



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.722338/2017-81
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-000.951 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 30 de janeiro de 2019
Assunto Solicitação de diligência
Recorrente FURNAS-CENTRAIS ELÉTRICAS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem do lançamento proceda a nova análise detalhada dos históricos dos lançamentos contábeis das contas da escrituração contábil digital da contribuinte em que ocorreram as glosas constantes do item VI.1 Do Creditamento Indevido de Despesas de Bens e Serviços como Insumos do Termo de verificação fiscal, e com base nos critérios descritos na fundamentação desta Resolução, pronuncie, de forma fundamentada, em relatório fiscal conclusivo, quais deles não atendem aos requisitos da essencialidade ou relevância estabelecidos anteriormente, vencidos os Conselheiros Walker Araújo e Jorge Lima Abud que votavam pela apreciação do recurso voluntário no estado em que se encontrava.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araújo, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Relatório

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 3.347

Por bem descrever os fatos da lide, reporto-me ao relatório do acórdão nº 11-059.904 - 2ª Turma da DRJ/REC, de 20/06/2018:

Trata-se da Impugnação de fls. 2848/2881, oposta aos Autos de Infração da Cofins e do PIS não cumulativos de fls. 2812/2835, cujos valores foram lançados com juros de mora e multa de ofício de 75%. Os montantes lançados são os seguintes:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

*Contribuição 6.530.027,57 Juros 3.467.574,14 Multa 4.897.520,65
Valor do Crédito Apurado 14.895.122,36*

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

*Contribuição 30.077.703,68 Juros 15.971.857,31 Multa 22.558.277,73
Valor do Crédito Apurado 68.607.838,72*

TOTAL Crédito tributário do processo em R\$ 83.502.961,08

Os dois lançamentos devem-se a três infrações, a saber:

- POSTERGAÇÃO DE RECEITAS SUJEITAS ÀS CONTRIBUIÇÕES, com fatos geradores em 28/12/2012 e 31/12/2012;*
- CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES, com fatos geradores de dezembro de 2012 e junho de 2013; e*
- OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA ÀS CONTRIBUIÇÕES, com fato gerador em 28/12/2012.*

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 2762/2806, que integra os dois lançamentos, detalha a fiscalização, relatando as intimações e diversos Termos lavrados, a matéria tributável, as bases de cálculo e os valores lançados. Esclarece que diante da análise dos documentos e esclarecimentos apresentados pela contribuinte, em conjunto com as Declarações DCTF, Dacon e DARF constantes dos sistemas da Receita Federal, a contribuinte não observou apropriadamente a legislação tributária então em vigor, incorrendo em três erros:

- **Creditamento Indevido de Despesas de Bens e Serviços como Insumos (tópico VI.1 do TVF)**, em que a fiscalização, levando em conta as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com alterações, a interpretação restritiva prevista no art. 111 do Código Tributário Nacional, diversas Soluções de Consulta das Regiões Fiscais, a Solução de Divergência Cosit nº 43, de 07/11/2008, e os Acórdãos DRJ nºs 07-21793, de 29/10/2010, 14-33.056, de 28/03/2011, e 06-47.233, de 28/05/2014, desconsiderou em sua apuração dos créditos da não cumulatividade as despesas com bens e serviços lançadas pela contribuinte nas seguintes rubricas contábeis:*

Conta Descrição Conta Contábil e bens

4111001001 Materiais: materiais diversos, tais como: partes e peças automotivas (pneus, baterias, filtros, limpadores de parabrisa, silenciosos, rolamentos, lanternas, óleos lubrificantes, perfumes etc.), materiais de construção (tintas, tubos, conexões, cimento, cerâmicas, telhas, vigas etc.), itens de higiene e limpeza, alimentos, entre outros;

4111002001 Materiais - Combustível e Lubrificantes;

4111003001 Materiais - Médico Hospitalar;

4111004001 Materiais - Administrativo e de Expediente;

4111006001 Materiais – Informática: materiais de informática diversos, tais como: cartuchos, teclados, cilindros, pen drives, cabeças de impressão, processadores etc;

4111007001 Materiais - Segurança e Saúde no Trabalho;

4121001001 Serviço de Terceiros - Mão de Obra Contratada: contratação de mão de obra terceirizada para execução de serviços auxiliares, tais como: teleatendimento, apoio, recepção, portaria, zeladoria e copeiragem;

4121002001 Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. de Edificações: serviços de manutenção predial, conservação e limpeza predial, desinsetização e desratização;

4121006001 Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Outras Instal. Benf.: serviços de manutenção e conservação de áreas verdes (gramados, jardins etc.), reparo e aterramento de cercas, limpeza e conservação de áreas externas, recuperação de áreas degradadas e serviços afins.

4121007001 Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Outros Equipamentos: serviços de manutenção de equipamentos de elevação e movimentação de cargas, manutenção de computadores de grande porte, manutenção de equipamentos reprográficos, manutenção de equipamentos diversos e ferramentas auxiliares, calibração de instrumentos e equipamentos e demais serviços afins;

4121025001 Serviço de Terceiros - Serviços Diversos: serviços diversos de pequeno vulto, dentre os quais citamos: confecção de carimbos, chaveiro, lavanderia, pedágio, estacionamento, vidraçaria, transporte, despachante etc;

4121027001 Serviço de Terceiros – Comunicação: serviços de telefonia fixa, móvel e de dados;

- Postergação de Receitas Sujeitas ao PIS/Pasep e Cofins (tópico VI.2), que corresponde a dois valores, detalhados nos subitens VI.2.1, a saber:

1. R\$ 29.640.000,00, fato gerador em 31/12/2012, referente à postergação de Juros sobre capital próprio, sobre o qual o TVF informa (fls. 2791/2793):

Embora tenha reconhecido um crédito a receber de sua controlada **Enerpeixe S/A** em 31/12/2012, referente a Juros sobre capital próprio, no valor de R\$ 29.640.000,00, como se observa no razão abaixo reproduzido, Furnas só apurou as respectivas contribuições devidas de PIS/Pasep e Cofins na competência de abril/2013, quando do efetivo recebimento dos recursos, conforme os demonstrativos de cálculo de PIS/Pasep e Cofins, apresentados em resposta ao item 06 do Termo de Início de Procedimento Fiscal, DCTF e o Dacon do período.

(...) Convém ressaltar que Furnas, ao efetivar o referido lançamento contábil em 31/12/2012 por meio duas contas de ativos, deixou de contabilizar a receita de juros sobre capital próprio, auferida nesta competência, numa conta de resultado, abstendo-se, por conseguinte, de promover o devido reflexo no resultado do período.

Ratificando este fato, Enerpeixe declarou em sua DIRF do ano-calendário de 2012, a retenção de R\$ 4.446.000,00 em dezembro/2012, correspondente ao pagamento de juros sobre capital próprio (código de receita 5706) de R\$ 29.640.000,00 à Furnas (cópia anexa).

Destarte, segundo a legislação de regência, na apuração das contribuições sociais das pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real (caso de Furnas), deve-se observar o regime de competência, e não o de caixa, como pressupõe a interessada. Nos termos daquele regime, consideram-se auferidas as receitas no período em que ocorrem, independentemente de seu recebimento ou pagamento. E, de fato, a legislação das contribuições prevê como fato gerador do PIS/Pasep e da Cofins o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003).

Ainda, nos termos do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 41, de 22 de abril de 1998, ainda em vigor, os valores creditados ou pagos a pessoas jurídica a título de juros sobre capital próprio devem ser escriturados com observância do regime de competência... (transcreve o referido artigo e, mais adiante, os Acórdãos nºs 202-19.144, de 03/07/2008, do Segundo Conselho de Contribuintes, e 14-47.943, de 16/12/2013, da 14ª Turma d a DRJ/POR).

(...) Tendo em vista a constatação de que Furnas, pessoa jurídica sujeita ao lucro real, deveria, por conta disso, apurar suas contribuições sociais pelo regime de competência, não procedeu dessa forma, impõe-se a tributação do valor de **R\$ 29.640.000,00** na data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, **dezembro/2012**, e abater os recolhimentos de PIS/Pasep e Cofins, nos montantes de R\$ 489.060,00 e R\$ 2.252.640,00, respectivamente, efetuados em 23/05/2013 (vencimento da competência de abril/2013). Os demonstrativos de **“Imputação de Pagamentos”**, constantes dos autos de infração de PIS/Pasep e Cofins, demonstram a forma como se apropriaram os valores de juros, multa de mora e contribuição pagos em relação aos montantes totais pagos em data postergada.

2. R\$ 687.762.434,08, fato gerador em 28/12/2012, referente à postergação indevida da tributação do Ressarcimento das Aquisições

de Energia Elétrica por Furnas, sobre o qual o TVF informa (fls. 2794/2804):

Por meio do item 07 do **Termo de Intimação Fiscal Nº 02**, datado de 19/09/2016, intimou-se **Furnas**, a esclarecer, justificar e comprovar, mediante os respectivos lançamentos contábeis, os montantes negativos de **R\$ 687.762.434,08 e R\$ 116.280.776,95**, constantes nas planilhas de apuração de PIS/Pasep e Cofins, apresentadas em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, especificamente na competência setembro/2013, sob os títulos de "**(-)Energia Elétrica Comprada Ressarcimento - Lei 12.111/09 e Res. Homologatória 1585/13**" e "**(-) Energia Elétrica Comprada Ressarcimento - Lei 12.111/09 - Eletronuclear**", respectivamente, como sendo créditos previstos na Lei nº 10.833/2003.

Solicitou-se, ainda, que se justificasse o diferimento das contribuições devidas a partir da competência outubro/2013, expondo-se, além do critério adotado, o detalhamento da contabilização desses valores.

Em sua resposta, datada de 21/10/2016, Furnas apresentou os seguintes esclarecimentos:

“O lançamento negativo dos valores apresentados nas planilhas de apuração de PIS e COFINS competência setembro de 2013, **não incorre em redução da base tributável e sim numa adição.**

Os valores referem-se à devolução à Furnas, de sobretarifa praticada nos exercícios de 2010 a 2012, na operação de venda de energia elétrica pela Eletronuclear, conforme previsto na Lei 12.111/2009.

O registro contábil da devolução se deu a crédito da conta 4141001002- Energia elétrica comprada para revenda (lançamentos contábeis DOC_26_ITEM_7_LANCAMENTO_ELETRONUCLEAR e DOC_27_ITEM_7_LANCAMENTO_ELETRONUCLEAR) **caracterizando contabilmente um ajuste de despesa e não uma receita.**

Como pode ser verificado na planilha de apuração, no mês de setembro/2013 foi apropriado um montante de R\$ 16.466.511,59 de PASEP a recolher (sendo R\$ 13.266.712,98 incidentes sobre o montante de R\$ 804.043.211,03 adicionado à base tributável e R\$ 3.199.798,61 incidentes sobre a base normal do mês) bem como, apropriado um montante de R\$ 75.848.134,70 de COFINS a recolher (sendo R\$ 61.107.284,04 incidentes sobre o montante de R\$ 804.043.211,03 adicionado à base tributável e R\$ 12.608.440,02 incidentes sobre a base normal do mês).

Com base no parecer Cosit nº 26/2002 bem como na Solução de Consulta nº 166/2003, a Empresa diferiu o PASEP e COFINS (R\$ 13.266.712,98 e R\$ 61.107.284,04, respectivamente, na proporção de sua efetivação, ou seja, pelo regime de caixa.” (grifei)

Com base nesta resposta e nas informações veiculadas nas NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE 31

DE DEZEMBRO DE 2012 E DE 2013 de Furnas, pôde-se constatar os seguintes fatos:

VI.2.1.1 Do Contrato entre Furnas e Eletronuclear:

As normas e diretrizes que regulamentam a aquisição da energia elétrica da Eletrobrás Termonuclear S/A - Eletronuclear foram estabelecidas pelo Decreto nº 2.655/1998, com a redação dada pelo Decreto nº 4.550/2002, pela Portaria do Ministério de Minas e Energia nº 320/2004 e pela Resolução Aneel nº 400/2006. Tais instrumentos legais estabeleceram que a totalidade da energia produzida pela Eletronuclear (1.475 MW médios) deveria ser adquirida a um preço que garantisse o equilíbrio econômico-financeiro da geradora nuclear.

Com base nessa premissa, Furnas celebrou contrato exclusivo de compra e venda de energia elétrica com a Eletronuclear, empresa ligada a ela, em 10 de julho de 2001, com vigência até 31 de dezembro de 2014.

Assim, a energia produzida pelas usinas Angra 1 e Angra 2 seria adquirida integralmente por Furnas, com tarifa previamente fixada pela Agência Nacional de Energia Elétrica - Aneel, colocando-a à venda no mercado pelos preços dos leilões de energia.

Entretanto, cumpre assinalar que os preços contratuais adotados pela compra de energia da Eletronuclear tiveram um incremento muito superior àquele previsto inicialmente, quando comparados aos preços de venda de energia praticados após a participação de Furnas no 1º leilão de energia existente, em dezembro de 2004. O referido aumento, dada a sua origem, foi um fato extraordinário e imprevisível, alheio ao controle de Furnas, reduzindo sua margem operacional.

Após gestões junto à sua controladora Eletrobrás, à Aneel e ao Ministério de Minas e Energia, foi editada, em 09 de dezembro de 2009, a Lei nº 12.111, estabelecendo, a partir de 2010, um critério para reduzir o impacto financeiro decorrente da comercialização, por Furnas, da energia proveniente da Eletronuclear. De acordo com o artigo 12 da referida Lei, ficou autorizada à Eletronuclear a repassar para Furnas, entre 2013 e 2015, o diferencial verificado, entre 2010 e 2012, entre a variação da tarifa de venda a ser praticada pela Eletronuclear e a da tarifa de referência homologada pela Aneel, in verbis (transcreve art. 12 da Lei nº 12.111, de 2009):

(...) Com base nesta lei, o faturamento contratual entre 5 de dezembro de 2009 e 31 de dezembro de 2012 foi realizado inicialmente **utilizando-se as tarifas praticadas provisórias publicadas pela Aneel mediante as Resoluções Homologatórias nº 1.091, de 30 de novembro de 2010 e nº 1.235, de 22 de dezembro de 2011.**

Posteriormente, a **Resolução Homologatória – RH Aneel nº 1.406**, de 21 de dezembro de 2012, **homologou em seu art. 1º as tarifas praticadas definitivas pela Eletronuclear nos exercícios 2010, 2011 e 2012, ou seja, no período entre 5 de dezembro de 2009 e 31 de dezembro de 2012, estabelecendo um montante de R\$ 224.905.464,15 a ser devolvido a Furnas referente à diferença entre as tarifas provisórias e definitivas.**

Dessa forma, Furnas registrou em **dezembro de 2012** um crédito na conta **“4141001002 - (-) Energia Elétrica Comprada – Ressarcimento”** de R\$ 224.905.464,15, tendo como contrapartida um lançamento a débito, de igual valor, registrado na conta de Devedores Diversos, conforme lançamentos obtidos de sua Escrituração Contábil Digital, a seguir reproduzidos:

(...) A mesma Resolução Homologatória Aneel nº 1.406/2012 também **homologou em seu art. 2º o diferencial entre a tarifa praticada e a tarifa de referência para os anos de 2010 a 2012, de que trata o art. 12 da Lei nº 12.111/2009, resultando numa diferença de R\$ 581.430.976,48, a ser ressarcida em duodécimos à Eletronuclear pelas concessionárias de distribuição de energia elétrica, nos anos de 2013 a 2015.** Os valores do diferencial para as distribuidoras deveriam ser pagos à Eletronuclear em três parcelas de R\$ 193.810.325,49 nos anos de 2013 a 2015 e repassados à Furnas.

Assim, Furnas também registrou em **dezembro de 2012** um crédito na conta **“4141001002 - (-) Energia Elétrica Comprada – Ressarcimento”** de R\$ 581.430.976,48, tendo como contrapartida um lançamento a débito, de igual valor, registrado na conta de Devedores Diversos, conforme sua Escrituração Contábil Digital, a seguir reproduzidos:

Cabe destacar que em 13 de agosto de 2013, atendendo aos pleitos de Eletronuclear e Furnas, a Aneel emitiu a **Resolução Homologatória – RH nº 1.585**, publicada em 9 de setembro de 2013, alterando os valores das tarifas de referência, tarifas praticadas e o diferencial entre a tarifa praticada e a de referência, em função da Lei nº 12.111/2009, facultando, ainda, a celebração de acordo entre a Eletronuclear e Furnas visando cessão à Furnas do direito de faturar as concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica, para o recolhimento dos créditos relativos ao citado diferencial.

Assim, em 24 de outubro de 2013, a Eletronuclear e Furnas assinaram um Instrumento de Transferência de Obrigação de Cobrança e Outras Avenças, pelo qual a primeira transfere a segunda o direito de cobrança que detém junto às distribuidoras de energia elétrica, do diferencial de que Furnas é credora, de acordo com a autorização da Aneel.

Portanto, com base na **Resolução Homologatória Aneel nº 1.406/2012 alterada pela Resolução Homologatória Aneel nº 1.585/2013**, os valores a serem ressarcidos à Furnas ficaram assim distribuídos:

a) **R\$ 116.280.776,95**, correspondentes à diferença entre as tarifas praticadas provisórias cobradas pela Eletronuclear de Furnas em relação às tarifas praticadas definitivas homologadas pela Aneel, por meio da RH nº 1.406/2012 alterada pela RH 1585/2013, que será recebido diretamente da Eletronuclear.

b) **R\$ 687.762.434,08**, correspondentes ao diferencial que se refere o art. 12 da Lei nº 12.111/2009, que será cobrado diretamente das concessionárias de distribuição de energia por Furnas, de acordo com a RH nº 1.406/2012 alterada pela RH 1585/2013. Os valores do diferencial para as distribuidoras deverão ser pagos em três parcelas,

uma de R\$ 193.810.325,49, em 2013, e outras duas de R\$ 246.976.054,29, em 2014 e 2015.

Sendo assim, Furnas procedeu em 30/09/2013 ao estorno dos lançamentos contábeis efetuados em 28/12/2012, a fim de retificar os valores a serem ressarcidos em sua escrita contábil, conforme lançamentos obtidos de sua Escrituração Contábil Digital, a seguir reproduzidos:

(...) VI.2.1.2 Da Inaplicabilidade do Diferimento das Contribuições de PIS/Pasep e Cofins no Ressarcimento das Aquisições de Energia Elétrica por Furnas:

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal Nº 02, a contribuinte argumentou que diferiu as contribuições de PIS/Pasep e Cofins, incidentes sobre a devolução à Furnas, da sobretarifa praticada nos exercícios de 2010 a 2012, na operação de venda de energia elétrica pela Eletronuclear, na proporção de sua efetivação (regime de caixa), com base no Parecer Cosit nº 26/2002, bem como na Solução de Consulta nº 166/2003 da RFB.

Entretanto, como veremos adiante, tal procedimento não se aplica a este caso específico.

O Parecer Cosit Nº 26, de 26 de setembro de 2002 e a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT Nº 166, de 18 de setembro de 2003, de teores semelhantes, dispõem sobre a receita gerada pela aplicação de sobretarifa, de que trata o § 1º do art. 4º da Medida Provisória nº 14, de 2001, a ser cobrada dos consumidores sobre um consumo futuro de energia elétrica, in verbis:

(...) A argumentação apresentada na fundamentação legal do parecer e da solução de consulta, citadas por Furnas para efetuar o diferimento da tributação de PIS/Pasep e Cofins, se baseava na constatação de que o fato gerador da obrigação tributária, no caso que se encontrava sob análise, só ocorreria quando do efetivo consumo de energia elétrica sobre a qual incidiria a sobretarifa.

Com efeito, o parágrafo 1º do art. 113 do Código Tributário Nacional - CTN estatui que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”. Neste caso “fato gerador” quer dizer fato concreto, ocorrido no mundo dos fenômenos, pois a existência de uma hipótese de incidência, isoladamente, não faz surgir nenhuma obrigação tributária. Para o surgimento da obrigação é necessária a ocorrência de um fato concreto que se enquadre na hipótese abstratamente descrita na lei.

Assim, fica claro que uma lei que institui uma sobretarifa a ser cobrada sobre **um consumo futuro de energia elétrica**, ainda que esse possa ser estimado com precisão, não configura fato gerador da obrigação tributária. Ora, essa própria lei, enquanto não ocorrerem os fatos concretos que se enquadrem na sua própria hipótese de incidência, restará com sua eficácia latente, ou seja, sequer os seus próprios efeitos surtiram, quanto mais os efeitos tributários daí advindos.

Ademais, a mera expectativa de ganho futuro, decorrente da referida medida provisória, não pode constituir fato gerador de renda das

concessionárias de energia elétrica no ano de 2001, pois, ainda que se possa estimar com certa precisão o valor do incremento de receita nos anos seguintes, este não é líquido e certo em 31/12/2001. Com efeito, o valor faturado dependerá de fatos econômicos futuros e incertos, variando de acordo com os consumos mensais de energia de cada consumidor final, sendo, portanto, impossível precisar, em 31/12/2001, qualquer acréscimo patrimonial definitivo das tais concessionárias de energia elétrica.

Por outro lado, no caso de Furnas, o **fato gerador da obrigação tributária** deu-se com a publicação da **Resolução Homologatória Aneel nº 1.406/2012**, de 21 de **dezembro de 2012**, que homologou as tarifas praticadas pela Eletrobrás Termonuclear S.A. – Eletronuclear, **na venda de energia elétrica para Furnas, no período entre 5 de dezembro de 2009 e 31 de dezembro de 2012, e o diferencial entre a tarifa praticada e a de referência, em função da Lei nº 12.111/2009.** A partir desse momento se **concretizou a obrigação tributária, perfeitamente quantificada, da Eletronuclear restituir à Furnas, a partir de 2013, os valores pagos a maior pela última no fornecimento de energia elétrica pela Eletronuclear, no período de 2010 a 2012.**

Ressalte-se que, a alteração efetuada posteriormente por meio da **Resolução Homologatória nº 1.585/2013**, nos valores das tarifas de referência, tarifas praticadas e no diferencial entre a tarifa praticada e a de referência, em função da Lei nº 12.111/2009, afetou a distribuição dos valores a serem ressarcidos à Furnas entre a Eletronuclear e as concessionárias de distribuição de energia elétrica, mas **seus efeitos retroagiram à data da publicação da RH Aneel nº 1.406/2012 (28/12/2012).**

Furnas reconheceu tal fato em sua escrita contábil, como visto no item anterior, ao contabilizar os valores a serem ressarcidos como créditos na conta de despesa “**4141001002 - (-)Energia Elétrica Comprada – Ressarcimento**”. Ora, ao creditar uma conta de despesa em sua escrita contábil, Furnas reconheceu indiretamente uma receita.

Convém salientar, neste ponto, que a contabilização usual neste caso seria um crédito na receita de suprimento, tendo como contrapartida um lançamento a débito, de igual valor, registrado na conta de Devedores Diversos, fato não observado por Furnas.

Um fator determinante, no sentido de que Furnas reconheceu a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em dezembro/2012, é o fato de que Furnas, em relação ao **IRPJ e CSLL, ofereceu esses valores à tributação no ano-calendário de 2012.** Ao contabilizar os valores a serem ressarcidos como créditos em conta de despesa em dezembro/2012, a contribuinte apurou seus efeitos no resultado do período, ou seja, no ano-calendário de 2012.

Caso Furnas entendesse, **realmente**, que **essas receitas deveriam ser tributadas pelo regime de caixa**, ela deveria efetuar a **exclusão desses valores** no Livro de Apuração do Lucro Real – **LALUR** e no Livro de Apuração da base de cálculo da CSLL – **LACS** do ano-calendário de 2012, e passar a controlar tais valores na parte B desses Livros (valores que constituirão ajuste do lucro líquido de exercícios futuros). Assim, a

medida que tais valores fossem sendo recebidos por Furnas, ela procederia a adição desses valores no ajuste do respectivo exercício.

Destarte, **Furnas adotou dois procedimentos distintos em relação à tributação do mesmo fato gerador. Em relação à tributação do IRPJ e CSLL, empregou o regime de competência**, situação mais benéfica à empresa, tendo em vista que apresentara prejuízo fiscal no ano-calendário de 2012. **Em relação à tributação do PIS/Pasep e Cofins, empregou o regime de caixa**, situação também mais benéfica à empresa, visto que poderia diferir as contribuições devidas em dezembro/2012 na proporção de sua efetivação, ou seja, no recebimento dos recursos durante os anos de 2013, 2014 e 2015. Pode-se dizer que tal situação é, no mínimo, totalmente inusitada.

De fato, a legislação das contribuições sociais prevê como fato gerador do PIS/Pasep e da Cofins o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil** (art. 1º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003). Como visto, a tributação dessas contribuições, nas pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, deve observar o regime de competência, e não o de caixa, salvo nos casos excepcionais previstos em lei, posto que, consideram-se auferidas as receitas no período em que se referem, independentemente de seu recebimento ou pagamento.

Portanto, tendo em vista não se estar diante de nenhum dos casos excetuados por lei, não se aplica a adoção do regime de caixa para esta situação específica, e, por conseguinte, resta aplicarmos a regra geral do regime de competência à tributação das contribuições de PIS/Pasep e Cofins, em consonância ao regime de competência corretamente aplicado por Furnas em relação à tributação do IRPJ e CSLL.

A Receita Federal já se pronunciou, por inúmeras vezes, sobre esta questão. A fim de evidenciar este posicionamento, transcrevemos algumas ementas de decisões emanadas pelos órgãos responsáveis, que elucidam a matéria (transcreve as Soluções de Consulta nºs 341, de 19/11/2013, da SRRF/ 7ª RF/Disit, 4.004, de 28/04/2016, da SRRF/4ª RF/Disit e os Acórdãos nºs 5686, de 15/07/2004, da 5ª Turma da DRJ/RJO II, 8080, de 14/05/2005, da 5ª Turma da DRJ/RJO II, 13221, de 02/09/2005, desta 2ª Turma, todas versando sobre o regime de competência adotado na tributação do PIS e Cofins).

(...) Com base nos elementos apresentados em resposta ao Termos de Intimação Fiscal Nº 06 e 07, constatou-se que Furnas declarou em DCTF e ofereceu à tributação de PIS/Pasep e Cofins, todo o montante de R\$ 687.762.434,08, correspondente ao diferencial a que se refere o art. 12 da Lei nº 12.111/2009, cobrado diretamente das concessionárias de distribuição de energia elétrica por Furnas, de acordo com a RH Aneel nº 1.406/2012, alterada pela RH Aneel 1585/2013, diferido conforme tabela a seguir:

(...) Tendo em vista a constatação de que Furnas, pessoa jurídica sujeita ao lucro real, deveria, por conta disso, apurar suas contribuições sociais pelo regime de competência, não procedeu dessa forma, impõe-se a tributação do valor de **R\$ 687.762.434,08** na data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, **dezembro/2012**, e abater os

recolhimentos de PIS/Pasep e Cofins, nos montantes de R\$ 11.348.080,17 e R\$ 52.269.945,02, respectivamente, efetuados em datas postergadas, conforme **Tabela 1** acima. Os demonstrativos de “**Imputação de Pagamentos**”, constantes dos autos de infração de PIS/Pasep e Cofins, demonstram a forma como se apropriaram os valores de juros, multa de mora e contribuição pagos em relação aos montantes totais pagos em data postergada.

*- Falta (ou omissão de receita, como consta nos Autos de Infração) de Tributação do PIS/Pasep e Cofins incidente sobre Ressarcimentos de Energia Elétrica (tópico VI.3 do TVF), que corresponde a valor de **R\$ 116.280.776,95, fato gerador em 28/12/2012, sobre o qual a fiscalização informa (fls. 2804/2805):***

... em resposta ao TIF nº 07, Furnas declarou que até o presente momento **não houve recolhimento de PIS/Pasep e Cofins sobre a parcela de R\$ 116.280.776,95**, correspondente à diferença entre as tarifas praticadas provisórias cobradas pela Eletronuclear de Furnas em relação às tarifas praticadas definitivas homologadas pela Aneel, por meio da RH nº 1.406/2012 alterada pela RH 1585/2013, haja vista que **tal valor ainda não foi efetivamente recebido da Eletrobrás Termonuclear S/A – Eletronuclear**, e, no seu entendimento, a tributação deve ser processada pelo regime de caixa.

Tendo em vista a constatação de que Furnas, pessoa jurídica sujeita ao lucro real, deveria, por conta disso, apurar suas contribuições sociais pelo regime de competência, não procedeu dessa forma, impõe-se a tributação do valor **R\$ 116.280.776,958** na data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, **dezembro/2012**.

Na Impugnação, tempestiva (fl. 3239), a contribuinte alega preliminarmente a nulidade dos Autos de Infração, por cerceamento do direito de defesa, afirmando que “não sabe qual a base de cálculo utilizado pela fiscalização e, por óbvio, o que foi considerado para a composição desta base”. Menciona o art. 22, VII, e 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, bem como doutrina sobre a fundamentação do ato administrativo, e deduz:

Assim, diante da ausência da motivação do Auto de Infração, no que toca às informações contidas no demonstrativo de apuração, e da flagrante violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, verifica-se claramente a invalidade deste ato, que deve, portanto, ser declarado nulo.

Mais adiante também aponta “contradição flagrante” da fiscalização, explicando:

O limo. Fiscal, às fls. 2789 do Termo de Verificação Fiscal asseverou que:

"(...) conclui-se que apenas as despesas lançadas na conta contábil "**Conta 4121003001 - Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Instalações Elétricas**" possui vinculação inequívoca com os produtos e serviços fornecidos por Furnas."

Ocorre que, a despeito do afirmado acima, o mesmo Fiscal, às fls. 2790, concluiu:

"Ressalte-se que, conforme demonstrativos de cálculo de PIS/Pasep e Cofins apresentados pela contribuinte em resposta a Termo de Início de Procedimento Fiscal e Dacons do período, **não restaram, com relação aos meses fiscalizados, saldos de créditos passíveis de aproveitamento na apuração mensal das contribuições devidas**, nos termos dos artigos 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003." (g.n.)

Ora, se o próprio fiscal reconheceu expressamente a existência de despesas que em sua concepção dariam direito a crédito, como pode ter concluído pela inexistência de quaisquer créditos passíveis de aproveitamento nos meses fiscalizados?

Frise-se que este ponto só vem sedimentar a nulidade do auto de infração apontada acima. A fundamentação do TVF, com a máxima vênia, se revela imprecisa e contraditória, por outro lado, do demonstrativo de cálculo fls. 2812 a 2833 não há como se aferir o que foi considerado para a base de cálculo do lançamento efetuado.

Desta forma, constata-se, por óbvio, o cerceamento do direito de defesa da Impugnante, que não sabe quais dos seus créditos de PIS/Cofins foram efetivamente glosados.

No mérito, contesta as três infrações, afirmando em relação à glosa de créditos do PIS e Cofins não cumulativos que "os bens e serviços desconsiderados pela fiscalização se consubstanciam como insumos aptos a serem computados para fins de cálculo do crédito das contribuições em comento".

Argui que conforme as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, o conceito de insumo é "aberto", "pode abarcar diversas significações". Refere-se à doutrina de Aliomar Baleeiro e Edmar Oliveira Andrade Filho sobre insumo, e considera:

Mesmo que não se utilize, para fins de tributação, o conceito mais abrangente de insumo explicitado acima que parece, sem sombra de dúvidas, mais adequado à finalidade da sistemática da não cumulatividade, tem-se, por certo e indiscutível, que devem ser considerados como insumos os bens e serviços adquiridos para a aplicação na atividade fim da Empresa.

Feitas estas considerações, cumpre destacar, por absolutamente oportuno, que da análise das notas fiscais das aquisições desconsideradas pela fiscalização, constatou-se tratarem-se de bens e serviços destinados às Diretorias de Engenharia, Meio Ambiente, Projeto e Implantação de Empreendimentos (DE) e de Operação e Manutenção (DO), no âmbito das Usinas Hidrelétricas, relacionando-se, assim, à atividade de geração de energia que, por óbvio, se consubstancia como atividade fim da empresa.

Ocorre que, está-se falando não de dezenas, mas de centenas de notas fiscais referentes ao período de dezembro de 2012 a junho de 2013, razão pela qual até o presente momento, no curto espaço de tempo entre à ciência e o término do prazo para a interposição da Impugnação,

relacionou-se, para fins **de comprovação por amostragem**, uma parcela das notas fiscais de cada mês compreendido pela autuação. Através da presente amostragem, entende-se que resta comprovado o direito de crédito da Impugnante, vez que decorrentes de insumos adquiridos para a atividade de geração de energia.

Caso assim não entenda a d. D RJ, informa a Impugnante que detém meios de comprovação, pugnando pela apresentação posterior das notas fiscais referentes ao período autuado.

Ao defender a apresentação posterior das notas fiscais, menciona o Acórdão do CARF nº 9101-002.781, de 2017, “flexibilizando a aplicação da regra prevista no § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72, e fazendo prevalecer os princípios da verdade material e da formalidade moderada tão caros ao processo administrativo tributário”.

Quanto ao registro dos Juros sobre capital próprio (JCP) e o diferimento do diferencial tarifário recebido, afirma que “foram fundamentados em disposições legais claras e, portanto, são absolutamente legítimos”.

*Tratando especificamente dos JCP no tópico V da peça impugnatória, afirma que se considera “**realizada a receita**, nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou **assumirem o compromisso firme de efetivá-lo**”, menciona o art. 132 da Lei nº 6.404, de 1976, e argui:*

Dessa forma, Furnas registrou e incluiu tal receita na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS em abril de 2013 quando da realização da AGO, tendo sido, por essa razão, tais tributos regularmente pagos conforme comprovam os DARF's que seguem anexos.

Ora, a distribuição de JCP, como visto acima, somente é aprovada após deliberação da AG da empresa, momento em que nasce a obrigação e surge a certeza (compromisso firme) quanto ao recebimento desses valores pelos investidores.

Antes da aprovação em AG, para o investidor, o cenário é de incerteza, já que a intenção de distribuir os juros sobre capital próprio pode não ocorrer caso seja aprovado.

(...) Assim, pouco importa se a ENERPEIXE contabilizou sua despesa antes que sua Assembleia Geral aprovasse em última instância o pagamento da JCP. Tendo em vista a competência da AG, legalmente prevista, este fato não fez surgir a certeza em relação do crédito de seus investidores, que só foi concretizado em abril, restando legítima o registro realizado neste período.

Cumprir notar, ademais, que mesmo que esta d. DRJ não aceite os argumentos trazidos acima, não pode olvidar e desconsiderar o fato de que o tributo foi efetivamente pago em maio de 2013.

Este aspecto é de extrema relevância, vez que no que se consegue verificar do demonstrativo omissivo e evado de obscuridade apresentado, a fiscalização não só aplicou a multa sobre valor integral e não

proporcional como autuou a Impugnante no valor do principal que, como mencionado no parágrafo anterior, foi integralmente quitado.

Desta feita, não restam dúvidas que, caso não sejam aceitas as razões de mérito postas, deve ser determinado a alocação dos valores exigidos, para levar em consideração o pagamento integral realizado em maio de 2013.

No último tópico da peça impugnatória (antes do pedido), sob o título “VI - Do DIFERIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS NO RESSARCIMENTO DAS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA”, a contribuinte se insurge contra a tributação dos valores de em dezembro de 2012, pelo regime de competência considerado nas autuações, e defende que o correto seria em dezembro de 2013, pelo regime de caixa.

Tece histórico sobre origem do ressarcimento em questão, transcrevendo manifestação do Escritório Rolim, Viotti & Leite Campos quando da análise, em outubro de 2013, do tratamento tributário e contábil a ser dispensado ao diferencial em comento.

Segundo esse histórico, a partir da apuração da tarifa praticada definitiva pelos métodos paramétricos autorizados pela Lei nº 12.111, de 2009, a ANEEL homologou novos diferenciais entre a tarifa praticada e a tarifa de referência para os anos de 2010 a 2012, nos montantes determinados pela Resolução Homologatória-REH ANEEL nº 1.406, de 2012. Todavia, “Diante da interposição de recursos por parte da Eletronuclear e de FURNAS contra a REH 1.406/2012, o valor da tarifa de referência para o período de dezembro de 2010 a dezembro de 2011 foi alterado de 121,79 (MwH) para 122,20 (MwH); essa mesma tarifa de referência para o período de dezembro de 2011 a dezembro de 2012 foi alterada de 130,29 (MwH) para 130,32 (MwH); assim como todas as tarifas praticadas definitivas e, por conseguinte, o diferencial tarifário foram alterados pela Resolução Homologatória 1.585/2013” (ver fls. 2867/2869). Explica a apuração do diferencial tarifário, tudo conforme o referido Parecer:

“Para a apuração do diferencial tarifário com data base 2013, os diferenciais anuais acima destacados foram divididos em duodécimos e atualizados pela variação mensal do índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA, mesmo índice utilizado para a atualização monetária dos CCEARs de 2005.

Com base no acima exposto, FURNAS é titular do direito de recuperação de parcela do custo com a energia adquirida da Eletronuclear. Esse direito decorre justamente da diferença entre o preço contratado por FURNAS (preço de referência) e o preço praticado pela Eletronuclear.

Por sua vez, a Eletronuclear não foi eleita pela Lei 12.111/09 como a devedora do diferencial tarifário. A Lei 12.111/09 preserva a receita da Eletronuclear apurada com base na tarifa praticada e estabelece que o diferencial tarifário deve ser assumido pelas Distribuidoras, na proporção das aquisições realizadas no Leilão de Energia Existente de 07 de dezembro de 2004. De acordo com a Lei 12.111/09, a

Eletronuclear deveria receber os recursos das Distribuidoras e repassá-los a FURNAS.

Diante dos comandos legais, foi vislumbrado um risco de bitributação na operação, na medida em que a emissão de faturas da Eletronuclear contra as Distribuidoras poderia atrair a incidência do PIS/PASEP e da COFINS, fazendo com que o repasse do diferencial ocorresse pelo valor líquido das referidas contribuições. A bitributação estaria configurada porque FURNAS, ao receber o repasse, também ofereceria a tributação das mesmas contribuições.

Esse receio de dupla tributação decorreu da manifestação do Ministério de Fazenda, através da Nota COSIT 372 (item 6.2), que concluiu ser tributável pelo PIS/PASEP e COFINS qualquer faturamento que fosse feito pela Eletronuclear, já que as Leis 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03 não contemplam hipótese de exclusão da base de cálculo de valores faturados e posteriormente transferidos para terceiros (6.1.1 e 6.1.2 da Nota Técnica COSIT 372).

De acordo com a mesma Nota COSIT 372, a Eletronuclear não teria direito de crédito de PIS/PASEP e COFINS sobre o repasse que seria feito para FURNAS, também por ausência de previsão legal (item 6.2.1). Nesse item, a COSIT assumiu, expressamente, que a operação a ser praticada estaria desvinculada de qualquer operação comercial ou produtiva por se tratar de uma simples transferência financeira.

Por força desta manifestação do Ministério da Fazenda, provocada pelo Ministério das Minas e Energia, FURNAS e Eletronuclear, ao aviarem seus recursos contra a Resolução Homologatória 1.406/12, solicitaram à ANEEL autorização para que FURNAS fature o diferencial tarifário diretamente contra as Distribuidoras. A Resolução Homologatória ANEEL 1.585/13 admitiu e concluiu pela "possibilidade de celebração de acordo entre Eletronuclear e Furnas visando à cessão do direito de faturar as concessionárias do serviço público de distribuição de energia, para recolhimento dos créditos relativos ao diferencial, ressalvado que este acordo não poderá resultar em recálculos e repasse de custos futuros."

As partes resolveram, portanto, celebrar instrumento de cessão de direitos tendo por objeto (conforme minuta enviada para análise) a transferência do direito de cobrança do diferencial apurado pela ANEEL. Através do referido instrumento, FURNAS emitiria as notas fiscais faturas de energia CONTRA AS Distribuidoras, providenciaria a respectiva quitação uma vez recebidos os valores, enquanto a Eletronuclear se responsabilizaria por notificar as Distribuidoras da assinatura do instrumento de cessão e mudança de titularidade do direito de cobrança do diferencial tarifário."

O mesmo Parecer, do Escritório Rolim, Viotti & Leite Campos, também trata da natureza jurídica do diferencial tarifário, compreendendo-o como "uma reposição do custo de aquisição da energia faturada pela Eletronuclear contra FURNAS nos períodos de 2009 a 2012", com caráter indenizatório (menciona a ANEEL, voto do relator do Processo 48500.004640/2012-26, proferido na análise dos recursos de FURNAS e da Eletronuclear). Com base nesse processo, a Impugnante argumenta:

Ante o exposto, tendo em vista que o montante que compõe o ativo regulatório tem como substância a recomposição patrimonial da Impugnante, tendo sido expressamente reconhecido no processo administrativo 4852.004801/2012-00, que deu origem às REHs 1406/12 e 1585/13, não se verifica qualquer óbice ao diferimento da incidência de PIS/PASEP e da COFINS sobre as parcelas que serão faturadas nos termos da Resolução 1585/2013.

Ressalte-se que a presente situação é análoga ao do ativo regulatório decorrente da Recomposição Tarifária Extraordinária - RTE e, por esta razão, deve receber o mesmo tratamento.

Finaliza o tópico VI destacando que “também aqui, mesmo que esta d. DRJ não aceite os argumentos trazidos acima, não pode olvidar e desconsiderar o fato de que os tributos foram efetivamente recolhidos de maneira diferida”, e voltando a tratar da alegação de nulidade ao dizer que “Como visto, não é possível, através da análise do demonstrativo anexo ao Auto de Infração, se verificar se os pagamentos foram considerados na realização do cálculo. Assim, caso não sejam superadas as razões de mérito, deve ser determinado a alocação dos valores exigidos, para levar em consideração os pagamentos realizados”. Ao final requer sejam acolhidas suas razões de defesa para:

- a) seja declarado nulo o Auto de Infração em razão do vício de motivação existente no que toca ao demonstrativo de apuração anexo, que impediu a defesa da Impugnante;
- b) na improvável hipótese de não ser declarado nulo o ato administrativo eivado de vício insanável, acatar os argumentos apresentados quanto a todos os pontos contestados pela Defesa, reconhecendo a improcedência dos lançamentos de ofício e a extinção dos respectivos créditos tributários;
- c) em nome do princípio da eventualidade, ainda que se entenda que a impugnante efetuou o recolhimento de PIS e Cofins a destempo, que seja considerado na apuração do montante devido os valores integralmente pagos;
- d) em nome dos princípios da verdade material e da formalidade moderada, sejam recebidos em momento posterior à Impugnação, se considerado necessário, os demais documentos fiscais relativos ao período compreendido pela autuação.

Protesta, também pela realização das diligências e produção de todos os meios de prova admitidos em direito que se façam necessários à formação da convicção dos Eméritos Julgadores.

Destaque-se, por fim, que a Impugnante é uma empresa que integra o Sistema ELETROBRAS, cujo controle acionário pertence à própria União e cujos procedimentos contábeis e fiscais se pautam pelo rigoroso cumprimento das leis.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/2012 a 30/06/2013

1. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. IN SRF 404, DE 2004.

Nos termos do art. 8º, § 4º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF nº 404, para fins da não cumulatividade do PIS e Cofins são insumos a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

2. Não geram créditos de PIS e Cofins as despesas com materiais como partes e peças automotivas, materiais de construção, itens de higiene e limpeza e alimentos; combustíveis e lubrificantes; materiais médico-hospitalares; materiais administrativo e de expediente; materiais de informática; materiais de segurança e saúde no trabalho; mão de obra contratada; serviços de manutenção e conservação de edificações; serviços de manutenção e conservação; serviços diversos pulverizados nas diversas áreas da empresa; e serviço de comunicação.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. REGIME DE COMPETÊNCIA. IRRELEVÂNCIA DO MOMENTO DE PAGAMENTO.

Os valores de Juros sobre Capital Próprio auferidos por pessoa jurídica são tributados pelo PIS e Cofins segundo o regime de competência, ainda que efetivamente pagos à acionista posteriormente.

RESSARCIMENTO DAS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA POR FURNAS. DIFERENCIAL TARIFÁRIO. LEI Nº 12.111, DE 2009. RESOLUÇÃO HOMOLOGATÓRIA ANEEL Nº 1.406, DE 2012. REGIME DE COMPETÊNCIA. FATO GERADOR EM DEZEMBRO DE 2012.

O ressarcimento autorizado à Eletronuclear para repasse em proveito de Furnas, nos termos do art. 12 da Lei nº 12.111, de 2009, é tributado pela Cofins e PIS segundo o regime de competência, pelo que o fato gerador ocorreu em dezembro de 2012, com a edição da Resolução Homologatória Aneel nº 1.406, de 21 de dezembro de 2012, e não com a modificação promovida pela Resolução Homologatória Aneel nº 1.585, de 9 de setembro de 2013, que apenas alterou o diferencial entre a tarifa de energia praticada e a de referência.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2012 a 30/06/2013

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. IN SRF 404, DE 2004.

1. Nos termos do art. 8º, § 4º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF nº 404, para fins da não cumulatividade do PIS e Cofins são insumos a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

2. Não geram créditos de PIS e Cofins as despesas com materiais como partes e peças automotivas, materiais de construção, itens de higiene e limpeza e alimentos; combustíveis e lubrificantes; materiais médico-hospitalares; materiais administrativo e de expediente; materiais de informática; materiais de segurança e saúde no trabalho; mão de obra contratada; serviços de manutenção e conservação de edificações; serviços de manutenção e conservação; serviços diversos pulverizados nas diversas áreas da empresa; e serviço de comunicação.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. REGIME DE COMPETÊNCIA. IRRELEVÂNCIA DO MOMENTO DE PAGAMENTO.

Os valores de Juros sobre Capital Próprio auferidos por pessoa jurídica são tributados pelo PIS e Cofins segundo o regime de competência, ainda que efetivamente pagos à acionista posteriormente.

RESSARCIMENTO DAS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA POR FURNAS. DIFERENCIAL TARIFÁRIO. LEI Nº 12.111, DE 2009. RESOLUÇÃO HOMOLOGATÓRIA ANEEL Nº 1.406, DE 2012. REGIME DE COMPETÊNCIA. FATO GERADOR EM DEZEMBRO DE 2012.

O ressarcimento autorizado à Eletronuclear para repasse em proveito de Furnas, nos termos do art. 12 da Lei nº 12.111, de 2009, é tributado pela Cofins e PIS segundo o regime de competência, pelo que o fato gerador ocorreu em dezembro de 2012, com a edição da Resolução Homologatória Aneel nº 1.406, de 21 de dezembro de 2012, e não com a modificação promovida pela Resolução Homologatória Aneel nº 1.585, de 9 de setembro de 2013, que apenas alterou o diferencial entre a tarifa de energia praticada e a de referência.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2012 a 30/06/2013

AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Não é nulo o auto de infração que atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato, demonstrando com clareza a exigência.

DOCUMENTOS EM PODER DO CONTRIBUINTE. PEDIDO PARA JUNTADA DEPOIS DA IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA RAZOÁVEL. IMPROCEDÊNCIA.

Em consonância com os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, apresenta-se desarrazoado o pedido para juntada posterior de notas fiscais em poder do contribuinte, sob a justificativa de ser grande a quantidade de documentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado da decisão em 29/06/2018, consoante Termo de ciência por abertura de mensagem, a Recorrente interpôs recurso voluntário tempestivamente em 30/07/2018, conforme Termo de solicitação de juntada, no qual reproduz as alegações oferecidas na impugnação e aduz que a decisão de primeira instância vai de encontro aos princípios fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito.

Quanto à **nulidade do auto de infração**, diz que *nunca alegou não saber quais seriam as matérias envolvidas, mas sim o fato de desconhecer os elementos quantitativos da autuação*, precipuamente no que concerne aos créditos glosados. Além disso, *não é possível se verificar se no cálculo do tributo tido como devido foram alocados os valores, relativos ao diferencial tarifário, pagos de modo diferido*.

Relativamente ao **creditamento de insumos**, afirma que da análise das notas fiscais das aquisições desconsideradas pela fiscalização, constatou-se tratarem-se de *bens e serviços destinados às Diretorias de Engenharia, Meio Ambiente, Projeto e Implantação de Empreendimentos (DE) e de Operação e Manutenção (DO)*, no âmbito das Usinas Hidrelétricas, relacionando-se, assim, à atividade de geração de energia que, por óbvio, se consubstancia como atividade fim da empresa. Nesse sentido, *requer diligência* para averiguar quais créditos foram efetivamente glosados, avaliar a documentação apresentada pela Recorrente, e se necessário, abrir prazo para apresentação de outros documentos.

No que toca às **receitas auferidas a título de juros sobre capital próprio**, caso não aceites as razões de mérito, *requer seja levado em consideração o pagamento integral realizado em maio de 2013*.

Com respeito ao **diferimento das contribuições no ressarcimento das aquisições de energia elétrica**, pondera que *a decisão recorrida foi omissa* quanto à questão da alocação dos valores recolhidos de modo diferido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

DO AUTO DE INFRAÇÃO

A preliminar de nulidade dos Autos de Infração, por cerceamento do direito de defesa, foi trazida na impugnação - quando a então impugnante afirmava “não saber qual a base de cálculo utilizada pela fiscalização e o que foi considerado para a composição desta base” - e veio novamente em recurso especial, após ser rejeitada pela decisão de primeiro grau. Agora diz a recorrente que *nunca alegou não saber quais seriam as matérias envolvidas, mas sim o fato de desconhecer os elementos quantitativos da autuação*, precipuamente no que concerne aos créditos glosados. Além disso, *não é possível se verificar se no cálculo do tributo tido como devido foram alocados os valores*, relativos ao diferencial tarifário, *pagos de modo diferido*.

Ao meu sentir, **as alegações são improcedentes tanto em relação aos créditos glosados como relativamente ao diferencial tarifário**. É o que se passa a explicar.

Créditos glosados

Os créditos glosados pela auditoria-fiscal encontram-se detalhados no item *VI.1 Do Creditamento Indevido de Despesas de Bens e Serviços como Insumos* do Termo de verificação fiscal (fls.2762 a 2807), que é parte integrante dos autos de infração ora contestados. Após reportar as intimações e respostas da recorrente, a conclusão a respeito da matéria segue assim:

*(...) Pela análise das descrições das contas contábeis de bens e serviços utilizados como insumos, fornecidas pela contribuinte, conjuntamente com o histórico dos lançamentos contábeis destas contas, obtidos na sua escrituração contábil digital, concluiu-se que apenas as despesas lançadas na conta contábil “**Conta 4121003001 – Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Instalações Elétricas**” possui vinculação inequívoca com os produtos e serviços fornecidos por Furnas.*

Assim sendo, reconstituiu-se a apuração dos créditos da não-cumulatividade, desconsiderando, em oposição a Furnas, as despesas com bens e serviços como insumos lançadas nas seguintes contas contábeis:

Conta	Descrição Conta Contábil
4111001001	Materiais
4111002001	Materiais - Combustível e Lubrificantes
4111003001	Materiais - Médico Hospitalar
4111004001	Materiais - Administrativo e de Expediente
4111006001	Materiais - Informática
4111007001	Materiais - Segurança e Saúde no Trabalho
4121001001	Serviço de Terceiros - Mão de Obra Contratada
4121002001	Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. de Edificações
4121006001	Serviço de Terceiros-Manut.Conserv.Outras Instal. Benf.
4121007001	Serviço de Terceiros-Manut.Conserv.Outros Equipamentos
4121025001	Serviço de Terceiros - Serviços Diversos
4121027001	Serviço de Terceiros - Comunicação

Diante, então, de tudo o que foi exposto no presente Termo de Verificação Fiscal, e tendo em vista as deduções indevidas na apuração do PIS/Pasep e da Cofins no período abrangido pelo procedimento fiscal, procedeu-se à glosa de ofício dos respectivos valores e, uma vez recalculados os montantes a pagar destes tributos, lançaram-se os créditos tributários correspondentes.

*Os Anexos 1 e 2 deste Termo de Verificação Fiscal, intitulados, respectivamente, “**Demonstrativo de Apuração das Glosas decorrentes da Apropriação Indevida de Bens como Insumos**” e “**Demonstrativo de Apuração das Glosas decorrentes da Apropriação Indevida de Serviços como Insumos**”, exibem a totalização geral dos créditos, considerados devidos por não se tratar de insumos, com a incidência das alíquotas de PIS/Pasep (1,65%) e Cofins (7,6%) sobre o somatório dos valores lançados nas contas contábeis utilizadas especificamente para registrar tais despesas, conforme planilha apresentada pela contribuinte em resposta ao item 08 do Termo de Intimação Fiscal nº 02, na proporção do percentual de rateio entre despesas não-cumulativas e cumulativas.*

*Finalmente, no Anexo 3 deste Termo de Verificação Fiscal, intitulado “**Demonstrativo Consolidado das Glosas de Créditos de PIS/Pasep e Cofins Efetuadas pela Fiscalização**”, totalizaram-se as glosas demonstradas nos Anexos 1 e 2 referidos acima.*

Ressalte-se que, conforme demonstrativos de cálculo de PIS/Pasep e Cofins apresentados pela contribuinte em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e Dacons do período, não restaram, com relação aos meses fiscalizados, saldos de créditos passíveis de aproveitamento na apuração mensal das contribuições devidas, nos termos dos artigos 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003

Percebe-se que com exceção da “Conta 4121003001 – Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Instalações Elétricas”, todas as demais foram glosadas, **então não há espaço para a recorrente dizer que desconhece os elementos quantitativos da autuação, precipuamente no que concerne aos créditos glosados.**

Outro indicativo de que a recorrente sabe sim acerca dos **elementos quantitativos da autuação** é um trecho do seu recurso especial, item *IV - Do creditamento de insumos*, quando se manifesta sobre as aquisições de bens e serviços glosadas:

(...) Feitas estas considerações, cumpre destacar, por pertinente, que da análise das notas fiscais das aquisições desconsideradas pela fiscalização, constatou-se tratarem-se de bens e serviços destinados às Diretorias de Engenharia, Meio Ambiente, Projeto e Implantação de Empreendimentos (DE) e de Operação e Manutenção (DO), no âmbito das Usinas Hidrelétricas, relacionando-se, assim, à atividade de geração de energia que, por óbvio, se consubstancia como atividade fim da empresa.

Deve-se ter em mente que se está falando não de centenas, mas de milhares de notas fiscais referentes ao período de dezembro de 2012 a junho de 2013, razão pela qual, no curto espaço de tempo entre a ciência e o término do prazo para a interposição da Impugnação, relacionou-se, para fins de comprovação por amostragem, uma parcela das notas fiscais de cada mês compreendido pela autuação.
(...)

Diferencial tarifário

A reclamação da recorrente com relação ao diferencial tarifário é de que *não é possível verificar se no cálculo do tributo tido como devido foram alocados os valores pagos de modo diferido.*

Melhor sorte não assiste à reclamante nessa matéria, porquanto o item *VI.2.1.4 Da Tributação do PIS/Pasep e Cofins Indevidamente Diferidos pelo Regime de Caixa* do Termo de verificação fiscal (fls.2762 a 2807), que é parte integrante dos autos de infração ora contestados, é específico no particular:

*(...) Tendo em vista a constatação de que Furnas, pessoa jurídica sujeita ao lucro real, deveria, por conta disso, apurar suas contribuições sociais pelo regime de competência, não procedeu dessa forma, impõe-se a tributação do valor de **R\$ 687.762.434,08** na data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, **dezembro/2012**, e abater os recolhimentos de PIS/Pasep e Cofins, nos montantes de R\$ 11.348.080,17 e R\$ 52.269.945,02, respectivamente, efetuados em datas postergadas, conforme **Tabela 1** acima. Os demonstrativos de **“Imputação de Pagamentos”**, constantes dos autos de infração de PIS/Pasep e Cofins, demonstram a forma como se apropriaram os valores de juros, multa de mora e contribuição pagos em relação aos montantes totais pagos em data postergada. (...)*

Posto isso, **cumpre rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração.**

Sem embargo, quando se adentra no mérito da matéria referente à infração "Créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições", ao meu ver, não se tem como bem solucionar a lide nas condições em que se encontra o processo. Explico. As premissas usadas pela auditoria-fiscal para efetuar as glosas dos créditos ficaram anacrônicas, especialmente depois que o STJ julgou a matéria em sede de recurso repetitivo. Por outro giro,

a forma pela qual a recorrente se utilizou dos créditos das contribuições não cumulativas também não se coaduna com o formato preconizado por este CARF, que obedece obrigatoriamente a jurisprudência consolidada dos tribunais superiores.

Nesse diapasão, vale trazer o pronunciamento do conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator do voto vencedor no acórdão 9303-007.535 - 3ª Turma, de 17/10/2018:

(...) Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A própria recorrente, Fazenda Nacional, editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

Portanto, a partir desta sessão de julgamento, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado pela relatora e também pela citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim

da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a**

empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Portanto, partindo dessas premissas é que iremos analisar, em cada caso, o direito ao crédito de PIS e Cofins de que tratam o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Forte nas lições do acórdão da CSRF supra, que tem por base o acórdão do STJ e Nota da PGFN mencionados, **voto por converter o julgamento em diligência**, para que a unidade de origem do lançamento **proceda a nova análise** detalhada dos históricos dos lançamentos contábeis das contas da escrituração contábil digital da contribuinte em que ocorreram as glosas constantes do item *VI.1 Do Creditamento Indevido de Despesas de Bens e Serviços como Insumos* do Termo de verificação fiscal, e com base nos critérios descritos na fundamentação desta Resolução, **pronuncie, de forma fundamentada**, em relatório fiscal conclusivo, **quais deles não atendem aos requisitos da essencialidade ou relevância** estabelecidos anteriormente.

Após, dar ciência ao sujeito passivo do resultado da diligência, com reabertura do prazo de 30 (trinta dias) para apresentação de manifestação da recorrente, no tocante às conclusões da diligência proposta. Ao fim do prazo, com ou sem manifestação, devolva-se o processo a este Conselho para a conclusão do julgamento.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado