho flexível (PD 01006), chave de partida (PD01026), correias (PD00853) e Graxa (PD00975), cabendo à Autoridade Administrativa, apurar o total dos créditos e homologar a Dcomp até o limite apurado.

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes

Fl. 12 do Acórdão n.º 3301-012.256 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10469.726980/2014-34