



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720482/2023-15
ACÓRDÃO	1401-007.308 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DIAMANTE GERACAO DE ENERGIA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Observados os requisitos essenciais de validade, prescritos no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e não tendo se configurado qualquer das hipóteses de nulidade do art. 59 deste decreto, deve ser declarada a validade formal dos lançamentos em apreço.

ENCARGOS SETORIAIS ENERGIA. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. PREVISÃO LEGAL E DETERMINAÇÃO REGULAMENTAR DO SETOR DE ENERGIA. NÃO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO. PROTEÇÃO AO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA.

Os repasses efetuados por meio da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE) e Conta de Consumo de Combustíveis (CCC), por previsão legal e regulamentar devem ser tratados contabilmente como recuperação de despesas, configuram-se como subvenções correntes para custeio e tendo em vista o que dispõe o art. 53 da Lei n. 9.430/96, tais valores não deverão ser adicionados na apuração da base de cálculo desses tributos nas hipóteses em que o contribuinte realizar a sua apuração pela sistemática do lucro presumido,

Nos termos do que dispõe o art. 6º da Resolução ANEEL n.º. 63/04 e, atualmente, no art. 12 da Resolução ANEEL n.º. 846/19, a Recorrente é obrigada a seguir a contabilização prevista no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, sob pena de infringir normas regulamentares do setor energético que é regulado pela ANEEL. Exigir postura diversa seria ferir diretamente o princípio da proteção à confiança legítima vez que a própria Administração estaria a exigir o descumprimento de norma exigida pela própria Administração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade do auto de infração e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Fernando Augusto Carvalho de Souza (relator) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva

Sala de Sessões, em 18 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, e Andressa Paula Senna Lisias, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

RELATÓRIO

Trata o processo de auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL, apurados pelo Lucro Presumido, relativo aos 2º, 3º, e 4º trimestres de 2018, no valor de R\$ 184.276.623,98 e R\$ 66.352.987,81, respectivamente, já acrescidos com multa de ofício e juros de mora.

Nos autos de infração constam a infração de OMISSÃO DE RECEITAS, proveniente da identificação da ausência de inclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos em função de receitas recebidas a título de subvenção.

A autoridade fiscal resume a autuação no seguinte trecho do Relatório Fiscal (Fls. 728/729):

A infração a ser aqui evidenciada, que ensejou a constituição de crédito tributário do IRPJ e da CSLL, **consistiu, em apertada síntese, no não oferecimento à tributação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, das receitas auferidas com reembolsos efetuados pela Eletrobrás, por meio das contas CCC/CDE** (detalhadas adiante), pelo consumo de combustíveis fósseis na geração de energia termelétrica, reembolsos estes que são considerados subvenções de custeio, conforme farta jurisprudência administrativa. É o que será demonstrado. **(Grifou-se)**

A Recorrente tem por objeto social (9º alteração contrato social): *“geração e comercialização atacadista e varejista de energia elétrica e a comercialização atacadista e tratamento residual de cinzas de carvão mineral, podendo, ainda, participar (holding), como sócia, quotista ou acionista, de outras sociedades no setor de energia e de consórcios de empresas”*.

A autoridade fiscal descreve no Relatório Fiscal todos os fatos e fundamentos jurídicos da autuação divididos em 06 (seis) tópicos:

3.1.1. Dos Fatos e Fundamentos Jurídicos da Autuação

- A) Da legislação fundamentadora dos reembolsos pelas contas CCE/CDE
- B) Do tratamento dado aos reembolsos pelos agentes reguladores
- C) Da jurisprudência administrativa sobre o tema
- D) Da forma de contabilização dos reembolsos pela DIAMANTE
- E) Da natureza jurídica dos reembolsos e a tributação pelo IRPJ/CSLL
- F) Dos valores de reembolsos contabilizados pela DIAMANTE

Segue abaixo uma apertada síntese de cada item do Relatório Fiscal:

A) Da legislação fundamentadora dos reembolsos pelas contas CCE/CDE

Com a finalidade de reduzir diferenças tarifárias entre consumidores finais de energia elétrica, tendo em vista as diferentes formas de geração, foi promulgada a Lei nº 5.899/73, onde consta no seu art. 13 a criação de um mecanismo de equalização de custos para viabilizar a operação com termoelétricas, que notadamente possuem custos superiores.

A base da autuação fiscal feita pela RFB consiste na divergência quanto a natureza jurídica de recursos recebidos pela Recorrente nas contas de consumo de combustível (CCC) e nas contas de desenvolvimento energético (CDE).

A **Conta de Consumo de Combustível (CCC)** foi criada no art. 22 do Decreto nº 774/1993, que regulamentou a Lei nº 8.631/1993:

Art. 22. O rateio do custo de consumo de combustíveis abrangerá a totalidade dos concessionários distribuidores e será feito através da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC), a qual será desdobrada em três subcontas distintas que se constituirão em reservas financeiras para cobertura do custo daqueles combustíveis.

Já a **Conta de Desenvolvimento Energético – CDE** foi criada por meio do art. 13 da Lei nº 10.438/02, absorveu a Contas de Consumo de Combustível (CCC)

Art. 13. Fica criada a Conta de Desenvolvimento Energético - CDE visando ao desenvolvimento energético dos Estados, além dos seguintes objetivos: (Redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013) (Vide Decreto nº 9.022, de 2017)

A CDE possui maior abrangência que a CCC e não se limita a reembolso do custo de combustíveis fósseis, com estímulo a fontes alternativas, sendo gerida pela Eletrobrás até 2017, quando houve a transferência da gestão para a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.

B) Do tratamento dado aos reembolsos pelos agentes reguladores

Os inúmeros atos publicados por diversos intervenientes do mercado de energia tratam da natureza dos repasses de recursos das contas CCC e CDE como subsídio ou subvenção.

Decreto nº 4.541/2002, que regulamentou a Lei nº 10.438/2002 atribui caráter de subvenção governamental para o custeio do carvão mineral, de modo que a autoridade fiscal conclui da seguinte forma esse tópico do Relatório Fiscal (fl. 737):

Trata-se, portanto, de recursos recebidos pela FISCALIZADA a título de subvenção, para custear a aquisição de combustíveis fósseis utilizados como insumos em suas usinas termelétricas, cuja natureza é de receita e não recuperação de despesas, em que pese a alteração da forma de contabilização efetuada no manual de contabilidade do setor elétrico promovida por atos infralegais expedidos pela Aneel, que será detalhada adiante neste Relatório. **(Grifou-se)**

C) Da jurisprudência administrativa sobre o tema

A autoridade fiscal alerta que a Recorrente era controlada pela ENGIE BRASIL ENERGIA S/A (CNPJ 02.474.103/0001-19) até 2021.

Em 2018 foram transferidas usinas termelétricas da ENGIE para Recorrente, que passou a adotar os *“mesmos critérios operacionais”* para contabilização dos reembolsos que passaram a ser recebidos após a transferência.

A sistemática contábil adotada pela ENGIE em relação aos reembolso de combustível CCC/CDE foi objeto de inúmeros processos administrativos de exigência de tributos tendo em vista o entendimento das autoridades fiscais de que os repasses a título de subsídio para

usinas de combustíveis fósseis tinham natureza de RECEITA por serem um subsídio de custeio e deveriam compor a base de cálculo do PIS/COFINS e pela sistemática de apuração pelo Lucro Presumido, deveriam ser oferecidos na apuração do IRPJ/CSLL.

Dentre os vários processos administrativos, a autoridade fiscal no Relatório fiscal, por entender que os argumentos apresentados nos processos são bem elucidativos para o caso, transcreve vários trechos do processo nº 10983.911795/2009-67, colacionando partes do Acórdão nº **3803-302.877** da 3ª Turma Especial.

Outro ponto destacado pela fiscalização é o fato de que esse litígio entre a ENGIE e a administração tributária consta das Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP) de 31/12/2018 (Nota Explicativa nº 22 - alínea c.1 - Recuperação doe PIS e da COFINS), sendo colacionados vários trechos:

Em 2009, a Receita Federal do Brasil (RFB) intimou a Companhia a recolher o valor de R\$ 135.982 referente ao **período de fevereiro de 1999 a janeiro de 2004**, (...) em 30.04.2014, a RFB, (...) reconheceu o direito creditório discutido nos autos e as compensações **foram homologadas em sua integralidade, resultando na extinção dos débitos.**

No que se refere ao período compreendido entre **fevereiro de 2004 e dezembro de 2005**, a RFB expediu **44 autos de infração**, (...). A Companhia apresentou manifestação de inconformidade em relação a todos os processos, as quais foram julgadas pelas respectivas delegacias de **juízo em desfavor da Companhia**, que, por sua vez interpôs recurso voluntário contra essas decisões.

Dos 44 processos que foram remetidos ao Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF), **apenas um processo foi julgado favorável à Companhia**, (...). **Dos 43 processos restantes** que se encontravam no CARF, bem como, na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), **11 já foram julgados, no valor de R\$ 7.570, com decisão desfavorável à Companhia.** Após essa decisão, a Administração da ENGIE Brasil Energia ingressou com pedido de análise de Recurso Especial na CSRF, os quais também foram negados. **Diante do fato alterou-se a classificação de risco dos processos para risco possível. (Grifou-se)**

Ou seja, a própria contribuinte entende que há risco possível de perder todas as ações.

Além disso, ainda em sede de jurisprudência, o Relatório Fiscal aponta a Solução de Consulta Interna COSIT nº 4, de 23/03/2017 como fonte de fundamentos para compreender o tratamento tributário em relação aos reembolsos.

D) Da forma de contabilização dos reembolsos pela DIAMANTE

Nesse tópico o Relatório Fiscal descreve, a partir das informações prestadas pela própria Recorrente, a forma de contabilização dos reembolsos recebidos da Eletrobrás, sendo resumida da seguinte forma pela autoridade fiscal:

Verifica-se que a FISCALIZADA entende que **atua como “mera depositária”** dos combustíveis fósseis utilizados como insumos na geração de energia elétrica, visto que estes combustíveis são adquiridos com recursos da CCC/CDE e, portanto, em seu entendimento, **não seriam custos para ela, classificando-os na apuração do resultado como “recuperação de despesas”** em contrapartida aos insumos adquiridos e consumidos. **(Grifou-se)**

Reforça que já existem inúmeras decisões proferidas em processos administrativos contrários a forma de contabilização efetuado pela Recorrente, tendo a autoridade fiscal colacionado trechos do Acórdão nº **3201- 006.241** de 17/12/2019 (processo nº 10980.726947/2018-49), onde ficou decidido que os reembolsos recebidos têm natureza de subvenção de custeio, e devem se submeter à tributação, não só do PIS/COFINS, mas também do IRPJ/CSLL, tendo em vista a escolha do Lucro Presumido como forma de apuração desses tributos.

Ressalta que processo acima apesar de ter como interessada a ENGIE, como já mencionado, a Recorrente manteve a forma de contabilização após a incorporação das usinas termoelétricas.

No Relatório Fiscal consta trechos do Acórdão nº **3201- 006.241** referente ao histórico das alterações no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica promovidas pela ANEEL em relação a forma de contabilização dos recursos reembolsados pela Eletrobrás, demonstrando que até 31/12/2005 eram considerados com receita operacional bruta, proveniente de Subvenção e o Despacho ANEEL nº 657 de 200, passou a orientar a contabilização como recuperação de despesa.

O referido Despacho ANEEL nº 657 tomou por base um parecer jurídico emitido por um reconhecido jurista que, tendo em vista que as receitas eram provenientes de subvenção, tomou por base decisões no CARF que não tributavam subvenções, contudo essas decisões eram relacionadas a **subvenções de investimento**, mas os reembolsos recebidos já ficaram comprovado que são **subvenção para custeio**.

Ainda no acórdão, o Relatório Fiscal é transcreve um trecho que ressalva que as alterações da ANEEL não afetam a forma de tributação:

O fato de o manual da Aneel ter tratado referidas receitas (subvenções de custeio) de maneira diversa das leis de regência **não afeta em nada a decisão quanto à sua tributação** ou não, pois que a hipótese de incidência tributária encontra suporte nas leis instituidoras, que se amparam nas normas constitucionais de competência tributária. **(Grifou-se)**

E) Da natureza jurídica dos reembolsos e a tributação pelo IRPJ/CSLL

Nesse tópico, o Relatório Fiscal apresenta o entendimento de regulamentos e notas informativas da ANEEL, que utiliza os termos “*subsídio*” e “*subvenção econômica*” para definir os repasses de CCC/CDE às empresas geradoras de energia elétrica.

São colacionados trechos do Parecer Normativo CST nº 112/78, que consolidou entendimento acerca do tratamento a ser dado às subvenções recebidas por pessoas jurídicas para fins de tributação do imposto sobre a renda, diferenciando subvenções para custeio ou operação e as subvenções para investimento.

Diante da legislação a autoridade conclui da seguinte forma:

Assim, os reembolsos recebidos pela FISCALIZADA, por meio das contas CCC/CDE, **têm características claras de subvenção para custeio**, pois são recursos que foram repassados com a finalidade de auxiliar nas despesas da FISCALIZADA, visando promover a competitividade da energia elétrica produzida, nos termos do art. 13, da Lei 10.438/2002.

E prossegue afirmando que a Receita Federal já definiu através de Solução de Consulta que as subvenções para custeio devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL na sistemática do Lucro Presumido.

A autoridade fiscal refuta o argumento apresentado pela Recorrente ainda no curso da fiscalização, de que “*empresas receptoras das subvenções serem meras depositárias do carvão e que ele pertenceria às contas CCC/CDE geridas pela Eletrobrás*”, afirmando que a Lei nº 10.438/2002, que criou a CDE e a Resolução Aneel nº 500/2012 não determina essa suposta propriedade, sendo que o que fica determinado é o reembolso de custo através de um repasse de recursos financeiros e não o repasse do próprio insumo.

Há que se refutar esta alegação de que as empresas subvencionadas seriam meras depositárias do carvão de propriedade da Eletrobrás/CCEE, posto que os recursos financeiros repassados são para cobrir os custos com a aquisição do carvão, e não o próprio carvão.

Reforçando esse entendimento, a autoridade fiscal alerta que a Recorrente ainda obtém receitas com a venda das cinzas, que é um subproduto do carvão consumido:

Além disso, é fato que a FISCALIZADA obtém receitas com a venda das cinzas, subproduto do carvão consumido na geração de energia elétrica. **Ora, se o carvão não é de sua propriedade, como alega a FISCALIZADA, como ela poderia ser beneficiada com a venda dos resíduos?** Esse subproduto também não seria de propriedade da CCC/CDE? **(Grifou-se)**

F) Dos valores de reembolsos contabilizados pela DIAMANTE

Através dos valores escriturados na conta contábil (resultado) 615011112998 (-) *RECUPERAÇÃO DE DESPESAS COM CONSUMO DE COMBUST*, consolidados com valores anuais na ECF de 2018, a autoridade fiscal obteve os valores relativos ao consumo de combustível fosseis,

computando-os como DEMAIS RECEITAS na apuração do IRPJ e CSLL no ano de 2018, tendo em vista a opção pelo Lucro Presumido, **diferente dos anos de 2019 e 2020** quando a Recorrente fez a apuração pelo Lucro Real e não foi objeto de lançamento de ofício.

Os valores foram consolidados na tabela a **folha 781**, sendo procedida a aplicação de multa de ofício de 75% e juros de mora nos termos da legislação em vigor a época dos fatos.

Após a ciência do Auto de Infração, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 820/864) que em vista a celeridade processual, transcrevo o resumo elaborado pela autoridade julgadora de primeira instância:

IMPUGNAÇÃO

8. A Interessada iniciou dispondo sobre o dever de interpretação da legislação conforme a sua finalidade: relevante interesse público e consequências para a coletividade. A energia termelétrica possui gastos mais elevados. Os valores objetos de litígio servem para equalizar custos entre as fontes de energia elétrica e, assim, “consecução de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inciso III, da Constituição Federal), estimulando inclusive a diversificação modal de geração de energia”. Aponta consequências diretas e indiretas na hipótese de tributação dos reembolsos:

- A elevação do custo de geração de energia elétrica e o consequente encarecimento das tarifas de energia;
- A perda de competitividade da energia termelétrica e o consequente desinvestimento no setor, com impactos econômicos e sociais nas regiões de operação dessas unidades;
- A redução da oferta de energia termelétrica e o consequente comprometimento da segurança energética do país.
- A redução de diversidade da matriz energética brasileira e o consequente aumento da dependência de outras fontes de energia sujeitas a variações climáticas (crises hídricas);

8.1. Dispôs que “numerosas são as especificidades da legislação de regência do setor elétrico, mormente aquela atrelada à geração de energia termelétrica produzida com base em carvão de indústrias nacionais e destinada a garantir, de um lado, a segurança energética no país e, de outro, a redução do custo de geração de energia termelétrica e, conseqüentemente o oferecimento de energia a preços mais acessíveis para a população em geral”. E em razão de tais peculiaridades do setor elétrico os valores a ela reembolsados não devem ser tributados.

9. Discordou do fundamento jurídico da autuação que entendeu que os valores reembolsados são receitas tributáveis e, sendo optante pelo lucro presumido, como outras receitas (não sujeitas ao percentual de presunção de lucro).

9.1. Não teria ocorrido fato gerador de IRPJ/CSLL, pois não teria ocorrido acréscimo patrimonial decorrente do capital, trabalho, ou da combinação de ambos, consoante art. 43 do CTN, conforme a seguir:

3.1.2.5. Ocorre que, na situação concreta da Impugnante, não houve a ocorrência do fato gerador do IRPJ/CSLL, por duas razões. Em primeiro lugar, porque os valores atinentes ao ressarcimento de custos com a compra de combustíveis fósseis não configuram acréscimo patrimonial, mas mera recomposição de patrimônio. Com efeito, tais valores destinam-se a cobrir custos que foram antecipados pela Impugnante para a compra de carvão nacional e de outros combustíveis fósseis, servindo, por isso mesmo, para mera recomposição de seu patrimônio. Sendo assim, esses valores não têm sequer potencial de configurar um acréscimo ao patrimônio da Impugnante, pois lhe são transferidos de forma condicionada, para serem empregados em um fim predeterminado, específico e imutável (aquisição de carvão nacional).

3.1.2.6. Nesse sentido, cabe enfatizar que em razão das exigências da legislação de regência do setor elétrico, que busca beneficiar indústrias carboníferas nacionais, a Impugnante é obrigada a adquirir seu principal insumo (carvão) de indústrias nacionais, em quantidade e qualidade especificadas pela ANEEL. Os valores que ingressam no seu patrimônio a título de ressarcimento de custos com a compra de carvão recompõem os custos inicialmente dispendidos pela Impugnante, mas que devem ser suportados, conforme expressa determinação da legislação do setor elétrico (art. 13, § 1º, da Lei nº. 10.438/2002), pelos consumidores finais, por outros agentes privados e pela União, por meio do Fundo Setorial (CDE). (...)

3.1.2.9. Em segundo lugar, não ocorreu o fato gerador do IRPJ/CSLL no caso ora examinado porque os valores correspondentes ao ressarcimento de custos com a compra de combustíveis fósseis não correspondem a qualquer riqueza gerada em razão de ato voluntário do contribuinte, mas advêm, isso sim, de mera transferência patrimonial. (...)

3.1.2.11. No caso da Impugnante, apesar de serem ingressos financeiros, os valores ora controvertidos advêm de fora do seu patrimônio, sem que ela tenha exercido qualquer atividade econômica para a sua obtenção. Inexiste caráter contraprestacional no recebimento desses valores: o ressarcimento de custos não está atrelado a qualquer ato concreto, voluntário e livre da Impugnante, mas é imposto pela Lei que obriga que haja a compra de carvão com recursos advindos da CDE. É dizer, tais valores não decorrem do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, conforme estabelece o

art. 43, do Código Tributário Nacional. Pelo contrário, são valores transferidos independentemente do exercício da atividade operacional da Impugnante, não servindo como remuneração, seja direta ou indiretamente, pelo exercício da atividade de geração e comercialização de energia elétrica.

3.1.2.12. Em suma: compensar pelo custo com aquisição de um insumo não equivale, em hipótese alguma, a remunerar alguém pelo exercício da sua atividade econômica. Equivale, isso sim, a recompor o seu patrimônio por um custo que, nos termos da legislação de regência do setor elétrico, não deve ser suportado pela Impugnante, mas sim por outros agentes do setor (consumidores finais, outros agentes privados e União).

9.2. Tampouco haveria receita para inclusão no lucro presumido, pois não se enquadra na classificação como subvenção para custeio. A Lei nº 10.483, de 2002, que criou a Conta de Desenvolvimento Energético, promoveu a competitividade da energia produzida a partir do carvão mineral mediante cobertura de custo para compensar a Interessada pela obrigatoriedade de compra mínima de carvão nacional.

3.1.3.8. Novamente, a legislação setorial é categórica ao afirmar que os valores a serem transferidos às usinas termelétricas para compra de carvão nacional correspondem a “reembolsos” ou a “cobertura de custos”. Inclusive, a legislação cuidou de prever critérios específicos para que haja o reembolso do custo incorrido pelo cumprimento da exigência de compra mínima de carvão, estabelecendo que esse será limitado ao custo médio do combustível reconhecido pela CDE e corrigido pelo IPCA, o que é evidenciado pelo orçamento aprovado anualmente pelo respectivo fundo setorial (doc. 02). Ademais, conforme o artigo 17 da Resolução da ANEEL nº. 801/2017 (doc. 03), para fins de ressarcimento de custos com a compra do carvão, competia à CCEE estabelecer o limite do valor a ser reembolsado, por meio da fixação de preço de referência. Inclusive, caso o valor da aquisição do combustível fosse superior a tal preço de referência, a Impugnante deveria solicitar à ANEEL a validação de sua utilização na composição do custo total de geração. (...)

3.1.3.10. Não fosse tudo isso suficiente para comprovar a natureza jurídica dos valores recebidos pela Impugnante, os próprios contratos de fornecimento de carvão formalizados no período fiscalizado (doc. 05) confirmam aquilo que já decorre diretamente da legislação de regência (...)

3.1.3.11. Essas cláusulas, às quais outras poderiam ser adicionadas, demonstram tanto que os valores recebidos pela Impugnante da CDE apenas transitam pelo seu patrimônio, visto que devem ser imediatamente transferidos às indústrias carboníferas, como também que a Impugnante não tem qualquer ingerência sobre eles, inclusive não sendo responsabilizada em caso de eventual atraso no seu repasse. A esse

respeito, cumpre mencionar o disposto no Parecer Normativo CST nº. 02/1978, segundo o qual “(...) Na hipótese de recebimento de recursos a serem repassados a outra pessoa jurídica, para serem aplicados em despesas de custeio ou em investimentos, a empresa que recebe os recursos e os repassa, não os computará como receita operacional, devendo a contrapartida pelo recebimento ser feita em conta do passivo exigível; quando do repasse dos recursos à pessoa jurídica destinatária será debitada em conta do ativo realizável, encerrando-se ambas as contas quando da comprovação da aplicação dos recursos.” (...). Tudo isso demonstra que, independentemente da sua denominação contábil, não se está diante de qualquer subsídio, mas sim de mero ressarcimento de custos por dispêndio antecipado pela Impugnante.

3.1.3.12. Por derradeiro, além de estar prevista abstratamente na legislação de regência do setor elétrico e nos contratos celebrados pela Impugnante com as indústrias carboníferas, a qualificação dos valores ora controvertidos como ressarcimento de custos é confirmada pelos registros operacionais e contábeis apresentados no curso do procedimento de fiscalização (fls. 23-93 e 265-553 dos autos). A análise desses documentos permite a identificação de uma exata correspondência entre os recursos previamente adiantados pela Impugnante aos seus fornecedores de carvão mineral nacional, de óleo combustível e de óleo diesel e os recursos posteriormente reembolsados pela Conta de Desenvolvimento Energético – CDE, em observância às condições estabelecidas pela Lei nº. 10.438/02 e pelo Decreto nº. 9.022/17. (...)

3.1.3.13. Note-se, em especial, que todas as aquisições de carvão mineral nacional, óleo combustível e óleo diesel no período fiscalizado foram realizadas com recursos da CDE. Em outras palavras, o adiantamento dos custos suportados pela Impugnante na aquisição dos insumos necessários para a geração de energia está indissociavelmente vinculado ao seu posterior ressarcimento pelo respectivo Fundo Setorial. Isto é, não haveria aquisição de carvão mineral nacional, de óleo combustível e de óleo diesel sem a garantia dos recursos da CDE. Seriam outros os insumos adquiridos, não fosse a exigência legislativa.

9.3. Tais recursos, sendo reembolso, não podem ser classificados como subvenção para custeio. São três os requisitos para tal qualificação (e que não estão presentes), segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ): “subvenção para custeio é auxílio econômico (requisito um) para custeio de despesas gerais (requisito dois), vinculadas aos seus objetivos sociais (requisito três)”.

3.1.3.16. Primeiro, os valores recebidos da conta CDE não são auxílio econômico estatal à Impugnante, mas sim forma de uniformização de preços aos consumidores finais por intermédio de uma sistemática de

rateio entre as concessionárias do sistema. Tanto é assim que eventual extinção da sistemática de ressarcimento de custos não afetaria diretamente a Impugnante, uma vez que o valor dispendido na aquisição de combustíveis fósseis passaria a integrar o preço da energia comercializada, sendo, conseqüentemente, repassado a parcela dos consumidores finais – o que, como apontado à exaustão, é justamente aquilo que a sistemática de rateio hoje em vigor busca evitar. Mais ainda: mesmo que se pudesse considerar que há um auxílio econômico-estatal na sistemática de rateio prevista pela Lei nº. 10.438/2002, forçoso seria concluir que seu beneficiário é a indústria carbonífera nacional. É essa indústria, e não a Impugnante, quem recebe auxílio financeiro, na medida em que é a destinatária dos valores pagos pela compra obrigatória do carvão por ela produzido.

3.1.3.17 Segundo, referidos valores não servem para o custeio de despesas gerais da atividade econômica da empresa, mas sim ao reembolso específico e inalterável da aquisição do combustível nacional imposto à Impugnante tendo em vista a regulação do sistema; em outras palavras, não há liberdade negocial para o uso desses recursos, que sequer são recebidos na ausência da condição de demonstração da aquisição desse insumo nacional.

3.1.3.18. Terceiro, o recebimento do ressarcimento de custos não está vinculado aos objetivos sociais da Impugnante, enquanto empresa geradora de energia elétrica, porquanto eles servem à equalização dos custos da energia no país, com o objetivo de não onerar de maneira mais gravosa os consumidores residentes em localidades nas quais não há outras fontes, mais baratas, para a produção da energia. Trata-se, portanto, de objetivos extrafiscais de cunho político e social, definidos e organizados pelo sistema interligado de energia com a participação dos órgãos reguladores do setor.

9.4. Esses valores não se confundem com receitas geradas pela atividade econômica típica, mas “para que seja possível gerar e comercializar a energia elétrica, servindo para a compra de insumo nos estritos limites da legislação de regência do setor elétrico que busca incentivar o desenvolvimento da indústria carbonífera nacional e, ao mesmo tempo, reduzir o preço das tarifas de energia elétrica nas regiões dependentes da energia termelétrica”. Não são receitas tributáveis, portanto. E mesmo que fosse subsídio para custeio, seria um subsídio para a indústria carbonífera nacional, e a Interessada seria mera intermediária no recebimento desses recursos.

10. O lançamento seria nulo por vício material pela indicação equivocada da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que incluiu o reembolso como outras receitas. Tal entendimento contraria o fundamento jurídico para a autuação do PIS e da Cofins:

- De um lado, nos autos de infração de PIS/COFINS, a fiscalização afirma que os valores recebidos pela Impugnante deveriam ser tributados porque

estariam enquadrados no conceito de receita bruta, entendida como a “receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, tal qual definido pelo art. 12 do Decreto-Lei nº. 1.598/77 (arts. 1º e §1º das Leis nº. 10.637/02 e art. 10.833/03) (doc. 09);

- De outro lado, nos autos de infração de IRPJ/CSLL, ora examinados, a fiscalização rejeita o enquadramento desses valores como “receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, tal qual definido pelo art. 12 do Decreto-Lei nº. 1.598/77 (art. 25, inciso I, da Lei nº. 9.430/96), optando por qualificar esses valores como “demais receitas” (...) “não abrangidas pelo inciso I” (art. 25, inciso II, da Lei nº. 9.430/96).

10.1. A seu ver, “se a fiscalização entendia que os valores recebidos pela Impugnante correspondiam à sua receita bruta, tal qual definido pelo art. 12 do Decreto-Lei nº. 1.598/77, então essa parcela deveria ter composto o lucro presumido apenas após a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº. 9.249/95 (e art. 20 da mesma lei, para fins de CSLL, que também faz menção ao art. 12 do Decreto-Lei nº. 1.598/77).” Isso porque “não pode a autoridade fiscal reputar que para fins de PIS/COFINS a parcela seria “receita bruta”, mas para fins de IRPJ/CSLL a mesma parcela não seria “receita bruta”, mas sim “demais receitas”.

11. Como argumento subsidiário, tratou da indevida aplicação de penalidade e de juros moratórios.

11.1. A contabilização do reembolso se deu de acordo com a determinação da ANEEL, e então deve-se ao menos afastar a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN, segundo o qual “a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”

A DRJ/RJO julgou a impugnação improcedente, mantendo todo o crédito tributário constituído prolatando o **Acórdão 12-115.396** ementado da seguinte forma:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

ENCARGOS SETORIAIS ENERGIA. SUBVENÇÃO. TRIBUTAÇÃO Os repasses efetuados por meio da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE) configuram-

se como subvenções correntes para custeio ou operação, e devem integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

LUCRO PRESUMIDO. SUBVENÇÃO. OUTRAS RECEITAS. Os reembolsos classificados como subvenção para custeio são classificados, para fins de lucro presumido, como receitas diversas da receita bruta.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A decisão ressalta que as Soluções de Consulta Interna (SCI) editadas pela COSIT são vinculantes no âmbito da RFB e, conseqüentemente, vinculam a turma julgadora e dessa forma adota a **SCI nº 4** de 23 de março de 2017 como razões de decidir sobre a natureza jurídica de subvenção econômica para custeio para os reembolsos efetuados pela Eletrobrás nas contas CCC/CDE e dessa forma devem ser consideradas como receita bruta para fins de tributação pelo IRPJ e CSLL.

13.2. O fundamento da SCI de que o reembolso possui natureza jurídica de subvenção econômica para custeio, como não poderia deixar de ser, é adotado como razão de decidir neste julgamento:

(...)

13.5. Seguem conclusões da SCI Cosit em tela que são adotadas, sendo que todas as alegações da Interessada em relação à natureza jurídica são consideradas improcedentes, sob pena de esta turma julgadora contrariar a SCI que a vincula:

Em relação aos questionamentos da Recorrente contra o enquadramento como **“demais receitas”**, os valores recebidos como ressarcimento de custos na compra de combustíveis fósseis para fins de apuração do lucro com base na sistemática do Lucro Presumido, a decisão, mais uma vez, se socorre de uma Soluções de Consulta Interna editada pela COSIT e aplica a **SCI nº 438** de 18 de setembro 2017 para solução do litígio, ressaltando mais uma vez a necessária vinculação no âmbito da RFB em virtude do previsto no art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

Irresignada com o resultado, a contribuinte ingressou com Recurso Voluntário (fls. 2.889/2.926) que, basicamente repisa os argumentos da Impugnação.

Para a Recorrente o CARF não está vinculado aos entendimentos firmados em SCI editadas pela COSIT, além do fato das conclusões da DRJ, fundadas nas SCI, estarem equivocadas por se tratar de situações fáticas distintas do discutido no processo.

Reforça seu entendimento que é apenas uma intermediária entre os recursos geridos pelo CCEE e que tem destino a indústria carbonífera, ou seja, está sendo usada como ferramenta para implemento de uma política estatal, onde a indústria carbonífera é a verdadeira beneficiária do auxílio financeiro.

Afirma que a legislação setorial consta palavras como: “*reembolsos*”, “*cobertura de custos*” ou “*transita*” (Notas Técnicas ANEEL nº. 115/06 e nº. 116/06), que comprovam o entendimento de intermediação.

Aduz que a legislação do setor elétrico diferencia a natureza dos recursos recebidos por empresas geradora de energia, como a Recorrente, dos recursos recebidos por empresas distribuidoras de energia e por isso a SCI nº 4/2017 está relacionada a distribuidoras e não geradoras de energia.

Apresenta arguições de ilegalidade da autuação. Em primeiro lugar uma possível inoportunidade do fato gerador, onde repete no recurso voluntário, os mesmos argumentos da impugnação já transcritos acima e em segundo lugar, alega equívoco da fiscalização em enquadrar os valores recebidos como receita para fins de base de cálculo para tributação de IRPJ e CSLL.

Para a Recorrente os valores recebidos não atendem aos requisitos da legislação e nem a interpretação do poder judiciário para caracterizá-los como receita, além de, por serem mera recuperação de custos, não poderiam ser caracterizadas como “*subvenção de custeio*”.

Sobre a classificação como “*subvenção de custeio*”, a Recorrente conclui da seguinte forma:

3.2.2.2.20. Todas as considerações precedentes demonstram o evidente equívoco da classificação dos valores em questão como subvenção para custeio. Tratando-se de custo da CCEE para aquisição de combustíveis fósseis, e atuando a Recorrente como mera intermediária, que antecipa custos para ser posteriormente ressarcida, é evidente que não se está diante de qualquer auxílio governamental que visa a reduzir custo próprio da Recorrente. De modo diverso, os valores recebidos pela Recorrente correspondem à reembolso de custos, servindo para recompor o seu patrimônio pela antecipação de custos incorridos para a aquisição de combustíveis fósseis na quantidade e qualidade expressamente especificadas pelas normas regulatórias do setor elétrico.

Ao final do tópico, apresenta uma síntese conclusiva (Fls. 2.757/2.758)

SÍNTESE CONCLUSIVA

3.2.2.1.20. Em resumo, todo o exposto permite concluir que devem ser julgados improcedentes os autos de infração de IRPJ/CSLL lavrados contra a Recorrente, pelas seguintes razões:

- (i) não ocorreu o fato gerador do IRPJ/CSLL: os valores recebidos pela Recorrente da CCEE, provenientes da conta CDE, não decorrem do exercício de sua atividade empresarial;
- (ii) não há receita bruta para fins de IRPJ/CSLL: não há ingresso de elemento novo, positivo e que se incorpore ao patrimônio do contribuinte sem reservas, condições ou correspondência no passivo, uma vez que os valores transferidos à Recorrente apenas transitam pela sua contabilidade para serem imediatamente repassados às indústrias carboníferas nacionais

em razão da complexa legislação do setor de energia elétrica que visa a garantir a competitividade da energia gerada a partir da fonte carvão mineral;

(iii) não suficiente, o art. 53 da Lei nº. 9.430/96 determina que “valores recuperados, correspondentes a custos e despesas” não deverão ser adicionados na apuração da base de cálculo desses tributos nas hipóteses em que o contribuinte realizar a sua apuração pela sistemática do lucro presumido.

Argui duas nulidades, sendo a primeira alegando cerceamento do direito de defesa, em função da decisão de piso não ter enfrentado todas os argumentos, notadamente a aplicação do art. 53 da Lei nº. 9.430/96, que no seu entendimento poderia afastar a exigência fiscal.

E a segunda, uma repetição da impugnação, onde alega *“vício material decorrente de indicação equivocada da base de cálculo do IRPJ/CSLL, ao argumento de que os valores controvertidos deveriam ser qualificados como subvenção para custeio, razão pela qual deveriam ser classificados como receita diversa para fins de apuração do lucro presumido”*

Sobre as questões subsidiárias, repete, no Recurso Voluntário, uma indevida aplicação de penalidades, juros moratórios e atualização (art. 100, caput e § único, do CTN), adicionando o requerimento para afastamento da incidência da SELIC sobre a multa de ofício (item 3.4.20 – fl. 2.779), que não havia sido requerido na impugnação.

Ao final seguem os pedidos:

4. PEDIDOS

4.1. Do exposto, REQUER seja recebido e julgado integralmente procedente o presente Recurso Voluntário, ao efeito de:

(a) reformar a decisão da DRJ para reconhecer a improcedência dos autos de infração lavrados contra a Recorrente no Processo Administrativo nº. 10340.720482/2023-15, nos termos da fundamentação; ou, subsidiariamente;

(b) reconhecer nulidade dos autos de infração lavrados contra a Recorrente por vício material, ou, ao menos, proceder à aplicação dos percentuais do lucro presumido de que tratam os arts. 15 e 20 da Lei nº. 9.249/95, conforme preceitua o art. 25, I, da Lei nº. 9.430/96; ou, também subsidiariamente;

(c) reconhecer a nulidade da decisão recorrida, por preterição ao direito de defesa da Recorrente, ao deixar de se manifestar sobre o argumento de que a exigência fiscal seria ilegal em face do disposto no art. 53 da Lei nº. 9.430/96, determinando o retorno dos autos à DRJ; ou, também subsidiariamente;

(d) reconhecer a aplicação do § único do artigo 100 do CTN, de modo a afastar a incidência da multa e dos juros SELIC (que compreendem juros de

mora e atualização monetária), em razão da observância pela Recorrente das orientações da ANEEL

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões aos recursos voluntários (fls. 2.785/2.807) em que defende, em síntese:

- i. As duas nulidades apresentadas não devem ser acatadas por não apresentarem descumprimento aos requisitos do art. 59 do Decreto 70.235/72 e pela adoção no Direito brasileiro do sistema da persuasão racional do julgador, ou livre convencimento motivado;
- ii. No mérito, ressalta que o objetivo principal das contrarrazões está apresentação de argumentos no sentido de mostrar que necessidade de classificar os valores recebidos via CCC/CDE como subvenção para custeio e dessa forma devendo ser tributado como “demais receitas” nos termos do art. 595 do RIR 2018.
- iii. Aduz que a jurisprudência do CARF é assente em definir que os repasses de recursos são subvenções para custeio, devendo ser inseridos na base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS e que essa conclusão tem reflexo na tributação do IRPJ e CSLL quando há opção pelo Lucro Presumido;
- iv. Cita os Acórdãos: 3201-006.241 (17/12/2019), 3201-004.844 (31/01/2019), e outros mais antigos (3803-002.866, 3803- 002.867, 3803-002.872, 3803-002.873, 3803-002.874, 3803-002.875, 3803-002.876, 3803- 002.877, 3803-002.878 e 3803-002.879);
- v. Reforça que a atuação da ANEEL se restringe a orientação das atividades de geração e distribuição de energia elétrica, não devendo interferir na legislação fiscal, notadamente os conceitos de receita e faturamento;
- vi. Afirma que a inclusão das subvenções, quando classificadas como custeio, devem ser incluídas na base de cálculo do IRPJ e CSLL, por se tratar de “Outros Resultados Operacionais”, nos termos do art. 392 do RIR/99;

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade e preceitos do Decreto 70.235/72, motivo pelo qual dele conheço.

Nulidade – Cerceamento do direito de defesa

A Recorrente alega nulidade por cerceamento do direito de defesa, identificando que o argumento relacionado ao art. 53 da Lei nº. 9.430/96 não foi examinado pela autoridade julgadora de primeira instância.

Acerca do tema, os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70235/72, tratam da nulidade

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Não há dúvidas que todos os requisitos do art. 10 foram cumpridos, ademais o auto foi lavrado por autoridade competente e os fatos foram descritos com clareza e objetividade, o

que permitiu à Recorrente ter plena compreensão da infração que lhe foi imputada e apresentar o devido recurso, o qual foi conhecido e julgado.

Além disso, não se vislumbra as hipóteses de nulidade previstas no art. 59.

Reitero e coaduno com os argumentos da decisão de piso em relação a desobrigação do julgador em proceder a avaliação de todas as questões trazidas pelas partes, desde que já tenha elementos suficientes para proferir a decisão.

O que se observa é uma inconformidade da Recorrente com o julgamento desfavorável.

Esse questionamento já foi alvo de avaliação pelo poder judiciário, sendo confirmado o entendimento por unanimidade dos Ministros da Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Declaração no Mandado de Segurança nº 21.315DF, cuja parte de interesse da ementa reproduz-se a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não corre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

[...] 4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinare tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

Apesar de tudo, entendo que o questionamento sobre a aplicação do art. 53 da Lei nº 9.430/96 é uma questão de mérito, pois há uma divergência clara entre o entendimento do contribuinte de que os valores recebidos seriam ressarcimento de custos e por isso se enquadrariam no art. 53, enquanto a fiscalização entende que os valores são considerados “demais receitas”, nos termos do art. 25, II, da mesma Lei nº. 9.430/96.

Logo não merece ser acolhida a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Nulidade – Vício material

A Recorrente alega vício material em função de suposto erro na base de cálculo do IRPJ/CSLL.

A partir do momento em que a fiscalização classificou os recursos recebidos a título de ressarcimento de custos pela aquisição de carvão e de outros combustíveis fósseis como receita, e tendo sido feita a opção pelo Lucro Presumido, a base de cálculo correta, no entendimento da Recorrente deveria ser com a aplicação dos percentuais, nos termos do inciso I do art. 25 da Lei nº 9.430/96, contudo a fiscalização considerou o ingresso de recursos como **“demais receitas”** e enquadrou a apuração da base de cálculo no inciso II.

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Para a Recorrente a nulidade encontra-se na afronta ao art. 142 do CTN e no descumprimento do art. 10 do Decreto-Lei nº 70.235/72.

Mais uma vez não se vislumbra as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 incisos I e II, haja vista que o lançamento restou formalizado com todos os requisitos legais inerentes a tal atividade, ou seja, foi devidamente fundamentado, tendo sido efetuado por autoridade competente; e, ainda, a ampla defesa e o contraditório foram plenamente garantidos ao contribuinte.

Por conseguinte, deve ser declarada a validade formal do lançamento em apreço por preencherem todos os requisitos essenciais, prescritos no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e por não restar configurada qualquer das hipóteses de nulidade prescritas no art. 59, do mesmo decreto regulamentador do Processo Administrativo Fiscal Federal PAF, restando prejudicada mais essa alegação de nulidade dos autos de infração.

Entendo que mais uma vez, a Recorrente confunde nulidade com mérito, de modo que a discussão sobre as receitas serem subvenção para custeio, levaria a tributação como **“demais receitas”** da forma como foi procedida pela fiscalização e para a Recorrente seria outra classificação.

No mais, rejeito, assim, a arguição de nulidade do lançamento por vício material.

Mérito

Inicialmente a Recorrente se insurge quanto a utilização pela DRJ na decisão de primeira instância de Solução de Consulta Interna (SCI), alegando equívoco na decisão, pois os temas abordados pelas SCIs citadas no voto são diversos do assunto em litígio, reforçando que as decisões do CARF não devem ser vinculadas aos entendimentos da RFB.

Concordo em parte com a Recorrente, o colegiado do CARF não se encontra vinculado à normas de entendimentos proferidas pela RFB através de SCI, contudo o que ficou consignado no voto é que a autoridade julgadora de primeira instância apenas utilizou os fundamentos presentes nas SCIs como razões de decidir, notadamente a natureza jurídica de subvenção econômica para custeio para os reembolsos com origem em constas CCC/CDE e a sua consequência tributária com o enquadramento como receitas diversas para as empresas optantes pelo Lucro Presumido.

Passado esse ponto, vamos ao mérito.

Como bem descrito no Relatório Fiscal, a infração apontada pela fiscalização consistiu na identificação de receitas que não foram oferecidas à tributação, originadas em recursos provenientes de reembolsos efetuados pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE (antes era Eletrobrás) por meio das contas **CCC** (Conta de Consumo de Combustíveis) e **CDE** (Conta de Desenvolvimento Energético) em função do consumo de combustíveis fósseis na geração de energia termoelétrica.

Para fiscalização esses reembolsos são “**subvenções para custeio**” e por isso deveriam ter sido oferecidos à tributação, de outro lado, para a Recorrente, os valores são ressarcimento de custos na compra de carvão mineral nacional e demais combustíveis fósseis e que apenas transitaram pela sua contabilidade para em seguida serem repassadas à indústria carbonífera nacional, sem que haja acréscimo patrimonial decorrente de sua atividade econômica.

Todo o histórico da criação e aplicação das Contas **CDE** e **CCC** foi bem detalhado ao longo do processo, seja para autoridade fiscal, ou mesmo pela Recorrente em sua defesa, de modo que me fixarei aos preceitos tributários nesse voto.

A política pública de reembolsos/ressarcimento custos na compra de combustíveis fósseis promovida pelo poder público já ocorre há muitos anos e o registro contábil do recebimento desses reembolsos/ressarcimentos pelas empresas do setor seguia Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica que determinava que os ingressos de recursos eram **Receitas Operacionais Brutas**.

Ocorre que a ANEEL promoveu alterações no referido Manual e através do Despacho Aneel nº 657/2006 orientou para que a contabilização dos repasses via contas CCC/CDE que, como dito, antes eram consideradas Receitas Operacionais Brutas, passassem a ser

contabilizadas como **“recuperação de despesas”** e por consequência, não precisariam mais ser oferecidas à tributação.

A base para alteração promovida pela ANEEL foi um parecer de um renomado Jurista, encomendado pelas próprias empresas do setor, no qual foram discorridos fundamentos que indicavam que os recursos de reembolsos/ressarcimentos, apesar de ingressarem na contabilidade das empresas, eram na verdade **“subvenções para investimento”**, e por isso não se enquadravam no conceito de receita, logo não deveriam compor a base de cálculo dos tributos.

A alteração provocou intenso litígio entre a Receita Federal e as empresas do setor, pois todas passaram a não oferecer a tributação os valores recebidos.

A empresa ENGIE BRASIL ENERGIA S/A (CNPJ 02.474.103/0001-19), controladora da Recorrente até o ano de 2021, foi autuada por inúmeros autos de infração frente essa divergência de entendimento.

O fato foi tão relevante para a ENGIE que foi registrado na sua DPF (Demonstrações Financeiras Padronizadas) do ano de 2018 a existência de 44 processos de auto de infração lavrados pela RFB em função da divergência de entendimento relativo aos reembolsos via consta CCC/CDE e que as decisões estavam sendo desfavoráveis à companhia, classificando esse fato como **“risco possível”**.

A Recorrente encontra-se na mesma situação da ENGIE, pois após obter o controle de usinas termoelétricas de propriedade da própria ENGIE no ano de 2018, decidiu pela manutenção dos critérios contábeis de registro do ingresso de recursos via contas CCC/CDE adotados pela controladora, o mesmo que deu origem aos inúmeros lançamentos tributários.

O Relatório Fiscal listou vários processos da Terceira Câmara (3ª Turma Especial) nos quais a decisão foi desfavorável à Recorrente (muitos em nome da TRACTEBEL ENERGIA S/A, antigo nome da ENGIE).

Foram interpostos Recursos Especiais, sendo negada a admissibilidade de todos em função da não indicação de Acórdão com interpretação divergente em relação a tributação as contas CCC/CDE, ou seja, a jurisprudência do CARF, de alguma forma, está se consolidando em relação a tributação dos reembolsos.

A fiscalização usou no Relatório Fiscal vários excertos do acórdão nº 3803-002.877 (Processo 10983.911795/2009-67), julgado em 2012, sendo que o entendimento firmado no julgamento, continua prevalecendo no CARF, mesmo para outros contribuintes que recebem reembolsos via contas CCC/CDE, conforme os julgamentos posteriores abaixo listados:

Processo 10980.726947/2018-49 – Acórdão 3201 006.241 – Sessão: 17/12/2019

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.

Processo 10283.720791/2019-31 – Acórdão 3401-011.575 – Sessão: 22/03/2023

EMPRESAS GERADORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES DA CONTA DE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS Os valores relativos à Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) repassados a título de subsídio às geradoras de energia elétrica que se utilizam de usinas termelétricas, cujo objetivo é a compensação do alto custo decorrente do consumo de combustíveis fósseis, integram a base de cálculo da contribuição social.

(Grifou-se)

Em que pese que as decisões acima são referentes às contribuições de PIS e COFINS, coaduno com o entendimento externado pela fiscalização no Relatório Fiscal de que o ponto importante nos julgamentos está relacionado a caracterização dos recursos repassados terem natureza de receita por serem “**subvenções de custeio**” e por isso é plenamente adequado ao presente caso.

As diversas decisões proferidas pelo CARF seguem a mesma linha de argumentação, ou seja, de que os recursos repassados à empresa pela CCC/CDE, a título de subsídio às usinas que utilizam combustíveis fósseis na geração de energia elétrica, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, por apresentarem natureza de receita. Não obstante estes processos se referirem ao PIS/COFINS, vale aqui a conclusão deles extraída, qual seja, o fato de os recebimentos dos reembolsos da Eletrobrás/CEEE terem natureza de subvenções de custeio, o que, na sistemática do Lucro Presumido, importa na necessidade de oferecimento destas receitas na apuração do IRPJ/CSLL

Ou seja, a jurisprudência do CARF considera que os recursos recebidos via contas CCC/CDE possuem natureza de receita em função da sua caracterização como subsídio governamental.

Recentemente, a ENGIE voltou ao CARF para defesa de auto de infração controlado no processo administrativo nº 10980.726947/2018-49, sendo negado provimento ao Recurso Voluntário no Acórdão 3201-006.241, ementado da seguinte forma:

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.

(Grifou-se)

Da mesma forma que nos outros processos, o Recurso Especial não foi admitido e débito foi encaminhado para cobrança pela PGFN.

O que se observa é que desde que as empresas do setor encomendaram um parecer jurídico sobre os reembolsos das contas CCC/CDE que indicou a tese de que os valores são “**subvenção para investimento**”, sendo posteriormente implantada pela agência reguladora de energia via alteração do manual, os embates administrativos foram acontecendo, contudo, a tese defendida pela Receita Federal de que a natureza dos recursos é de “**subvenção de custeio**”, vem prevalecendo nos julgamentos.

Dessa forma, o que se depreende no presente processo é que o cerne da lide está no julgamento da natureza dos reembolsos via contas CCC/CDE, se forem consideradas “**subvenção para investimento**”, os valores não serão receitas e os ingressos dos recursos não devem compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL, como deseja a Recorrente e com isso o auto de infração deveria ser cancelado, contudo, sendo consideradas “**subvenção de custeio**”, são receitas e devem ser oferecidas a tributação.

O Relatório Fiscal foi claro no seu entendimento de que os repasses têm finalidade de auxiliar nas despesas operacionais resguardando o equilíbrio econômico-financeiros dos contratos, bem como a própria legislação setorial define os repasses como subsídios ou subvenções, e conclui pela caracterização como “**subvenção de custeio**”, conforme trechos abaixo:

Portanto, nota-se que os recursos repassados à FISCALIZADA pela Eletrobrás/CCEE, por meio das contas CCC/CDE, para **subsidiar o custo com combustíveis fósseis**, têm a finalidade de auxiliar nas despesas operacionais do próprio serviço de geração de energia elétrica, na forma de concessão pública, **resguardando o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos** de geração e fornecimento de energia elétrica.

Conforme já discorrido anteriormente, a legislação que trata da matéria, bem como os regulamentos e notas informativas da ANEEL, em diversos momentos definem os repasses realizados pela CCC/CDE às empresas de geração de energia elétrica como “subsídios” ou “subvenções econômicas” que visam a compensar os custos com a utilização de combustíveis fósseis em suas unidades geradoras.

(...)

Assim, os reembolsos recebidos pela FISCALIZADA, por meio das contas CCC/CDE, têm características claras de subvenção para custeio, pois são recursos que foram repassados com a finalidade de auxiliar nas despesas da FISCALIZADA, visando promover a competitividade da energia elétrica produzida, nos termos do art. 13, da Lei 10.438/2002.

A decisão de primeira instância, ao adotar a SCI nº 4/2017, reafirma o entendimento da fiscalização, pois o fundamento da supracita SCI considera os reembolsos como subvenção econômica para custeio, conforme trecho da SCI transcrito na decisão: *(Grifos do original)*

54. Ou seja, **uma vez que os repasses são efetuados para a consecução dos objetivos sociais das distribuidoras de energia elétrica, com o intuito primordial de manter o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão firmados, colaborando no custeio das despesas correntes dessas pessoas jurídicas e na manutenção da própria atividade, os repasses realizados via CDE e Conta-ACR às distribuidoras devem ser tratados como efetivas subvenções correntes para custeio ou operação**. Com base em todo o exposto, não há como se chegar a conclusão diversa, (grifou-se)

Entendo que a jurisprudência do CARF deve prevalecer e adoto como minhas razões de decidir, as mesmas do juízo de primeira instância e, já pedindo vênias por reproduzir, transcrevo parte do trecho do voto do Conselheiro Helcio Lafeta Reis no Processo nº 10980.726947/2018-49, sobre a caracterização como “*subvenção para custeio*”, que segue a mesma linha da decisão de piso.

II.1.4. Subvenção para custeio. Inexistência.

O Recorrente alega que “o inciso III do artigo 13 da Lei nº 5.899/73, que originou a conta CCC e, posteriormente, a conta CDE, indica claramente que a sistemática de ressarcimentos de custos de combustíveis em análise jamais foi tratada como “subvenção para custeio” como pretende a autuação fiscal, mas sim com o objetivo de ratear os custos entre todas as empresas concessionárias do sistema interligado.” (fl. 1.908)

Ainda segundo ele, “a finalidade da CDE, no que respeita ao combustível fóssil, é única e exclusivamente fomentar o setor carbonífero nacional, e não os agentes envolvidos na geração de energia termoelétrica”, nos termos do inciso V do art. 13 da Lei nº 10.438/2002 (redação vigente à época dos fatos), que criou a conta CDE.

De pronto, merece destaque que o Recorrente adota uma postura reducionista quanto à finalidade da conta CDE, enfocando apenas o fomento do setor carbonífero nacional, restrição essa que vai de encontro aos desígnios mais abrangentes propugnados pela Lei nº 10.438/2002, instituidora do fundo, a saber: (i) promoção do desenvolvimento energético dos Estados, (ii) universalização dos serviços de energia elétrica, (iii) subvenção aos consumidores de baixa renda, (iv) expansão da malha de gás natural, (v) garantia da competitividade da energia produzida a partir do carvão mineral e de fontes alternativas (eólica, pequenas hidrelétricas e biomassa).

Eis o teor do art. 13 da Lei nº 10.438/2002, na redação vigente à época dos fatos destes autos:

Art. 13. Fica criada a Conta de Desenvolvimento Energético - CDE visando o desenvolvimento energético dos Estados, além dos seguintes objetivos: (Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

I - promover a universalização do serviço de energia elétrica em todo o território nacional; (Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

II - garantir recursos para atendimento da subvenção econômica destinada à modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda; (Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

III - prover recursos para os dispêndios da Conta de Consumo de Combustíveis - CCC; (Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

IV - prover recursos e permitir a amortização de operações financeiras vinculados à indenização por ocasião da reversão das concessões ou para atender à finalidade de modicidade tarifária; (Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

V - promover a competitividade da energia produzida a partir da fonte carvão mineral nacional nas áreas atendidas pelos sistemas interligados, destinando-se à cobertura do custo de combustível de empreendimentos termelétricos em operação até 6 de fevereiro de 1998, e de usinas enquadradas no § 2º do art. 11 da Lei no 9.648, de 27 de maio de 1998; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

VI - promover a competitividade da energia produzida a partir de fontes eólica, pequenas centrais hidrelétricas, biomassa e gás natural. (Incluído pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

§ 1º Os recursos da CDE serão provenientes das quotas anuais pagas por todos os agentes que comercializem energia com consumidor final, mediante encargo tarifário incluído nas tarifas de uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição, dos pagamentos anuais realizados a título de uso de bem público, das multas aplicadas pela ANEEL a concessionárias,

permissionárias e autorizadas, e dos créditos da União de que tratam os arts. 17 e 18 da Medida Provisória 579, de 11 de setembro de 2012.

(Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

§ 2º O montante a ser arrecadado em quotas anuais da CDE calculadas pela ANEEL corresponderá à diferença entre as necessidades de recursos e a arrecadação proporcionada pelas demais fontes de que trata o § 1º .
(Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

§ 3º A quotas anuais da CDE deverão ser proporcionais às estipuladas em 2012 aos agentes que comercializem energia elétrica com o consumidor final. (Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

§ 4º O repasse da CDE a que se refere o inciso V do caput observará o limite de até cem por cento do valor do combustível ao seu correspondente produtor, incluído o valor do combustível secundário necessário para assegurar a operação da usina, mantida a obrigatoriedade de compra mínima de combustível estipulada nos contratos vigentes na data de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2004, destinado às usinas termelétricas a carvão mineral nacional, desde que estas participem da otimização dos sistemas elétricos interligados, compensando-se os valores a serem recebidos a título da sistemática de rateio de ônus e vantagens para as usinas termelétricas de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei no 9.648, de 1998, podendo a ANEEL ajustar o percentual do reembolso ao gerador, segundo critérios que considerem sua rentabilidade competitiva e preservem o atual nível de produção da indústria produtora do combustível. (Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

§ 5º A CDE será regulamentada pelo Poder Executivo e movimentada pela ELETROBRÁS. (Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

§ 6º Os recursos da CDE poderão ser transferidos à Reserva Global de Reversão - RGR e à Conta de Consumo de Combustíveis - CCC, para atender às finalidades dos incisos III e IV do caput. (Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

§ 7º Os dispêndios para a finalidade de que trata o inciso V do caput serão custeados pela CDE até 2027. (Redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

§ 8º (revogado)

§ 9º (revogado)

§ 10. A nenhuma das fontes eólica, biomassa, pequenas centrais hidrelétricas, gás natural e carvão mineral nacional, poderão ser destinados anualmente recursos cujo valor total ultrapasse a 30% (trinta por cento) do recolhimento anual da CDE, condicionando-se o enquadramento de projetos e contratos à prévia verificação, junto à ELETROBRÁS, de

disponibilidade de recursos. (Incluído pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

Considerando que em lei não há palavras inúteis, destaca-se, neste ponto, o seguinte termo contido no excerto supra: garantir recursos para o atendimento da subvenção econômica.

Considerando referido termo, que deve ser analisado no contexto da lei, é possível concluir que inexistente no texto legal qualquer referência à aventada propriedade do combustível que, segundo o Recorrente, seria da conta CDE. Pelo contrário, a lei fala em subvenção econômica, que se refere à atuação necessária ao atingimento do objetivo primeiro pretendido pela conta CDE, qual seja, a garantia do desenvolvimento energético dos Estados.

Trata-se de medida intervencionista do Estado que se destina à busca pela universalidade do fornecimento de energia elétrica ou, em outras palavras, a União paga as geradoras de energia, por exemplo, para garantir a manutenção de tarifas módicas para as camadas menos privilegiadas da população.

Caso vivêssemos num país mais igualitário, provavelmente essa intervenção estatal não se justificaria, situação em que as tarifas seriam pagas integralmente pelos usuários finais, garantindo-se às geradoras de energia elétrica o valor total recebido pelos serviços prestados, garantia essa que, no Brasil, é mantida graças à subvenção estatal prevista na Lei nº 10.438/2002.

Nessa toada, pode-se afirmar, no mesmo sentido em que o fizeram a Fiscalização e a DRJ, que a Eletrobras, por meio das contas CCC e CDE, repassa recursos financeiros para cobrir os custos com a aquisição do carvão, tratando-se, conforme demonstrado, de subsídio ou subvenção para custeio, cujas compras são efetuadas com recursos próprios diretamente pelo contribuinte junto às fornecedoras de combustível, conforme contratos de compra de carvão mineral celebrados com as mineradoras (fls. 735 a 948), o que contradiz a afirmativa do contribuinte de que é apenas depositária do carvão pertencente às contas CCC e CDE geridas pela Eletrobras.

Referidos repasses se realizam para que se atinjam os objetivos sociais ínsitos à criação dos referidos fundos (CCC e CDE), sem prejuízo ao equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão firmados, o que leva à conclusão de que referidos repasses nada mais são do que efetivas subvenções correntes para custeio ou operação.

Destaque-se, conforme já apontado acima, que somente as subvenções para investimento podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições, conforme inciso X do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e inciso IX do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/20036, ambos incluídos pela Lei nº 12.973/2014, aquela que o Recorrente alega ter sido ignorada pela Fiscalização.

(...)

Quanto à referência à Nota Técnica Aneel nº 115/2006, insta destacar que a Lei nº 10.438/2002 não remeteu seus dispositivos à regulamentação da Aneel, de forma que a manifestação da Agência quanto à matéria sob comento não tem o condão de impactar as normas jurídicas de natureza tributária, precipuamente se se considerar que são as próprias leis já referenciadas neste voto que se reportam à subvenção.

Portanto, conclui-se pela inclusão no conceito de receita, previsto na Constituição Federal como base de cálculo das contribuições sociais, os valores da subvenção econômica recebida pelo Recorrente, que tem como escopo, dentre outros, subsidiar a compra de combustíveis fósseis utilizados como combustível na geração de energia elétrica, de forma a garantir a modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais de baixa renda.

Interessante verificar que a linha de defesa da Recorrente no presente processo é muito semelhante à defesa do processo acima, citando o inciso III do art.13 da Lei nº 5.899/73 e o inciso V do art. 13 da Lei nº 10.438/2002, conforme trechos da peça recursal abaixo transcritos:

3.1.11. Para fazer frente à diferença verificada nos custos de geração de energia, a União instituiu um programa nacional voltado à equalização das tarifas de energia elétrica. Dentre outras medidas, foi estabelecido que “os ônus e vantagens decorrentes do consumo dos combustíveis fósseis, para atender às necessidades dos sistemas interligados ou por imposição de interesse nacional, sejam rateados entre todas as empresas concessionárias daqueles sistemas, de acordo com critérios que serão estabelecidos pelo Poder Executivo” (**art. 13, III, da Lei nº. 5.899/73**, e arts. 28 e 29 do Decreto nº. 73.102/73)

3.1.13. Nesse sentido, em 2002, foi criada a “Conta de Desenvolvimento Energético – CDE” (Lei nº. 10.438/02), administrada pela Eletrobrás até 2017 e, a partir de então, pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).³ Esse fundo setorial incorporou a “Conta de Consumo de Combustíveis – CCC” e permaneceu buscando promover a competitividade da energia produzida a partir da fonte carvão mineral nacional e de outros combustíveis fósseis, por meio do ressarcimento dos custos suportados pelas geradoras de energia termelétrica com a aquisição desses insumos (**art. 13, III e V, da Lei nº. 10.438/02**, e arts. 33, I e II, e 34 do Decreto nº. 4.541/02, atualmente tratados nos arts. 4º, IV, e 5º do Decreto nº. 9.022/17). (**Grifou-se**)

Nas contrarrazões a Fazenda Nacional é apresentada uma analogia interessante para descaracterizar o caráter de recuperação de custos dos recursos recebidos via contas CCC/CDE, como deseja a Recorrente.

Para Fazenda, a relação de compra e venda de combustíveis fósseis ocorre entre pessoas distintas e para que houvesse uma recuperação de custos, uma das partes deveria

“devolver” uma parte da compra em uma operação posterior, contudo o que ocorre é que um terceiro (poder público) subvenciona parte desse custo.

Dessa forma, não há que se falar em recuperação de custos pois não envolve as partes diretamente envolvidas na negociação original. (fl. 2.799)

Para que fosse uma recuperação de custos, deveria haver uma operação posterior entre os dois entes que celebraram o contrato. Um dos contratantes buscaria, com o instituto da “recuperação de custos”, estornar algum valor que havia sido previamente negociado. Em suma, na recuperação de custos a parte A compensa a parte B de custos decorrentes do contrato firmado entre A e B.

No caso da subvenção custeio temos um contrato de fornecimento de energia entre A e B, mas uma parte C, alheia a esse contrato, decide subvencionar os custos desse contrato. A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, atual gestora da CCC/CDE (até 1º.05.2017 as contas eram geridas pela Eletrobrás), terceira alheia ao contrato de fornecimento de energia, é responsável por transferir para a geradora de energia elétrica os valores destinados à aquisição de combustíveis fósseis. Por isso não há uma recuperação de custos, já que a esse repasse não envolve as contratantes A e B. Apenas está sendo destinada à recorrente, por meio da conta CCC/CDE, parte do valor que seria cobrado dos consumidores dessa energia cara, gerada pelas termoelétricas, subvencionando os custos. **(Grifou-se)**

Desta forma, concluo, seguindo o massivo entendimento do CARF, que a natureza jurídica dos repasses provenientes das contas CCC/CDE são de **“subvenção para custeio”**.

No âmbito do Direito Financeiro, as subvenções encontram-se definidas e classificadas através dos parágrafos 2º e 3º do art. 12 da lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que assim dispõe:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

(...)

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. (grifou-se)

Sob a ótica contábil, o CPC 07 (R1) dispõe sobre tratamento contábil a ser aplicado às subvenções e assistências governamentais e no item 12 determina o seu reconhecimento como receita:

“12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido”
(Grifou-se)

Logo, não resta dúvida que os valores recebidos como “**subvenção para custeio**” devem ser registrados como receitas.

Como citado anteriormente, sob aspecto tributário, as subvenções recebidas devem constar da receita bruta operacional nos termos do art. 44, caput e inciso IV, da lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (reproduzido no art. 392 do RIR/99), *in verbis*:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais

A Recorrente alega que na hipótese de os ingressos de recursos serem consideradas receitas (como é o caso), e com a opção pela apuração pelo Lucro Presumido, aos valores deveriam ser aplicados os percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.149/95 (art. 20 para CSLL) e não a caracterização como “**demais receitas**”, previsto no inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96, as quais são tributadas integralmente.

A Recorrente alega contradição no procedimento adotado pela fiscalização que considerou os reembolsos como receita bruta para fins de tributação de PIS e COFINS, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº. 1.598/77 (art. 25, I, da Lei nº. 9.430/96), mas que para o IRPJ e CSLL não enquadrrou dessa forma, mas qualificando como “**demais receitas**” (...) “não abrangidas pelo inciso I” (art. 25, II, da Lei nº. 9.430/96).

Seção VI

Lucro Presumido

Determinação

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, **sobre a receita bruta** definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, **as demais receitas**, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. **(Grifou-se)**

A decisão de piso utilizou os fundamentos da SCI nº 438/2017 para manter a qualificação de **“demais receitas”** para os reembolsos via contas CCC/CDE.

Apesar da SCI tratar de crédito presumido de ICMS, a mesma divergência apontada pela Recorrente em sua peça recursal, qual seja, o conceito de faturamento para tributação de PIS/COFINS e receita bruta para IRPJ/CSLL, é usada pela consulente na SCI, conforme trecho da SCI abaixo transcrito:

6. Alega que “tal benefício não está inserido dentro do **conceito de faturamento**, para o fim de incidência do PIS e da COFINS (Lei nº 9.718/1998, art. 3º, caput, c/c Lei nº 11.941/2008, art. 79, XII), bem como de **receita bruta** para o cálculo do IRPJ e CSLL, ou mesmo como outras receitas adicionáveis às suas bases de cálculo (...)”. **(Grifou-se)**

Não merece reparo a decisão de primeira instância em relação a caracterização dos reembolsos via CCC/CDE como **“demais receitas”** para fins de tributação pelo Lucro Presumido, pois os fundamentos usados na SCI nº 438/2017 são cristalinos na caracterização como **“demais receitas”**.

A determinação do Lucro Presumido é definida no art. 25 da Lei nº 9.430/96, sendo formado pela **soma de duas parcelas**: 1) valor resultante da aplicação de percentuais sobre a receita bruta e 2) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas.

Ou seja, se um determinado valor ingressa na contabilidade e não é Receita Bruta, deve ser adicionado integralmente a base de cálculo para fim de determinação do Lucro Presumido.

O art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, define a Receita Bruta:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Observa-se que os ingressos de recursos via “**subvenções para custeio**” não se enquadram na definição de Receita Bruta.

Os valores recebidos à título de subvenções não decorrem do exercício do objeto principal da pessoa jurídica, tanto o é que a legislação tributária classifica as “**subvenções para custeio**” no art. 392, inciso I do RIR/99 dentro da seção IV, subseção V, que trata de “**Outros Resultados Operacionais**”.

Seção IV

Outros Resultados Operacionais

Subseção V

Subvenções e Recuperações de Custo

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as **subvenções correntes para custeio** ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 44, inciso IV); (**Grifou-se**)

Desse modo, acertadamente os valores recebidos via contas CCC/CDE foram consideradas “**demais receitas**” e acrescidos à base de cálculo sem aplicação dos percentuais.

Para a CSLL cabem os mesmos esclarecimentos acima descritos para o IRPJ, sendo aplicada a fundamentação legal do art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 c/c o art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sobre a divergência em relação a classificação em relação as contribuições de PIS e COFINS, transcrevo parte da SCI nº 438/2017 que de forma didática apresenta os fundamentos que justificaram a não aplicação de auto de infração sobre as contribuições no ano de 2018, tendo em vista a opção pelo Lucro Presumido.

19. Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, convém reproduzir os arts. 2º e 3º, caput, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que estabelecem a regra de incidência dessas contribuições em regime cumulativo:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)” 20. Enquanto o art. 2º define o faturamento como a hipótese de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o art. 3º o equipara ao conceito de receita bruta, tal qual definido pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

21. Conforme argumentado acima, não se incluem na definição de receita bruta as subvenções governamentais, por não decorrerem do exercício do objeto principal da pessoa jurídica. **Sobre essas receitas, portanto, não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime cumulativo.**

Como bem destacado pela fiscalização no Relatório Fiscal, tendo em vista a opção pelo Lucro Presumido, NÃO houve lançamento de contribuições no ano de 2018: (fl.729)

(...) os lançamentos afetos ao PIS e a COFINS, que se restringiram aos anos de 2019 a 2020, exercícios nos quais a FISCALIZADA **optou pela apuração do lucro na formatação do Lucro Real**. Já os lançamentos relativos ao IRPJ e a CSLL constam do presente processo fiscal, que abrange o 2º, 3º e 4º trimestres de 2018, períodos nos quais a FISCALIZADA **apurou o lucro na formatação do Lucro Presumido**.

(...)

Vale aqui registrar que, em função da opção pelo Lucro Presumido, **não houve lançamentos de ofício do PIS/COFINS no ano de 2018**, considerando a falta de base legal para a tributação destas contribuições sobre recebimentos de subvenções governamentais na sistemática da cumulatividade. **(Grifou-se)**

Aduz a Recorrente que no caso de manutenção da exigência fiscal, que ao menos seja afastada a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo, pois no seu entendimento o art. 100, *caput* do CTN se adequa a situação e determina a proibição da imposição de penalidade.

Com efeito, o art. 100, parágrafo único do CTN, dispõe, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

A Recorrente alega que cumpriu toda determinação da ANEEL, sendo essa agência uma autoridade administrativa, logo seus atos administrativos devem ser normas complementares para fins de caracterização do art. 100 supracitado. Complementa que demonstrou boa-fé ao confira *“na orientação da respectiva agência reguladora de que os valores em discussão não se caracterizariam como receita tributável”*

Sem razão a Recorrente.

De fato, o despacho ANEEL n° 657 modificou o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MCSE), modificando o entendimento de que a os valores recebidos via CCC e CDE sob a rubrica contábil de “receita operacional bruta”, passando a considerá-los como “reembolsos de despesas”.

Ocorre que o entendimento de uma agência reguladora a não se sobrepõe aos dispositivos da legislação tributária que versam sobre a incidência de tributos.

Transcrevo abaixo trecho do Acórdão do processo 10983.911795/2009-67, citado no Relatório Fiscal: (fl. 739)

“Ainda que a ANEEL defina tais valores como “reembolsos de despesas”, essa titulação administrativa, de alcance restrito à área técnica regulada, qual seja, a geração e a distribuição de energia elétrica, não se sobrepõe aos fatos geradores tributários definidos na legislação de regência que dispõe sobre as hipóteses de incidência da contribuição, estas amparadas nos dispositivos constitucionais que definem a competência tributária da União para instituir contribuição social sobre o faturamento e as receitas auferidas pelos contribuintes elegidos pelo legislador constituinte”.

Em relação a incidência de juros de mora, cumpre apontar que o crédito tributário não pago no vencimento se sujeita à juros, no intuito de corrigir os valores devidos, sem se configurar em penalidade, conforme prescreve o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96 e 161 do CTN:

Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/66:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A Recorrente ainda requer o afastamento da incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício, contudo esse assunto encontra-se pacificado no CARF com a edição da Sumula CARF nº 108: *“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”*

Conclusão

Em face do exposto, conduzo meu voto por negar provimento ao Recurso Voluntário mantendo-se a decisão recorrida e a totalidade do crédito tributário devidamente constituído.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, redator designado.

Com a devida vênia ao excelente voto proferido pelo Ilustre colega relator, dele divergi no mérito com base nas razões que passarei a expor.

No que se referem às preliminares arguidas acompanhei o Relator seja por entender que não se configuraram hipóteses para decretação da nulidade, seja por entender que alguns argumentos acabam por se confundir com o próprio mérito que levariam a improcedência do lançamento, não à sua nulidade.

Pois bem, no que se refere ao caso concreto, a Recorrente é empresa que atua no setor de energia, como atividade preponderante de geração e a comercialização de energia elétrica operando as usinas de energia termelétrica do Complexo Termelétrico Jorge Lacerda (CTJL).

Nos termos do que dispõe a legislação setorial, para a geração de energia termelétrica, a Recorrente recebe recursos financeiros da “Conta de Desenvolvimento Energético – CDE” destinados à cobertura de custos de aquisição de carvão mineral, óleo diesel e óleo combustível, insumos indispensáveis para a geração de energia.

A controvérsia posta em discussão refere-se à natureza jurídica desses recursos financeiros e do tratamento tributário a ser a eles conferido.

Por um lado a Recorrente defende que: *a legislação de regência do setor elétrico qualifica tais recursos como “cobertura de custos” e expressamente estabelece que eles apenas “transitam” pela contabilidade da Recorrente para serem imediatamente repassados, por obrigação legal, às indústrias carboníferas nacionais. Isto é, não há dúvidas de que no caso concreto não se está diante de qualquer acréscimo patrimonial decorrente da atividade econômica da Recorrente ou mesmo de qualquer receita própria.*

Por outro lado, entende a fiscalização que os recursos recebidos pela Recorrente são caracterizados como efetivas *subvenções para custeio* e, portanto, deveriam integrar a receita bruta para fins de tributação.

Inicialmente cumpre fazer uma delimitação da matéria objeto do presente processo. O presente lançamento reporta-se apenas à exigência de IRPJ e CSLL de período em que a Recorrente era optante do lucro presumido.

Outro ponto também de destaque é que tanto TVF, quanto DRJ quando o voto condutor basearam-se em soluções de consultas e precedentes firmados quando então existente a CDE, a qual foi substituída em 2017 pela CCEE. Tal situação é relevante para aferição de eventuais paradigmas para recursos direcionados à CSRF.

Ademais, concordo com a Recorrente quanto à afirmação de que as Soluções de Consulta COSIT n. 4/17 e 438/17 não guardam identidade de matéria, além do que entendo que mesmo que guardasse não vinculariam os julgadores do CARF.

Antes de adentrar aos fundamentos de mérito que me levaram a divergir do voto condutor, interessante fazer uma pequena sinopse da sistemática e, neste ponto, a situação fática e legal foi muito bem delineada pela Recorrente:

3.1.10. A geração de energia termelétrica possui custos mais elevados do que outras fontes que se utilizam de recursos naturais livremente disponíveis (solar, eólica ou hídrica), tendo em vista a necessidade de aquisição de combustíveis para a sua operação. Em razão dessa diferença, no passado havia uma disparidade entre o custo de geração de energia suportado pelos consumidores finais situados em regiões altamente dependentes de energia termelétrica e aqueles residentes em outras localidades.

3.1.11. Para fazer frente à diferença verificada nos custos de geração de energia, a União instituiu um programa nacional voltado à equalização das tarifas de energia elétrica. Dentre outras medidas, foi estabelecido que “os ônus e vantagens decorrentes do consumo dos combustíveis fósseis, para atender às necessidades dos sistemas interligados ou por imposição de interesse nacional, sejam rateados entre todas as empresas concessionárias daqueles sistemas, de acordo com

critérios que serão estabelecidos pelo Poder Executivo” (art. 13, III, da Lei nº. 5.899/73, e arts. 28 e 29 do Decreto nº. 73.102/73).² 3.1.12. Tal iniciativa buscava uniformizar o preço da energia elétrica disponibilizada no país, promover o desenvolvimento econômico e social de regiões vulneráveis e, assim, a consecução de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da Constituição), estimulando inclusive a diversificação modal de geração de energia.

3.1.13. Nesse sentido, em 2002, foi criada a “Conta de Desenvolvimento Energético – CDE” (Lei nº. 10.438/02), administrada pela Eletrobrás até 2017 e, a partir de então, pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).³ Esse fundo setorial incorporou a “Conta de Consumo de Combustíveis – CCC” e permaneceu buscando promover a competitividade da energia produzida a partir da fonte carvão mineral nacional e de outros combustíveis fósseis, por meio do ressarcimento dos custos suportados pelas geradoras de energia termelétrica com a aquisição desses insumos (art. 13, III e V, da Lei nº. 10.438/02, e arts. 33, I e II, e 34 do Decreto nº. 4.541/02, atualmente tratados nos arts. 4º, IV, e 5º do Decreto nº. 9.022/17).

3.1.14. Existe, portanto, um nítido propósito extrafiscal – não atrelado a interesses da Recorrente, mas sim à opção de desenvolvimento do Poder Público – associado aos valores ora discutidos, qual seja, o incentivo à indústria carbonífera nacional, fonte de recursos estratégicos para a segurança energética do país.

3.1.15. Para o que interessa ao caso da Recorrente, é relevante apontar que a Lei nº. 10.438/02, ao criar a CDE, estabeleceu, de um lado, sua fonte de custeio e, do outro, a destinação dos valores ali registrados. Assim os dispositivos pertinentes, conforme redação dada pela Lei nº. 12.783/13:

Nesse ponto, uma observação merece ser feita antes até de se analisar a efetiva natureza de tais repasses como subvenções de custeio. De fato, como observado pela autoridade fiscal, várias são as situações em que textos regulatórios utilizam o termo subsídio ou subvenção. Entretanto, entendo que a autoridade fiscal acabou por limitar a interpretação de tais normativos e acabou por enviesar a sua conclusão, deixou de, por exemplo, esclarecer que sempre que se referia a subvenção ou subsídio sempre o direcionou ao carvão mineral nacional, em outras palavras, à indústria carbonífera nacional.

E este é um ponto relevante, a Recorrente é produtora de carvão nacional ou consumidora desse insumo? Se tais repasses se caracterizam como subvenção, a quem é destinada esta subvenção? Isso é um ponto absolutamente relevante, que entendo que não foi devidamente abordado em nenhum dos precedentes citados e nem no TVF.

Tal finalidade seria devidamente atingida se a própria CCEE realizasse o repasse direto para a própria indústria carbonífera, seja total ou parcialmente, garantindo o fornecimento de um insumo por um custo menor e, por consequência, a geração de uma energia mais barata ao consumidor final.

O resultado seria o mesmo, mas quem garantiria que a indústria carbonífera repassaria integralmente os efeitos financeiros do subsídio? Como a CCEE faria a fiscalização desse controle de custos e, ainda, a logística envolvida nessa operação. E se a CCEE fornecer o subsídio e a indústria carbonífera não promover a entrega? Vejam que a complexidade das operações levaram a um desenho relativamente mais simples.

A legislação setorial obriga a Recorrente a adquirir quantidades mínimas do carvão da indústria nacional (um insumo mais caro e com menor qualidade – fato não contestado pela fiscalização), antecipando-se o fluxo de caixa e, só depois, recebendo o reembolso de tais desembolsos diretamente pela CCEE.

Ora, se por meio do repasse direto para a indústria carbonífera nacional, efetiva beneficiária da alegada subvenção, a mesma finalidade seria atingida, entendo que a Recorrente concretamente opera como mera intermediária.

Nesse particular cumpre citar trecho do Recurso, com o qual concordo integralmente:

3.1.16. Dois pontos merecem destaque aqui. Em primeiro lugar, o fato de que a legislação de regência incumbiu à Recorrente o papel de viabilizar o implemento de uma política estatal, colocando-a como intermediária em cujo patrimônio transita os valores da CDE arrecadados e geridos pela CCEE, cuja destinatária é a indústria carbonífera nacional. Por isso mesmo, ao contrário do alegado na decisão recorrida, o real beneficiário dos repasses da CDE é a indústria carbonífera nacional, e não a Recorrente.

3.1.17. Assim o é porque a política estatal instituída pela Lei nº. 10.438/02 garante artificialmente a demanda dos produtos da indústria carbonífera nacional, sem dela exigir qualquer contrapartida (aumento de investimento ou empregos, por exemplo). Ao obrigar a Recorrente a realizar compras mínimas de carvão mineral nacional, independentemente das condições de mercado e da qualidade do produto ofertado, a legislação de regência do setor elétrico garante a estabilidade de demanda do carvão produzido pelas indústrias carboníferas nacionais. Tanto é assim que, das geradoras, é exigido que “preservem o atual nível de produção da indústria produtora do combustível” (§ 4º).

3.1.18. Insista-se nesse ponto: a Recorrente não é livre para escolher quais combustíveis fósseis consumir. Em sentido diametralmente oposto, muito embora o carvão mineral nacional seja sabidamente menos eficiente do que o carvão mineral importado, a legislação intencionalmente excluiu o carvão mineral

importado da classe de combustíveis a serem adquiridos com recursos da CDE, o que revela que o fim visado pelo legislador não era estimular a atividade empresarial das geradoras de energia (entre as quais a Recorrente), senão a indústria carbonífera nacional.

3.1.19. Veja-se que a legislação de regência do setor criou um pacote de benefícios, inclusive fiscais, visando a estimular a competitividade da energia produzida a partir da fonte carvão mineral. Com efeito, não apenas a demanda da indústria carbonífera nacional é garantida artificialmente, como também a receita dessas indústrias é tributada pelas contribuições do PIS e da COFINS à alíquota 0% (zero por cento), nos termos do art. 2º da Lei nº. 10.312/01, de modo que a aquisição desse produto sequer gera direito de crédito para a Recorrente.

Ora, o fato é que se não fosse tal estímulo não haveria garantia de aquisição de insumos da indústria nacional, o que acabaria por gerar uma crise no setor e uma dependência do insumo externo, mais barato e mais eficiente.

Trata-se de política de estímulo a um setor específico (indústria carbonífera) e, utilizando-se de um intermediário (Recorrente) garante-se a compra por ela financiada com o posterior reembolso ou ressarcimento dos valores pagos à indústria nacional, que certamente oferece à tributação a renda de tais operações, visto que lá efetivamente houve aquisição de disponibilidade econômica.

Também não podemos deixar de compreender que tal operação acaba por acarretar na geração de uma energia mais barata produzida pela Recorrente, equilibrando-se o custo de produção que, no final das contas é arcado pelo consumidor final e custeado pelas tarifas. Não há recursos governamentais envolvidos.

Outro ponto de distinção relevante, que não passou despercebido pela Recorrente:

3.1.23. Os repasses da conta CDE recebidos pelas distribuidoras de energia dizem respeito tanto à “redução na tarifa” (incisos I a VII do art. 1º do Decreto nº.

7.891/13) quanto à medida para “neutralizar a exposição” (incisos I a IV do art. 4ªA do Decreto nº. 7.891/13). Sendo o preço pago pela tarifa de energia a principal fonte de receita auferida pelas distribuidoras, é evidente que qualquer forma de recompor o seu valor para possibilitar a redução da tarifa para grupos específicos representa recomposição da própria receita dessas empresas. Daí a conclusão da Solução de Consulta Interna nº. 4/17 de que os recursos destinados às distribuidoras servem para “auxílio nas despesas operacionais e características do próprio do serviço público prestado, permitindo um alívio de caixa e resguardando o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão”, com a consequente qualificação desses valores como subvenção para custeio.

3.1.24. Já no caso das geradoras de energia, diferentemente, os recursos advindos da conta CDE não se destinam a recompor qualquer receita própria.

Conforme dispõe a legislação setorial, os repasses da CDE para as geradoras são “reembolso” (§ 5º do art. 34 do Decreto nº. 4.541/02) ou “cobertura de custo” (caput e § 2º do art. 34 do Decreto nº. 4.541/02), destinados a “promover a competitividade da energia produzida a partir da fonte carvão mineral nacional nas áreas atendidas pelos sistemas interligados, destinando-se à cobertura do custo de combustível de empreendimentos termelétricos” (inciso V do art. 13 da Lei nº. 12.783/13). Tanto é assim que os valores inicialmente arcados pelas geradoras só podem ser reembolsados mediante comprovação tanto da manutenção da compra mínima mensal, como também da comprovação do pagamento de preço justo (§ 4º do art. 34 do Decreto nº. 4.541/02), o que, atualmente, corresponde ao custo médio reconhecido pela CDE (§ 2º do art. 5º do Decreto nº. 9.022/17).

3.1.25. Por essa razão, deve-se afastar desde já também o entendimento da r. decisão de acordo com o qual a não aplicação Solução de Consulta Interna COSIT nº. 4/17 violaria a igualdade. Em sentido oposto, sendo os destinatários dos repasses da CDE distintos (no caso examinado na COSIT, distribuidoras de energia, e no presente geradora de energia) e servindo tais repasses a distintas finalidades (no caso das distribuidoras visam a “compensar aumento de custos que as concessionárias estão legalmente impedidas de repassar aos consumidores finais por meio de aumento de tarifa ou reduções nas faturas de energia elétrica, que a concessionária é obrigada a fazer em determinados casos” e, no caso das geradoras, visam a tão somente recuperar despesas obrigatoriamente incorridas para estimular exclusivamente a indústria carbonífera nacional), é evidente que não se está diante de situações fáticas idênticas carecedoras de mesmo tratamento jurídico.

3.1.26. Tudo isso permite concluir que os valores recebidos pela Recorrente da CCEE, provenientes da conta CDE, não são auxílio econômico fornecido para fazer face a custos decorrentes do livre exercício de sua atividade econômica. De modo diverso, são um reembolso previsto para os custos que devem ser por ela obrigatoriamente antecipados para aquisição de carvão nacional.

De fato, o papel da Recorrente como mera intermediária é visível quando se analisa o texto do inc. V do art. 13 da Lei 10.438/02 que caracteriza tais repasses como cobertura de custo, ao passo que no inciso II fala expressamente de subvenção econômica. Se o legislador queria caracterizar tais pagamentos como subvenção porque não o fez expressamente mas fez isso em outras hipóteses do mesmo artigo?

Tal fato também pode ser percebido no Decreto 9.022/17 que no seu art. 5º que regulamenta a situação concreta fala expressamente em “cobertura de custo” e “reembolso” exclusivamente para a compra do carvão mineral nacional.

Não bastasse o expresso e nítido tratamento legal, entendo que outros requisitos afastam a caracterização dos valores recebidos pela Recorrente como subvenção para custeio. Primeiro que não se trata de recurso estatal, mas sim de recursos privados oriundos de tarifas custeadas por particulares e apenas administrados pela CDE e CCEE. Não há o que se falar, portanto, em subvenção governamental, no máximo em uma política governamental de estímulo a uma atividade econômica, mas com recursos não governamentais.

Segundo que tais repasses configuram obrigações regulatórias e não livre decisão da Recorrente, ao contrário do que ocorre com uma subvenção para custeio.

Em uma subvenção para custeio clássica, para estímulo ao desenvolvimento econômico de uma região, por exemplo, o ente governamental subvenciona contribuintes que se instalam em determinada localidade, parque industrial ou zona de interesse, reembolsando-o, por exemplo, com créditos presumidos ou repasses financeiros diretos desvinculados de efetivos e comprovados investimentos. O que o contribuinte fará com a subvenção a ele importa, tratando-se de recurso livre à sua disposição e, portanto, configurando-se a efetiva disponibilidade jurídica.

No caso dos autos, a Recorrente é obrigada a comprar, ao menos nos quantitativos mínimos, da indústria nacional (mais cara e menos eficiente), desembolsa recursos para terceiros e depois recebe o reembolso de tais recursos mediante comprovação dos valores dispendidos e do preço das operações (com base nos valores reconhecidos como justos). Não há disponibilidade econômica para a Recorrente. São elementos que, ao meu ver, afastam tais recursos da caracterização como subvenção para custeio.

Não bastasse isso, como muito bem relatado pela autoridade fiscal, até 31/12/2005 a Recorrente contabilizava os valores recebidos por meio das contas CCC/CDE, segundo o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica”, como “Receita Operacional Bruta”, na subconta de “Subvenção Combustível – CCC”. E pela lógica da fiscalização o referido Manual é bom quando de acordo com seu entendimento, trata-se de interpretação no mínimo deturpada.

Assim, o histórico apenas confirma que a Recorrente sempre seguiu o que determina o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica. E, neste ponto, a autoridade fiscal limita a sua análise e deixa de ressaltar um ponto essencial. A Recorrente é obrigada a seguir o que dispõe o Manual de Contabilidade do Setor Energético! Isso é essencial.

Trata-se de setor altamente regulado, com cobranças de tarifas que são repassadas aos consumidores, com regras rígidas de equilíbrio e repactuação de custo de serviços, que não são livremente estabelecidos pelos fornecedores. E, mais do que tudo, o referido Manual é aprovado por nada menos do que a ANEEL, agência reguladora do Governo Federal.

Em resumo, caso a Recorrente não cumpra as normas dispostas no referido Manual incorre em infrações regulamentares podendo ser punida e, até mesmo perder os contratos de concessão.

É isso o que estava previsto no art. 6º da Resolução ANEEL nº. 63/04 e, atualmente, no art. 12 da Resolução ANEEL nº. 846/19, senão vejamos:

Art. 12. Constitui infração do Grupo IV:

(...)

VI - deixar de realizar a contabilização em conformidade com as normas, procedimentos ou instruções legais ou regulamentares;

Trata-se de imposição regulamentar imposta pela própria ANEEL. E nesse ponto a autoridade fiscal passou a largo como se fosse uma opção da Recorrente seguir as regras de contabilização.

E o que também chama atenção é o fato de que, quando o Manual dispunha da contabilização da forma que a autoridade fiscal entendia devido ele estava correto, mas à partir do momento que ele muda a orientação contábil passa a ser desnecessário. E o pior, a autoridade fiscal acaba por sugerir, mesmo que de forma indireta, que as mudanças promovidas pelo Despacho ANEEL 657/2006 teria tido interferência da Recorrente à partir de um parecer de um renomado jurista, senão vejamos:

O Despacho ANEEL nº 657, de 30 de março de 2006, cujos efeitos retroagiram a 1º de janeiro de 2006, aprovou alterações no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, com base nas Notas Técnicas nº 11511 e nº 11612 da ANEEL, as quais recomendaram aos agentes geradores de energia elétrica para que a contabilização dos recursos reembolsados pela CCC/CDE se desse da seguinte forma:

✓ Débito: 615.01.1.1 – Geração – Usinas – Custo de Operação – Natureza de Gastos – 12 – Matéria-Prima e Insumos para Produção de Energia Elétrica.

✓ Crédito: 615.01.1.1 – Geração – Usinas – Custo de Operação – Natureza de Gastos 98 – (-) Recuperação de Despesas.

Importante enfatizar que as mudanças ocorridas no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, aprovadas pelo Despacho nº 657 da ANEEL, foram sugeridas e levadas à Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira – SFF, da ANEEL, pela então TRACTEBEL ENERGIA, antiga denominação da ENGIE, empresa que controlou a FISCALIZADA até agosto de 2021, conforme pode ser constatado nas próprias Notas Técnicas ANEEL nº 115 e 116, de 24 de março de 2006.

(...)

Consta também no acórdão PAF 2018 - ENGIE que as alterações sugeridas pela ENGIE para as alterações no Manual da ANELL foram propostas com base no parecer do tributarista Ives Gandra da Silva Martins, que entendeu que os recursos reembolsados pela Eletrobrás via CCC/CDE, embora representassem um ingresso na contabilidade da ENGIE, não se incluíam no conceito jurídico de receita para fins de compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois que teriam natureza de subvenção prevista em lei e destinada ao pagamento do carvão mineral.

Ora, solicitar de sua agência reguladora estudos técnicos não significa que qualquer alteração seja procedida no interesse da Recorrente.

A contratação de *experts* e juristas da lavra do Prof. Ives Gandra apenas reforça o cuidado com a questão foi analisada. Quem dera todas as medidas regulatórias fossem acompanhadas de estudos técnicos de juristas e contabilistas tão qualificados.

O fato é que, à partir do Despacho 657 da ANEEL foi aprovada nova versão do Manual de Contabilidade alterando o tratamento contábil a ser dado a tais valores e, a Recorrente, como não poderia deixar de ser, seguiu cumprindo o que determinava o referido Manual.

Veja que o Despacho ANEEL tem toda a fundamentação que levou à alteração promovida no tratamento contábil, mas a autoridade fiscal sequer cita tais fundamentos (de forma no mínimo estranha), limita-se a destacar o pedido de estudos por parte da Recorrente, sugestionando, repita-se, que as alterações se deram em interesse da Recorrente, algo que não concordo e que apenas afasta o trabalho fiscal de um grau de objetividade.

A esse respeito, importante destacar o prefácio constante do Manual de Contabilidade específico da Recorrente e aprovado pela ANEEL para se entender como funciona o seu processo de elaboração:

O setor de energia elétrica vem, ao longo do tempo, reunindo profissionais de contabilidade, os quais têm deixado um legado técnico e cultural que, certamente, pode ser considerado como referência na área contábil com relação às atividades sujeitas à regulação e à fiscalização por parte do Poder Público.

O Órgão Regulador (Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica - DNAEE até 26 de dezembro de 1996 e Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL a partir da referida data), em sua missão institucional, vem atualizando ao longo do tempo, com a participação dos profissionais do setor elétrico, os procedimentos contábeis catalogados no Plano de Contas. Esses procedimentos vêm sendo utilizados pelas concessionárias do serviço público de energia elétrica para registro de suas operações, possibilitando ao Órgão Regulador o

efetivo exercício das atribuições de regulação e fiscalização estabelecidas pela legislação aplicável às atividades do serviço público de energia elétrica.

Como parte do processo de permanente atualização do Plano de Contas, a ANEEL identificou a necessidade de revisá-lo em 2013, tendo em vista as significativas alterações ocorridas na área contábil com a convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade.

Adicionalmente, houve modificações ocorridas no setor elétrico brasileiro, no qual várias alterações no modelo em vigor vêm sendo promovidas por meio de novos textos legais e de regulamentação que contemplam, inclusive, novas situações desde o processo de privatização implementado pelo Governo Federal. Nesse novo cenário estão inseridos aspectos de extrema relevância relacionados à necessidade de absoluta transparência na divulgação de dados e informações sobre o desempenho das concessionárias e permissionárias para uma grande variedade de partes interessadas e usuários (Órgãos Reguladores, acionistas, analistas, empregados, consumidores, instituições financeiras nacionais e internacionais, investidores nacionais e estrangeiros, credores e público em geral).

Além disso, as modificações na regulação técnica e econômica do setor de energia elétrica, advindas de comandos legais e infralegais, desde a última atualização do MCSE em 2014, levam à necessidade de adequação da normatização contábil para fins setoriais.

A partir das necessidades apontadas, e amparado pela edição da REN nº 814/2018, recepcionada pela REN 933/2021, que aprovou a reestruturação do Manual de Contabilidade do Setor Elétrico – MCSE, em duas dimensões: dimensão principiológica e dimensão procedimental, sendo tão somente essa última aplicável à revisão que ora apresenta-se.

Quanto aos objetivos do referido Manual:

Este Manual foi elaborado tendo os seguintes principais objetivos:

(a) Padronizar os procedimentos contábeis adotados pelas Outorgadas do serviço público de energia elétrica, permitindo o controle e o acompanhamento das respectivas atividades, objeto da concessão e permissão, pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL;

(b) Atender aos preceitos da legislação comercial brasileira, além da legislação específica do Serviço Público de Energia Elétrica e do ordenamento jurídico-societário, bem como a plena observância dos princípios fundamentais de contabilidade, contribuindo para a avaliação do equilíbrio econômico-financeiro da concessão atribuída pela União Federal;

(c) Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis regulatórias e correspondentes notas explicativas e das informações complementares que necessitem de divulgação para atendimento de dispositivos da legislação aplicável ao setor de energia elétrica;

(d) Permitir a adequada apuração do resultado das atividades de Geração, Transmissão, Distribuição, Administração Central e Atividades não vinculadas à concessão do serviço público de energia elétrica;

(e) Contribuir para a otimização da performance socioambiental por meio da explicitação dos gastos oriundos do cumprimento da Política Nacional de Meio Ambiente, necessários à conformidade ambiental e sustentabilidade das concessões atribuídas pela União Federal; e (f) Contribuir para a avaliação da análise do equilíbrio econômico-financeiro da Outorgada.

E ainda, a quem se destinam de forma obrigatória o referido Manual:

Agentes do Setor elétrico que devem aplicar este Manual de Contabilidade do Setor Elétrico

a) Transmissoras e Distribuidoras As Outorgadas de serviço público de transmissão e de distribuição (incluindo as cooperativas) de energia elétrica devem adotar as disposições contidas no presente Manual, bem como, manter atualizada a escrituração contábil na sede do respectivo domicílio, por meio de registros permanentes, com obediência aos preceitos legais regulatórios e aos pressupostos básicos da contabilidade, sendo observadas as características qualitativas das Demonstrações Contábeis Regulatórias dispostas no presente Manual.

As sociedades cooperativas respondem a uma legislação própria e apresentam-se como entidades de dupla natureza, sendo o exercício da natureza econômico-financeira que as conduzem ao alcance na natureza social. Estas entidades realizam atos cooperativos e atos não cooperativos.

A segregação entre os ingressos e as receitas será feita com base na distinção entre ato com cooperados e com não cooperados. A segregação entre dispêndios e despesas, quando não possível a distinção, será feita por forma de rateio ou proporcionalidade

b) Geradoras As Outorgadas de serviço público de geração de energia elétrica, bem como as outorgadas de uso de bem público para geração de energia elétrica, na exploração de potencial de energia hidráulica, em regime de produção independente, devem adotar as disposições contidas no presente Manual, bem como, manter atualizada a escrituração contábil na sede do respectivo domicílio, por meio de registros permanentes, com obediência aos preceitos legais regulatórios e aos pressupostos básicos da contabilidade.

Veja que não se trata de mera orientação, mas obrigação regulatória a ser seguida pela Recorrente e, até em função do princípio da confiança legítima, não pode a própria Administração desconsiderar obrigação regulatória a que está sujeita a Recorrente. E o pior, quem acaba a sofrer com posturas como essas é o próprio consumidor final, que no final das contas é quem arca com a tarifa.

Assim é que, tendo em vista que o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica passou a determinar a classificação dos ingressos da CDE como recuperação de despesas, e tendo em vista o que dispõe o art. 53 da Lei n. 9.430/96, tais valores não deverão ser adicionados na apuração da base de cálculo desses tributos nas hipóteses em que o contribuinte realizar a sua apuração pela sistemática do lucro presumido, exatamente o caso concreto, senão vejamos:

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA - ANEEL	
MANUAL DE CONTABILIDADE DO SETOR ELÉTRICO	
Técnica de funcionamento:	7.2.217 Recuperação de despesas
Sistema: III – Resultado	Subsistema: 6 - Resultado antes da contribuição social e o imposto de renda
Grupo:	61 - Resultado das atividades
Conta código:	6105.X.15
Título	(-) Recuperação de despesas
<i>Função</i>	
Destina-se à contabilização da recuperação de despesas efetuadas em função do Serviço Público de Energia Elétrica, bem como dos gastos com combustíveis reembolsados pela Eletrobras - CDE e da sobra de inventário de estoque.	
Terá saldo sempre credor, no qual indicará o total das recuperações supracitadas, no exercício, inerente ao Sistema de resultado.	
<i>Técnica de funcionamento</i>	
Credita-se:	
- pela recuperação de gastos, em contrapartida às contas adequadas do grupo 1119 – Outros Ativos Circulantes;	
- pela recuperação das despesas, em contrapartida a débito da conta adequada nas subcontas 1X19.1.10 - Créditos a receber - Aquisição de combustíveis por conta da CDE (subcontas apropriadas);	
- Pela recuperação das despesas, com custo elevado na compra de energia em contrapartida a débito nas subcontas da conta adequada nas subcontas 1119.99 - Créditos a receber - Outros;	
- mensalmente, pelo consumo próprio de energia elétrica, em contrapartida a débito na subconta 6105.X.19.02 - Gastos diversos – Consumo Próprio de Energia;	
- mensalmente na subconta, no que se trata dos ajustes do saldo de estoque em função da sobra de inventário, sendo a contrapartida na subconta 1107 - Almojarifado operacional (subconta apropriada);	
- pelos combustíveis adquiridos e consumidos por conta da CDE, reembolsados pela Eletrobras.	
Debita-se:	
- no encerramento do exercício, por transferência, a crédito do subgrupo 6105 - (-) Gastos operacionais, do saldo devedor acumulado no exercício.	

Esses fatos para mim são suficientes para decidir.

Entretanto, apenas por complemento, mesmo que nada disso fosse suficiente, não posso deixar de ressaltar que não consigo, nem de longe, vislumbrar qualquer acréscimo patrimonial ou disponibilidade jurídica que configurasse o fato gerador do IRPJ e CSLL.

Ainda, a Recorrente promoveu a juntada de parecer técnico que atesta a neutralidade dos efeitos na medida que a Recorrente não deduz as despesas. No caso concreto tal parecer perde um pouco a utilidade por estamos a tratar de tributação na sistemática do lucro presumido, mas acaba por complementar toda a tese defensiva.

Essas foram as razões que me levaram, no mérito, a divergir do excelente voto do nobre colega Relator, razão pela qual orientei meu voto para, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva