



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.726947/2018-49
Recurso Embargos
Acórdão nº 3201-009.816 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2022
Embargante ENGIE BRASIL ENERGIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS INOMINADOS. LAPSO MANIFESTO. OCORRÊNCIA COMPROVADA. RAZÃO DE DECIDIR MANTIDA.

Tendo havido a comprovação da ocorrência de lapso manifesto no acórdão embargado, tal vício deve ser sanado de forma a ajustar o acórdão à matéria fática presente nos autos, mantendo-se, contudo, a decisão de mérito não contaminada pela retificação promovida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher em parte os embargos opostos pelo contribuinte, sem efeitos infringentes, somente para substituir no voto condutor do acórdão embargado, especificamente às fls. 2.026 a 2.027, os termos correlatos a “exportação do carvão” por “exportação da energia produzida a partir do carvão”.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Laércio Cruz Uliana Júnior, Márcio Robson Costa, Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte acima identificado ao acórdão nº 3201-006.241, de 17 de dezembro de 2019, em que se negou, por unanimidade, provimento ao Recurso Voluntário, cuja ementa assim dispôs:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. NECESSIDADE.

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

CONTABILIDADE. AUDITORIA FISCAL. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

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

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

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

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

As contribuições não cumulativas têm como base de cálculo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, salvo as exceções previstas de forma expressa pela lei. Incluem-se na base de cálculo das contribuições as subvenções econômicas para custeio ou operação, como o são os repasses às termelétricas oriundos da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) e da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE) destinados a cobrir os custos com a aquisição de combustível aplicado na produção de energia elétrica, com vistas à uniformização de preços aos consumidores e à manutenção de tarifas módicas para as camadas menos privilegiadas da população.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

As contribuições não cumulativas têm como base de cálculo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, salvo as exceções previstas de forma expressa pela lei. Incluem-se na base de cálculo das contribuições as subvenções econômicas para custeio ou operação, como o são os repasses às termelétricas oriundos da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) e da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE) destinados a cobrir os custos com a aquisição de combustível aplicado na produção de energia elétrica, com vistas à uniformização de preços aos consumidores e à manutenção de tarifas módicas para as camadas menos privilegiadas da população.

O Recurso Voluntário havia sido interposto em face da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgara improcedente a Impugnação do contribuinte manejada em contraposição aos autos de infração lavrados para se exigirem Cofins e Contribuição para o PIS, bem como os devidos acréscimos legais, em razão da inclusão nas bases de cálculo das contribuições das receitas de subvenção para custeio recebidas da Eletrobras por meio da conta CDE (Conta de Desenvolvimento Energético).

No acórdão n.º 3201-006.241, esta turma julgadora afastou a preliminar de nulidade dos autos de infração por alegado erro em sua fundamentação e, no mérito, manteve os lançamentos, baseando-se, precipuamente, na constatação de que os recursos recebidos pelo então Recorrente, oriundos da conta CDE, se referiam a subvenção para custeio e não a recuperação de custos.

Cientificado do acórdão em 24/01/2020 (fl. 2.057), o Recorrente opôs Embargos de Declaração em 31/01/2020 (fl. 2.058) e requereu o saneamento das omissões e das inexatidões materiais apontadas, com efeitos modificativos, “decorrentes do fato de que o estoque de carvão adquirido com recursos da conta CDE não [pertencia] à concessionária de energia termelétrica, cuja consequência [era] o reconhecimento de que os valores para a aquisição do referido combustível transitaram em sua contabilidade de forma neutra e apenas para possibilitar ao órgão regulador ANEEL o controle do custo de produção da energia, sem representar acréscimo patrimonial ao contribuinte e, portanto, não se [qualificando] como receita tributável pelo PIS/COFINS.” (fl. 2.066)

Segundo o Embargante, no acórdão embargado, ocorreram as seguintes omissões e inexatidões materiais:

- a) omissão quanto à hipótese legal de reembolso relacionado à aquisição de carvão mineral;
- b) inexatidão material/lapso manifesto quanto à afirmação de que a embargante teria exportado carvão;
- c) omissão quanto ao responsável pelo Parecer do Professor Ives Gandra Martins e a alteração do plano de conta da Aneel;
- d) omissão quanto à afirmação da Aneel acerca da propriedade do combustível;
- e) omissão quanto à identificação da matéria tributável *versus* base de cálculo adotada pela autuação fiscal.

Submetidos os embargos ao juízo de admissibilidade, o Presidente da turma os admitiu parcialmente para sanar a inexatidão material quanto à afirmação de que a embargante teria exportado carvão (item “b” supra) e a omissão quanto à identificação da matéria tributável *versus* base de cálculo adotada pela autuação fiscal (item “e” supra).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator.

Conforme acima relatado, dos alegados vícios apontados pelo Embargante no acórdão 3201-006.241, foram admitidos apenas os seguintes: (i) omissão quanto à identificação da matéria tributável *versus* base de cálculo adotada pela autuação fiscal e (ii) inexatidão material/lapso manifesto quanto à afirmação de que a embargante teria exportado carvão.

I. Omissão. Afirmção da Aneel sobre a propriedade do combustível.

Quanto a esse item, o Embargante requereu apenas esclarecimento do voto condutor do acórdão embargado, não pretendendo, conforme por ele afirmado, impor-lhe efeitos infringentes, se pronunciando nos seguintes termos:

14. Admitindo-se para argumentar que os reembolsos pela aquisição do carvão deveriam ser tributados pelo PIS/COFINS, há omissão no v. acórdão quanto à apreciação da efetiva correlação entre a base de cálculo utilizada pela autuação fiscal e aquela que efetivamente corresponderia ao fato gerador das contribuições em tela.

15. É que autuação fiscal, após transitar a sua fundamentação para o lançamento tributário no Termo de Verificação Fiscal entre a tributação da operação pela suposta receita que exsurge no momento do consumo do combustível fóssil, que denominamos queima do carvão, e o ingresso financeiro de recursos oriundos da Eletrobras/CDE, elegeu como base de cálculo das contribuições os valores contidos na conta de caixa afetada pelo ingresso dos recursos financeiros Reembolso Combustível Eletrobrás (conta 112519002), ao invés da conta Geração – Usinas – Custo de Operação – Natureza de Gastos 98 – (-) Recuperação de Despesas (615.01.1.1).

16. Ad argumentandum tantum, se existe tributação nessa operação, o v. acórdão foi omissivo quanto à falta de identificação pela autuação fiscal de qual seria a base de cálculo a ser adotada, o que gera imprecisão no lançamento, insegurança jurídica e compromete o direito da Recorrente à ampla defesa e ao contraditório.

17. Cabe destacar que a omissão ora destaca não tem por objeto impor efeitos infringentes (ao menos não neste quesito) ao v. acórdão embargado, mas sim aclarar o julgado quanto à definição da correlação entre o critério material e critério quantitativo definidos, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. (g.n.)

18. Em outras palavras, não se trata de adentrar aspectos contábeis ou divergir da aceção, denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637/2002, art. 1º), mas sim de aclarar o v. acórdão quanto à efetiva base de cálculo das contribuições, a saber: (1) se o valor estabelecido na conta Reembolso Combustível Eletrobrás (Conta 112519002) ou, (2) Recuperação de Despesas - Geração – Usinas – Custo de Operação – Natureza de Gastos 98 – (Recuperação de Despesas 615.01.1.1). (fls. 2.065 a 2.066)

No Recurso Voluntário, por seu turno, o ora Embargante havia se pronunciado da seguinte forma:

109. (...) cabe ainda destacar que o TVF demonstra clara confusão ao ora tratar da suposta incidência de PIS/COFINS com foco no ativo “conta de reembolso de combustível”, para, em outras passagens, tratar da discussão com foco na conta nº 615011112998 (-) Recuperação de despesas com consumo de combustível, retificadora das contas de custos 615011112002 Óleo Diesel – CDE, 615011112005 Óleo Combustível (Fuel-Oil) – CDE e 615011112007 Carvão – CDE.

110. Com isso, resta evidente a insegurança da D. Fiscalização quanto à suposta prática da infração por parte da Recorrente, na medida em que não se tem claro se as contribuições PIS/COFINS deveriam incidir sobre os valores registrados na conta do ativo (112519002 – reembolso de combustível) ou sobre a subconta (-) recuperação de despesas reconhecida para fins de informação sobre o custo da energia termelétrica produzida pela Recorrente, sendo este controle determinado pelo órgão regulador (ANEEL). (fls. 1.914 a 1.915)

Referida matéria foi abordada no acórdão embargado em subitem próprio (II.1.2), conforme se verifica a seguir:

II.1.2. Contabilização dos valores recebidos da CDE.

O Recorrente aponta a existência de um equívoco relevante na afirmação da Fiscalização de que os “valores foram contabilizados a crédito no Ativo como Reembolso Combustível Eletrobrás e nas contas de resultado na conta retificadora de custos denominada ‘(-) recuperação de despesas”, dado inexistir correlação entre as duas contas informadas, ocorrendo lançamentos nelas, mas em momentos e valores distintos.

Salientou o Recorrente que os lançamentos contábeis referentes à contabilização das despesas tinham por finalidade apenas controlar o custo da geração de energia termelétrica – e não o custo da geradora – com combustível fóssil de propriedade da CDE, controle esse determinado pelo órgão regulador (Aneel).

(...)

A própria Constituição Federal, em seu art. 195, inciso I, alínea “b”, estipula que as contribuições sociais incidem sobre o faturamento e as demais receitas, vindo as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em seu art. 1º, prescrever que as contribuições não cumulativas incidem sobre “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”, com as exceções previstas nas próprias leis.

Portanto, a base de cálculo das contribuições Cofins e para o PIS é o somatório das receitas auferidas, não se excluindo de tal montante os gastos incorridos pela pessoa jurídica, pois não se está a falar de lucro, este, sim, decorrente do resultado “ingressos” (faturamento, outras receitas, subsídios etc.) menos “dispêndios” (custos e despesas).

Destaque-se que a redação do artigo acima referenciado foi dada pela Lei nº 12.973/2014, lei essa a que o Recorrente fez referência para alegar a nulidade da autuação em razão de sua inobservância pela Fiscalização, o que, conforme já enfrentado neste voto, mostrou-se equivocado, pois o que ocorreu foi justamente o contrário.

Voltando à questão levantada no início deste subitem, relativa ao **alegado equívoco da Fiscalização quanto à referência feita aos valores contabilizados no Ativo e nas contas de resultado, há que se destacar que é o Recorrente que se equivoca, pois a análise das contas levadas a cabo durante a ação fiscal se dera com base nas informações prestadas pelo Recorrente e em outras presentes em sua escrituração contábil-fiscal.** (g.n.)

O trecho do TVF invocado cuida das contas da escrita fiscal que foram consultadas para se apurarem as receitas que serviriam de base à autuação, não se tratando, por conseguinte, de referência a um determinado lançamento contábil envolvendo duas contas. Veja o parágrafo inteiro em que tal referência se deu:

Constou do escopo desta fiscalização a verificação da apuração do **PIS e da COFINS** sobre a totalidade das receitas auferidas no período, especialmente aquelas decorrentes dos **reembolsos efetuados pela Eletrobrás por meio das contas CCC/CDE pelo uso de combustíveis fósseis** na geração de energia elétrica pela FISCALIZADA em suas termelétricas, cujos valores foram contabilizados a **crédito no Ativo como Reembolso Combustível Eletrobrás e nas contas de resultado na conta retificadora de custos denominada “(-) recuperação de despesas”.** (fls. 101 e 102)

Veja-se que a Fiscalização não estava a fazer referência a um lançamento contábil, mas, conforme já dito, à **origem dos valores apurados**. (g.n.) (fls. 2.027 a 2.029)

Conforme se pode verificar do trecho do Termo de Verificação Fiscal (TVF) reproduzido acima no bojo do excerto do acórdão embargado, trecho esse presente às fls. 101 a 102 do TVF, o voto condutor destacou que, conforme apontado expressamente pela Fiscalização, as receitas tributadas sob comento, quais sejam, os reembolsos efetuados pela Eletrobrás por meio das contas CCC/CDE pelo uso de combustíveis fósseis, foram obtidas a partir da identificação do lançamento contábil respectivo, qual seja, registro na conta do Ativo identificada como “Reembolso Combustível Eletrobras” e registro na conta de Resultado identificada como “Recuperação de Despesas”.

Considerando o método das partidas dobradas próprio da contabilidade, para um lançamento a crédito em uma conta, deve haver um lançamento correspondente a débito em outra conta, não se tratando, por conseguinte, de valores com origens distintas, mas da mesma operação comercial que demanda o registro contábil em duas contas distintas, uma com saldo credor, outra com saldo devedor.

Logo, inexistente a alegada omissão quanto à identificação da base de cálculo adotada pela autuação fiscal, pois a referida base de cálculo, conforme acima esclarecido, fora apurada com base nos reembolsos efetuados pela Eletrobrás por meio das contas CCC/CDE pelo uso de combustíveis fósseis, valores esses que, para fins contábeis, são registrados a crédito em uma conta e a débito em outra.

Dessa forma, o fato de a Fiscalização ter feito referência a ambas as contas “Reembolso Combustível Eletrobras” e “Recuperação de Despesas”, ao mesmo tempo ou isoladamente, não significa imprecisão quanto à base de cálculo adotada na autuação, pois tais contas contábeis, conforme já dito, se referem a uma única operação, qual seja, o registro das receitas auferidas a partir dos repasses efetuados pelas contas CCC/CDE.

Diante do exposto, inobstante os esclarecimentos adicionais ora prestados, referida matéria restou devidamente enfrentada no acórdão embargado, não se vislumbrando a ocorrência da omissão alegada.

II. Inexatidão material/lapso manifesto. Exportação de carvão.

O Embargante alega a ocorrência de inexatidão material ou lapso manifesto no acórdão embargado em razão do fato de que a turma concluíra que ele tinha exportado carvão, o que não ocorrera, tendo sido sua contestação formulada nos seguintes termos:

5. No trecho ao final às fls. 2.026 e no inicial às fls. 2.027, o v. acórdão de fls. 2.009/2.039 indevida e erroneamente afirma que a Embargante teria solicitado “*autorização excepcional para exportar para países vizinhos o carvão adquirido pela conta CDE que se encontrava sob a sua guarda*”, o que não é verdade.

6. O simples exame dos **ofícios de fls. 1.930 da Embargante e de fls. 1.934 da ANEEL** comprovam que a hipótese tratada foi a de **exportação de energia elétrica**, a partir da queima do carvão mineral nacional, pertencente ao estoque da conta CDE, **o que é totalmente diferente da hipótese descrita no v. acórdão de exportação de carvão**, razão pela qual o r. julgado merece ser corrigido/aclarado para refletir a realidade dos fatos, nos termos do artigo 66 do Regimento Interno desse E. CARF.

Referida matéria foi abordada no acórdão embargado nos seguintes termos:

Quanto à **correspondência n.º CE DC-0025/2007 encaminhada a Aneel**, na qual o Recorrente solicita **autorização excepcional para exportar para países vizinhos o carvão adquirido pela conta CDE** que se encontrava sob a sua guarda, e à resposta da Aneel autorizando o uso do combustível e informando a necessidade de reposição dos estoques, que, segundo o Recorrente, ajudavam a comprovar que ele não era proprietário do carvão, deve-se registrar, conforme já dito acima, que se trata de mais uma medida de controle necessária à manutenção da continuidade do serviço público, principalmente por se tratar de uma subvenção de caráter social, que não pode ficar refém de atividades de cunho meramente comercial.

Além disso, o § 4º do art. 13 da Lei n.º 10.438/2002, que instituiu a conta CDE, estipulou a necessidade de as termelétricas assegurarem uma “compra mínima de combustível estipulada nos contratos vigentes na data de publicação desta Lei”, não sendo outra, portanto, a razão para se exigir **autorização prévia para venda ou exportação de estoques de carvão**.

Vale registrar que o Recorrente não trouxe aos autos a prova de que ele repassou à conta CDE, ao final, os recursos decorrentes da **exportação do carvão** para a Argentina e o Uruguai, considerando que a CDE, segundo o seu entendimento, é a real proprietária do carvão. (fls. 2.026 a 2.027) (g.n.)

Verifica-se do excerto supra que o relator do voto condutor do acórdão embargado desenvolveu seu raciocínio partindo da correspondência CE DC-0025/2007 que o ora Embargante enviara à Aneel, questão essa que havia sido abordada no Recurso Voluntário da seguinte forma:

57. Adicionalmente, a Recorrente destaca mais uma prova cabal de que o carvão utilizado para a queima/produção de energia de elétrica não era de sua propriedade, qual seja: a **correspondência n.º CE DC- 0025/2007 encaminhada a ANEEL**, na qual solicita autorização excepcional para **fazer uso do carvão adquirido pela conta CDE que se encontrava sob a sua guarda, a fim de produzir energia para exportação** aos países vizinhos (Argentina e/ou Uruguai), bem com a resposta da ANEEL autorizando o uso do combustível e expressamente obrigando a Recorrente à reposição dos estoques (docs. 1 e 2). (g.n.)

Constata-se que o então Recorrente fizera referência, efetivamente, à exportação de energia produzida a partir do carvão e não à exportação direta do carvão, constatação essa que vai ao encontro de sua defesa, pois, no acórdão embargado, fez-se referência à exportação do próprio carvão, razão pela qual deve-se admitir, sem efeitos infringentes, essa parte dos embargos, que, por força do contido no art. 66, *caput*, do Anexo II do Regimento Interno do CARF¹, deve ser acolhida como parte de Embargos Inominados.

Substituindo-se, no voto condutor do acórdão embargado, os termos correlatos a “exportação do carvão” por “exportação produzida a partir do carvão”, é possível verificar que tal mudança em nada prejudica a decisão então tomada, conforme se pode constatar do texto reformulado a seguir:

Quanto à correspondência n.º CE DC-0025/2007 encaminhada a Aneel, na qual o Recorrente solicita autorização excepcional para exportar para países vizinhos “a

¹ Art. 66. As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, provocados pelos legitimados para opor embargos, deverão ser recebidos com o embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

energia produzida” a partir do” carvão adquirido pela conta CDE que se encontrava sob a sua guarda, e à resposta da Aneel autorizando o uso do combustível e informando a necessidade de reposição dos estoques, que, segundo o Recorrente, ajudavam a comprovar que ele não era proprietário do carvão, deve-se registrar, conforme já dito acima, que se trata de mais uma medida de controle necessária à manutenção da continuidade do serviço público, principalmente por se tratar de uma subvenção de caráter social, que não pode ficar refém de atividades de cunho meramente comercial.

Além disso, o § 4º do art. 13 da Lei nº 10.438/2002, que instituiu a conta CDE, estipulou a necessidade de as termelétricas assegurarem uma “compra mínima de combustível estipulada nos contratos vigentes na data de publicação desta Lei”, não sendo outra, portanto, a razão para se exigir autorização prévia para venda ou exportação **“da energia produzida a partir”** de estoques de carvão.

Vale registrar que o Recorrente não trouxe aos autos a prova de que ele repassou à conta CDE, ao final, os recursos decorrentes da exportação **“da energia produzida a partir”** do carvão para a Argentina e o Uruguai, considerando que a CDE, segundo o seu entendimento, é a real proprietária do carvão. (fls. 2.026 a 2.027) (g.n.)

Conforme apontado no despacho de admissibilidade dos embargos (fl. 2.078), embora tivesse havido, de fato, uma inexactidão material, ela não era hábil a influenciar na solução do litígio, podendo ser, inclusive, ignorada, em conformidade com o art. 60 do Decreto nº 70.235/1972², *in fine*.

Isto porque, conforme trecho do voto acima transcrito, o fato de a exportação ser de carvão ou da energia dele decorrente não interfere no entendimento ali externado, pois o que se pretendeu demonstrar foi que a prévia autorização da exportação por parte da Aneel se justificava por se tratar de medida de controle necessária à manutenção da continuidade do serviço público, principalmente por se tratar de uma subvenção de caráter social, que não podia ficar refém de atividades de cunho meramente comercial.

III. Conclusão.

Diante do exposto, voto por acolher em parte os embargos opostos pelo contribuinte, sem efeitos infringentes, somente para substituir no voto condutor do acórdão embargado, especificamente às fls. 2.026 a 2.027, os termos correlatos a “exportação do carvão” por “exportação da energia produzida a partir do carvão”, conforme acima proposto.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

² Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

