



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.726947/2018-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.241 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de dezembro de 2019
Recorrente ENGIE BRASIL ENERGIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

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

CONTABILIDADE. AUDITORIA FISCAL. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima acompanhou o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

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

Constam do Termo de Verificação Fiscal (fls. 100 a 180) os seguintes esclarecimentos e constatações (aqui apresentados de forma sucinta):

a) Engie Brasil Energia S.A. (atual denominação da empresa Tractebel Energia S.A.) é uma concessionária de uso de bem público e sociedade anônima de capital aberto, cuja

área de atuação e principal atividade operacional é a geração e a comercialização de energia elétrica, atividade essa regulamentada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel);

b) por meio da Lei nº 5.899, de 05 de julho de 1973, a União, com vistas a evitar o simples repasse aos consumidores finais de energia elétrica do custo adicional dos combustíveis fósseis na geração de energia, criou um mecanismo de equalização de custos destinado a viabilizar as operadoras termelétricas, possibilitando uniformização de preços aos consumidores finais por intermédio de uma sistemática de rateio entre as concessionárias do sistema, com o subsequente repasse às concessionárias termelétricas, destinado à compensação do custo superior incorrido em razão do consumo de combustíveis fósseis;

c) a Lei nº 8.631/1993, que dispôs sobre a fixação dos níveis das tarifas para o serviço público de energia elétrica, foi regulamentada pelo Decreto nº 774/1993 que, em seu art. 22, tratou do rateio do custo de consumo de combustíveis realizado por intermédio da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC);

d) por meio da Lei nº 10.438/2002, instituiu-se a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), que não se limitou a reembolsar os custos pelo uso de combustíveis fósseis, mas promoveu uma ampliação na gama de objetivos a serem atingidos (pagamento pelo uso de bem público, multas aplicadas pela Aneel às concessionárias, permissionárias e autorizadas e aportes efetuados pela União);

e) a CDE consiste em um fundo pelo qual circulam recursos oriundos, dentre outras fontes, das quotas anuais pagas por todos os agentes que comercializam energia, quotas essas que são inseridas nas tarifas de energia elétrica e constituem um encargo a ser pago pelos consumidores finais, destinando-se à promoção do desenvolvimento energético dos Estados, a projetos de universalização dos serviços de energia elétrica, ao programa de subvenção aos consumidores de baixa renda e à expansão da malha de gás natural, bem como para garantir a competitividade da energia produzida a partir de fontes alternativas (eólica, pequenas hidrelétricas e biomassa) e do carvão mineral;

f) os repasses de valores relativos ao consumo de combustíveis fósseis que foram contabilizados pelo contribuinte no período sob análise, reembolsados pela Eletrobras por meio da conta CDE, foram obtidos através da Escrituração Contábil Digital – ECD;

g) até 31/12/2005, os repasses recebidos da Eletrobras por meio das contas CCC e CDE eram contabilizados pelo contribuinte como “Receita Operacional Bruta”, na subconta “Subvenção Combustível - CCC”, conforme constava no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, compondo, portanto, o seu faturamento e, por consequência, a base de cálculo das contribuições;

h) o Despacho Aneel nº 657/2006 aprovou, a partir de sugestões apresentadas pelo contribuinte destes autos¹, alterações no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica com base nas Notas Técnicas nº 115 e nº 116 da Aneel, as quais recomendavam aos agentes geradores de energia elétrica que a contabilização dos recursos reembolsados pela CCC e pela CDE fosse realizada como “recuperação de despesas”;

¹ ver Notas Técnicas Aneel nº 115 e 116, de 24 de março de 2006 (fls. 952/980).

i) as alterações sugeridas pelo contribuinte basearam-se no parecer do tributarista Ives Gandra da Silva Martins (fls. 981 a 1029) que entendeu, com base em decisões do CARF sobre subvenções para investimento e não sobre subvenção para custeio, que os recursos reembolsados por meio das contas CCC ou CDE, embora representassem um ingresso na contabilidade do sujeito passivo, não se incluíam no conceito jurídico de receita para fins de compor a base de cálculo das contribuições, dada sua natureza de subvenção prevista em lei e destinada ao pagamento do carvão mineral;

j) nesse novo contexto, o contribuinte promoveu a retificação das DCTF de 2004 e 2005 e apresentou declarações de compensação abarcando os valores que, no seu entendimento, teriam sido recolhidos a maior sobre as receitas de subvenção CCC, que passaram a ser contabilizadas como recuperação de despesas a partir de 2006, de cuja análise decorreu a formalização de 44 processos, que, ao final, tiveram decisão do CARF no sentido de que os recursos repassados pela CCC e pela CDE a título de subsídio às usinas que utilizassem combustíveis fósseis na geração de energia elétrica integravam a base de cálculo das contribuições por apresentarem natureza de receita;

k) a legislação tributária estabelece que a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (receitas operacionais e não operacionais), o que não se confunde com o lucro (receitas menos despesas), sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, com as exceções previstas em lei;

l) a Eletrobras, por meio das contas CCC e CDE, repassa recursos financeiros para cobrir os custos com a aquisição do carvão (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. 735/948), o que contradiz a afirmativa do contribuinte de que é apenas depositária do carvão pertencente às contas CCC e CDE geridas pela Eletrobras;

m) o contribuinte auferia receitas com a venda de cinzas, subproduto do carvão consumido na geração de energia elétrica, receitas essas devidamente registradas na conta Razão (“Receita de Vendas de Cinzas”), o que corrobora com o entendimento de que a natureza da subvenção para custear a aquisição de combustíveis fósseis utilizados como insumos em suas usinas termelétricas é de receita e não recuperação de despesas;

n) o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, estipula que a subvenção “deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação”;

o) os recursos repassados ao contribuinte pela Eletrobras, por meio das contas CCC e 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;

p) o Parecer Normativo CST nº 112/1978 estabeleceu diferenciação entre as subvenções para custeio ou operação e as subvenções para investimento, caracterizando-se as

primeiras como transferências de recursos com a finalidade de auxiliar a empresa a fazer face ao seu conjunto de despesas ou na consecução de seus objetivos sociais e as subvenções para investimento reportando-se à implantação ou expansão de empreendimento econômico;

q) os reembolsos recebidos pelo contribuinte, por meio das contas CCC e CDE, destinam-se a fazer frente aos custos incorridos com a aquisição de insumos (carvão mineral, óleo diesel e óleo combustível) utilizados nas usinas termelétricas para geração de energia elétrica, tratando-se, portanto, de subvenção para custeio, pois são recursos que foram repassados com a finalidade de auxiliar nas despesas da pessoa jurídica, visando promover a competitividade da energia elétrica produzida, nos termos do art. 13 da Lei 10.438/2002;

r) os valores dos reembolsos dos custos com combustíveis, classificados como “recuperação de despesas” no resultado do contribuinte, cuja natureza é de uma subvenção econômica para custeio ou operação, devem ser computados no total das receitas auferidas, nos termos definidos nos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, integrando a base de cálculo das contribuições (PIS/Cofins);

s) considerando que o contribuinte tem direito a se creditar das contribuições na aquisição de insumos utilizados na geração de energia elétrica, a Fiscalização reconheceu, de ofício, créditos nas aquisições de óleo diesel e óleo combustível, mas não nas aquisições de carvão mineral, uma vez que a Lei nº 10.312/2001, em seu art. 2º, reduziu a zero por cento as alíquotas de PIS e Cofins sobre a venda desse produto.

Cientificado das autuações, o contribuinte apresentou Impugnação e requereu a declaração de nulidade dos autos de infração, por deficiência no enquadramento legal, ou o seu total cancelamento, tendo em vista que os referidos ingressos no caixa do Impugnante não se enquadravam como receita para fins de tributação das contribuições.

Em sua defesa, o então Impugnante aduziu o seguinte:

1) o Impugnante é empresa dedicada à produção de energia elétrica, construindo e operando usinas hidrelétricas, termelétricas e eólicas, desenvolvendo, ainda, soluções relacionadas à geração de energia solar, não atuando nos chamados sistemas isolados, conforme constou do Termo de Verificação Fiscal (TVF), uma vez que todas as suas usinas termelétricas estão conectadas ao Sistema Interligado Nacional – SIN;

2) o Decreto nº 774/1993 segregou a forma de cálculo da cobertura entre duas hipóteses: Empresas Conectadas ao SIN (Cobertura Integral da Aquisição do Combustível Fóssil) e Empresas do Sistema Isolado (Diferença = Custo Efetivo de Geração (-) Energia Hidráulica Equivalente);

3) a Lei nº 10.438/2002, sem extinguir a conta CCC, criou a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), que passou 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 aquisição de combustível fóssil de empreendimentos termelétricos, sistemática que se mantém vigente até os dias atuais, com alguns ajustes posteriores que não interferem no período de 2014 a 2016, objeto desta autuação;

4) atualmente, a CCC atende exclusivamente o sistema isolado, enquanto que a CDE têm objetivos e fontes de recursos mais amplos, porquanto propicia a competitividade da energia elétrica produzida por fontes alternativas, incluindo o carvão mineral nacional;

5) o Impugnante adquiria o combustível fóssil que seria utilizado no processo de geração térmica com recursos da CDE e o armazenava em seu pátio na qualidade de simples mandatário da Eletrobras, à época dos fatos gestora dos recursos da CCC e CDE (que desde maio de 2017 passaram a ser geridas pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE), situação essa que evidenciava que tais combustíveis fósseis jamais poderiam ser considerados como custos operacionais das geradoras de energia elétrica, uma vez que eram suportados pelos consumidores finais;

6) os lançamentos contábeis eram efetuados apenas em conta de custos e imediatamente neutralizados por sua contrapartida na mesma conta, exatamente por se tratar de estoque de propriedade da CDE, tudo em conformidade com as regras da Nota Técnica Aneel nº 116/2006 (fls. 969/980);

7) o Impugnante optara pelo Regime Tributário Transitório (RTT), nos moldes dos artigos 72 a 75 e § 1º do artigo 119, todos da Lei nº 12.973/2014, de forma que a apuração de PIS e Cofins do próprio exercício de 2014 já estava sujeita à novel base de cálculo das referidas contribuições, enquanto que a Fiscalização invocou base de cálculo inaplicável à hipótese que não estava mais em vigor nos exercícios de 2015 e seguintes, o que demonstrava a nulidade de plano da exação;

8) existência de erros no TVF quanto à identificação de contas por que transitaram os recursos, tendo sido os valores a crédito da conta 112519002 usados equivocadamente de substrato para o lançamento tributário, enquanto que tal registro contábil sequer correspondia ao efetivo ingresso dos recursos da CDE para aquisição do combustível fóssil, como pretendeu a autoridade fiscal, dado o resultado neutro do ingresso e da saída dos valores relacionados à recuperação das despesas dos combustíveis pagos pela CDE;

9) na qualidade de empresa do setor de energia elétrica, tem todo o direto e legitimidade de interagir com o órgão regulador responsável pela atividade econômica na qual está inserida, quando verifica que há impropriedades contábeis que podem distorcer a real compreensão dos fatos reportados em suas demonstrações financeiras; contudo, as alterações efetuadas no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica não foram implementadas simplesmente por sua provocação, mas sim após amplo debate perante o órgão regulador competente e diversos outros técnicos/especialistas em contabilidade das mais renomadas consultorias especializadas no assunto;

10) a autoridade fiscal não tem a competência e a legitimidade necessárias para afastar e desqualificar a manifestação técnico-especializada de outro órgão do próprio Governo Federal, notadamente a Aneel, quando a questão tratada possui complexidade que exige alto grau de conhecimento do setor elétrico, inerente ao referido órgão regulador e refletido nas Notas Técnicas Aneel nº 115, de 2006 e 116, de 2006;

11) o mecanismo válido para a hipótese do Impugnante (sistema interligado) é o de cobertura integral da aquisição do combustível, sem envolver a aplicação de qualquer fórmula de média de preços de outros sistemas/regiões relativa às geradoras do sistema isolado,

inexistindo “subvenção para custeio” no ressarcimento do custo do combustível adquirido pela CDE, pois 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 termelétrica, conforme dispõe o inciso V do artigo 13 da Lei nº 10.438/2002, que criou a conta CDE;

12) disso se extrai que a subvencionada/incentivada, se fosse o caso, seria a indústria carbonífera nacional e não as usinas termelétricas do Impugnante, que podem adquirir carvão de melhor qualidade e maior poder calorífico e com capacidade de gerar mais energia com a mesma quantidade, por um preço inferior ao carvão mineral nacional;

13) ao enfrentar a discussão sobre a possível incidência de PIS e Cofins sobre a simples “recuperação de despesas”, que não se confunde com “subvenção para custeio”, o CARF, em recente decisão (acórdão nº 3301-005.048), não hesitou em afastar a tributação e reconhecer que tais rubricas contábeis não estão sujeitas à tributação de PIS e Cofins;

14) não merece crédito a equivocada afirmação do TVF, às fls. 155, quando alega que os valores da conta CDE seriam subvenções porque transitariam em conta do Tesouro Nacional (recolhimento por GRU), quando, na verdade, as tarifas arrecadadas dos consumidores pelas distribuidoras eram, à época dos fatos, repassadas diretamente para a conta da Eletrobras, conforme consta nos anexos comprovantes de recolhimentos efetuados pela Celesc Distribuição S.A., relativos aos anos de 2014, 2015 e 2016;

15) o CARF afastou, em recente julgado, a incidência de PIS e Cofins sobre a subvenção para custeio, que não pode ser enquadrada no conceito de receita para fins de tributação (CARF - Processo 10480.723327/2015-46 - Acórdão nº 1302-002.303, julgado em 24/07/2017);

16) a afirmação do TVF se limitou a transcrever o art. 1º da Resolução Aneel nº 500/2012 sem mencionar outros dispositivos da referida norma, a exemplo, os artigos 12 a 15, pelos quais a Aneel e a CDE impõem às geradoras termelétricas controle detalhado de preços, estoques e a entrega dos contratos de aquisição dos combustíveis, sob pena de não receberem o ressarcimento do carvão adquirido;

17) operacionalmente, o Impugnante efetua os pagamentos aos fornecedores dos combustíveis fósseis contabilizando os respectivos valores em contas a receber para posterior ressarcimento, ocorrendo, na prática, um simples adiantamento financeiro pelas geradoras termelétricas dos valores necessários para a aquisição dos combustíveis e esta é a motivação para a Resolução Aneel nº 500/2012 impor a prestação e a apresentação de tantas informações e documentos, a fim de repassar o recurso financeiro equivalente à compra do combustível;

18) em se concretizando a hipótese de não atingimento das metas de eficiência energética estipuladas pelo órgão regulador, as regras relacionadas à conta CDE determinam a glosa proporcional de valores do ressarcimento de combustíveis, cuja consequência é a contabilização do respectivo montante, aí sim, como uma despesa operacional, o que tão somente evidencia que o combustível não pertence à geradora termelétrica;

19) anteriormente à Resolução Aneel nº 500/2012, a receita decorrente da venda de cinzas era repassada à Eletrobras/CDE, mas, com o advento da referida Resolução, tal receita

deixou de ser repassada, assim como determinados custos vinculados à manutenção do estoque deixaram de fazer parte do mecanismo de reembolso da CDE, conforme consignado no artigo 18 da Resolução (em vigor à época dos fatos);

20) considerando o teor do TVF, não se tem claro se as contribuições PIS e Cofins deveriam incidir sobre os valores registrados na conta do ativo 112519002 – “Reembolso de combustível” ou sobre a subconta “Recuperação de despesas” reconhecida para fins de informação sobre o custo da energia termelétrica produzida pela Impugnante;

21) o TVF recalculou, às fls. 172/173, os supostos créditos que o Impugnante faria jus sobre a aquisição do óleo diesel (entrada tributada), como se a mesma fosse proprietária do combustível, o que não é verdade;

22) há ao menos três elementos essenciais para que um determinado ingresso em caixa possa ser caracterizado como “receita”, que é a base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, quais sejam: (i) incorporação de valores de maneira positiva, acarretando acréscimo patrimonial; (ii) definitividade em relação à incorporação desses valores ao patrimônio; e (iii) relação causal entre tais valores e as atividades sociais desenvolvidas pela empresa. Partindo dessa premissa, é evidente que o ingresso de valores no caixa do Impugnante para ressarcimento do custo de combustíveis pela conta CDE não significa um acréscimo patrimonial, mas sim uma simples entrada de dinheiro no caixa para reposição dos pagamentos efetuados aos fornecedores na aquisição dos combustíveis fósseis de propriedade da CDE (registrado na conta 112519002 – “Reembolso de combustível”), em evidente operação “neutra”, de efeito zero;

23) sobre a qualificação constitucional do que seria “receita tributável” para fins de exigência das contribuições PIS e Cofins, vale lembrar que o Supremo Tribunal Federal (STF) firmou sua posição quando declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, reafirmando o seu entendimento de que PIS e Cofins somente podem incidir sobre o faturamento, assim entendido como o produto das vendas de mercadorias e da prestação de serviços;

24) o Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, em parecer anexo, analisou o tema em debate e concluiu que os repasses de custos de combustíveis efetuados pelas contas CCC e CDE não se qualificam como “receita tributável”;

25) o Superior Tribunal de Justiça (STJ), por sua vez, possui jurisprudência pacífica no sentido de que a recuperação de custos, ainda que baseada em eventual incentivo concedido pelo poder público - o que não é o caso do Impugnante, porque os recursos da CDE são originários dos consumidores finais de energia elétrica -, não constitui receita tributável pelas contribuições PIS e Cofins.;

26) a Lei nº 12.973/2014 introduziu no § 1º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em linha com a evolução jurisprudencial do STF, limitações às receitas que poderiam atrair a incidência de PIS e Cofins, adotando como base o conceito de receita bruta previsto no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, o que revela que o repasse sob comento não se enquadra, nem por meio de esgarçada interpretação, nas hipóteses previstas nos incisos I a IV do referido artigo.

O acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se afastaram os argumentos do contribuinte restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

A declaração de nulidade de um Auto de Infração exige a demonstração de prejuízo à parte que suscita eventual vício no trabalho fiscal, forte no princípio *pas de nullité sans grief*.

RECEITA BRUTA. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL ESTABELECIDA NO MANUAL DE CONTABILIDADE DO SERVIÇO PÚBLICO DE ENERGIA ELÉTRICA. IRRELEVÂNCIA PARA FINS FISCAIS.

O conceito de receita acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal não se confunde com o conceito contábil de receita. Ainda que a Aneel defina os valores recebidos da conta CDE como “recuperação de despesas”, essa titulação administrativa, de alcance restrito à área técnica regulada (geração e distribuição de energia elétrica), não se sobrepõe aos fatos jurídicos definidos na legislação tributária. As Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833 de 2003, ao estabelecer a definição das bases de cálculo do PIS e da Cofins, determinaram que estes tributos incidam sobre toda e qualquer receita, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Assim, não é a classificação contábil estabelecida no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica da Aneel que determina o que é ou o que não é receita para fins fiscais.

RECEITA BRUTA. ABRANGÊNCIA NA VIGÊNCIA DA LEI 12.973, DE 2014.

A receita bruta compreende, além do produto da venda de bens, do preço da prestação de serviços e do resultado auferido nas operações em conta alheia, outras receitas decorrentes da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica. As receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica compreende: a) as receitas advindas das atividades discriminadas em seu ato constitutivo e as receitas acessórias ou derivadas das mesmas atividades; e b) as receitas oriundas de atividades que, embora não conste do objeto social da pessoa jurídica, são habitualmente por ela desempenhadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

BASE DE CÁLCULO. RECURSOS RECEBIDOS POR MEIO DA CONTA CDE. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

A base de cálculo da Cofins é composta por todas as receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, excluindo-se apenas as receitas taxativamente previstas na lei de regência. A Cofins incide sobre os recursos recebidos pelas distribuidoras de energia elétrica por meio da Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, cuja natureza jurídica é de subvenção para custeio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

BASE DE CÁLCULO. RECURSOS RECEBIDOS POR MEIO DA CONTA CDE. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS é composta por todas as receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, excluindo-se apenas as receitas taxativamente previstas na lei de regência. A contribuição do PIS incide sobre os recursos recebidos pelas distribuidoras de energia elétrica por meio da Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, cuja natureza jurídica é de subvenção para custeio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inicialmente, o relator do voto condutor do acórdão de primeira instância registrou que o Regime Tributário de Transição (RTT), invocado pelo contribuinte para alegar a nulidade da autuação, se tornara obrigatório para todas as empresas a partir do ano-calendário de 2010, nos termos do que dispôs o § 3º do art. 15 da Lei nº 11.941/2009, vindo a ser extinto pela Lei nº 12.973/2014, conforme expressamente consignado na ementa da referida lei.

Analisando referida alegação, o julgador de piso vislumbrou a possibilidade de o contribuinte ter pretendido dizer que tinha optado pela aplicação das disposições contidas nos artigos 1º e 2º e 4º a 70 da Lei nº 12.973/2014, já a partir do ano-calendário de 2014, conforme previsto no artigo 75 do mencionado diploma legal, opção essa confirmada na DCTF referente aos fatos geradores de dezembro de 2014.

Destacou-se, ainda, que o enquadramento legal da autuação haviam sido as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, leis essas que regulam as hipóteses de incidência (aspecto material), as bases de cálculo e a apuração de créditos (aspecto quantitativo) e os contribuintes (aspecto pessoal passivo) das contribuições não cumulativas, sendo totalmente desnecessária a menção a dispositivos legais que porventura alteraram os textos legais que instituíram as contribuições, muito embora a autoridade lançadora tivesse optado por mencionar alguns.

Argumentou-se, também, para afastar a preliminar arguida, que a declaração de nulidade de um auto de infração exige a demonstração de prejuízo à parte que suscita eventual vício no trabalho fiscal, pois não se declara nulidade por mera presunção, tendo o contribuinte revelado em sua peça impugnatória conhecer muito bem a infração que lhe fora imputada.

No julgamento do mérito, destacam-se as seguintes conclusões do julgador administrativo:

a) “[embora] seja louvável a interação das empresas do setor regulado com o órgão regulador respectivo, bem como o amplo debate com especialistas da área contábil, fato é que as razões apresentadas pela Impugnante não se mostram em total harmonia com o “Relatório” da Nota Técnica nº 115, de 2006, que, explicitamente, se refere à Tractebel como produtor independente que solicitou a reavaliação do tratamento contábil dado pelo Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica em relação à contabilização dos reembolsos dos gastos com combustível fóssil” (fl. 1.817);

b) “[o] conceito de receita acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nos artigos 1º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, que determinam a incidência da contribuição ao PIS e da

Cofins não cumulativas sobre o total das receitas, “*independentemente de sua denominação ou classificação contábil*” (fl. 1.817);

c) “a afirmação da Impugnante de que o manual de contabilidade do setor elétrico está em consonância com as normas internacionais de contabilidade não é verdadeira”, pois o que dele consta é que a subvenção deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado;

d) a Lei nº 4.320/1964, que dispôs sobre normas gerais de Direito Financeiro, definiu as subvenções sociais como despesas do Estado destinadas a instituições de caráter social e sem finalidade lucrativa, ao passo que as subvenções econômicas são aquelas destinadas às instituições com finalidade lucrativa, vindo a legislação tributária a classificar as subvenções em para custeio ou operação e para investimento;

e) “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 às distribuidoras, via CDE, devem ser tratados como efetivas subvenções correntes para custeio ou operação” (fl. 1.826);

f) “apenas 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, de 2002 e inciso IX do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, ambos incluídos pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014” (fl. 1.826);

g) a Lei nº 12.973/2014 alterou o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977 que incluiu no conceito de receita bruta “as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III”, evidenciando que a receita bruta compreende, além do produto da venda de bens, do preço da prestação de serviços e do resultado auferido nas operações em conta alheia, outras receitas decorrentes do exercício da atividade empresarial;

h) segundo o STJ, “a circunstância de se tratar de receita decorrente de operação não prevista no objeto societário da empresa contribuinte não é, só por isso, suficiente para excluí-la da incidência das contribuições” (REsp 1.210.655 – 26/04/2011);

i) “os valores da subvenção econômica recebida pela Interessada, cuja finalidade, dentre outras, é subsidiar a compra de combustíveis fósseis utilizados como insumos na geração de energia elétrica, contribuindo para a modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda (Lei nº 10.604, de 2002, art. 5º), se subsume ao conceito de receita bruta previsto no inciso IV do art. 12 da Lei nº 12.973, de 2014, sob a perspectiva formal, como receita acessória, derivada ou decorrente de atividades relacionadas ao objeto social da Interessada” (fl. 1.829);

j) de acordo com documentação do contribuinte (notas fiscais eletrônicas) e considerando os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) informados, constatarem-se as seguintes operações: (i) CFOP 1653 - compra de lubrificantes e combustíveis, derivados ou não de petróleo, por parte do consumidor final, para uso próprio, (ii) CFOP 2653 - compra de

lubrificantes e combustíveis, derivados ou não de petróleo, adquiridos em Estados diversos do comprador e (iii) CFOP 1101 - compra para industrialização;

k) “é difícil de assimilar, no direito brasileiro, que uma “conta” (CCC/CDE) se qualifique como proprietária de bens ou mercadorias, porquanto desprovida de personalidade jurídica” (fl. 1.830);

l) “[o] fato de a Resolução Aneel nº 500, de 2012, impor a prestação e a apresentação de informações e documentos tem a sua razão de ser expressa no *caput* do art. 16: “*permitir que a Aneel e os contribuintes da CDE possam auditar com facilidade os valores declarados*” (Princípio da Transparência da Administração Pública)” (fl. 1.830);

m) o art. 18 da Resolução Aneel nº 500/2012 não tratava de renúncia à propriedade das cinzas (“abrir mão das cinzas”), mas informava que determinados custos ou receitas associados às cinzas, oriundos da queima do carvão mineral, não faziam parte do mecanismo de reembolso da CDE;

n) diferentemente do que alegou na Impugnação, o contribuinte havia informado à Fiscalização que “os valores registrados na conta 112519002 se referiam aos ingressos de recursos da CDE para repasse aos fornecedores de carvão” (fl. 733);

o) “a menção às decisões do CARF se deu única e exclusivamente para realçar a natureza de receita tributável dos recursos recebidos de ambas as contas (CCC ou CDE), em face de informações extraídas das Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras Padronizadas da própria Impugnante” (fl. 1.832);

p) “[a] Autoridade lançadora deixou claro no TVF, em várias passagens, que as receitas tributadas são aquelas contabilizadas na conta contábil 112519002 “Reembolso de Combustível” (fl. 1.834);

q) o acórdão do CARF nº 1302-002.303, julgado em 24/07/2017, trata de crédito presumido de ICMS cuja natureza jurídica é de subvenção para investimento, não podendo ser aqui aplicado, dado tratar-se de subvenção para custeio.

Cientificado do acórdão de primeira instância em 25/04/2019 (fl. 1.872), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 24/05/2019 (fl. 1.874) e reiterou seu pedido formulado na Impugnação.

Destaque-se no recurso a afirmativa do Recorrente de que “a Receita Federal do Brasil não tem legitimidade e especialização técnica para desqualificar as conclusões das Notas Técnicas nºs 115/06 e 116/06 da ANEEL que embasam o procedimento adotado pela Recorrente, conforme posição firmada pelo STJ (REsp nº 1555004/SC)” (fl. 1.928).

Junto ao recurso, carrou-se aos autos Parecer sobre o tema emitido pelo contador e advogado tributarista Antonio Ganim, ex-superintendente da Superintendência de Fiscalização Econômico e Financeira (SFF) da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

Em 23/10/2009, o Recorrente trouxe aos autos “memorial e infográfico para auxiliar no julgamento do recurso voluntário interposto.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos a sua admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração lavrados para se exigirem Cofins e Contribuição para o PIS, apuradas na sistemática não cumulativa, bem como os devidos acréscimos legais, em razão da inclusão em suas bases de cálculo das receitas de subvenção para custeio recebidas da Eletrobras por meio da conta CDE (Conta de Desenvolvimento Energético).

A empresa Engie Brasil Energia S.A. é uma concessionária de uso de bem público e sociedade anônima de capital aberto, cuja área de atuação e principal atividade operacional é a geração e a comercialização de energia elétrica, atividade essa regulamentada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel).

Segundo o Recorrente, trata-se de uma “empresa que se dedica, dentre outras atividades, à produção de energia elétrica, construindo e operando usinas hidrelétricas, termelétricas e eólicas, desenvolvendo, ainda, soluções relacionadas à geração de energia solar”, sendo as “usinas geradoras termelétricas conectadas ao Sistema Interligado Nacional – SIN, que é gerido pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS, e é composto por empresas do setor elétrico dos seguimentos de geração, transmissão e distribuição nas regiões Sul, Sudeste, Centro-Oeste, Nordeste e parte da região Norte.” (fls. 1.877 a 1.878)

Contextualizando a controvérsia dos autos, tem-se que, por meio da Lei nº 5.899/1973, a União, com vistas a evitar o simples repasse aos consumidores finais do custo adicional dos combustíveis fósseis na geração de energia, criou um mecanismo de equalização de custos destinado a viabilizar as operadoras termelétricas, possibilitando uniformização de preços aos consumidores finais por intermédio de uma sistemática de rateio entre as concessionárias do sistema, com o subsequente repasse às concessionárias termelétricas, destinado à compensação do custo superior incorrido em razão do consumo de combustíveis fósseis.

Com esse desiderato, criaram-se a Conta de Consumo de Combustíveis – CCC (Decreto nº 774/1993) e a Conta de Desenvolvimento Energético – CDE (Lei nº 10.438/2002), a primeira destinada, precipuamente, a subsidiar a geração térmica principalmente na região Norte (Sistemas Isolados) e a segunda a subsidiar as tarifas da subclasse residencial Baixa Renda².

A CDE, cujas receitas repassadas ao Recorrente foram incluídas na base de cálculo das contribuições pela Fiscalização, consiste, conforme acima relatado, em um fundo pelo qual circulam recursos oriundos, dentre outras fontes, das quotas anuais pagas por todos os agentes que comercializam energia, quotas essas que são inseridas nas tarifas de energia elétrica

² Informação obtida na cartilha datada de outubro de 2008 produzida pela ANEEL, denominada “Por Dentro da Conta de Luz – Informação de Utilidade Pública”, disponível em seu sítio na internet (www.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Cartilha_1p_atual.pdf).

e constituem um encargo a ser pago pelos consumidores finais, destinando-se à promoção do desenvolvimento energético dos Estados, a projetos de universalização dos serviços de energia elétrica, ao programa de subvenção aos consumidores de baixa renda e à expansão da malha de gás natural, bem como para garantir a competitividade da energia produzida a partir de fontes alternativas (eólica, pequenas hidrelétricas e biomassa) e do carvão mineral.

O Recorrente contabilizava, até 31/12/2005, os repasses recebidos da Eletrobras por meio das contas CCC e CDE como “Receita Operacional Bruta”, na subconta “Subvenção Combustível - CCC”, conforme constava no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, compondo, portanto, o seu faturamento e, por consequência, a base de cálculo das contribuições. Contudo, o Despacho Aneel nº 657/2006 aprovou, a partir de sugestões apresentadas pelo contribuinte destes autos³, alterações no referido manual, passando a orientar a contabilização de tais valores como “recuperação de despesas”, sobre os quais não incidiriam as contribuições (PIS/Cofins).

Segundo o contribuinte, “as geradoras de energia termelétrica integrantes do SIN (...) adquirem o combustível fóssil que será utilizado no processo de geração térmica com recursos da CDE (com isso realizam adiantamento de recursos financeiros que posteriormente são repassados da CDE pela Eletrobras) e armazenam-no em seu pátio na qualidade de simples mandatárias da Eletrobras”, sendo que referidos combustíveis fósseis “jamais poderão ser classificados como ativos próprios, a qualquer título, pois são adquiridos com recursos da CDE e, portanto, de propriedade desta, sob o controle e gestão da Eletrobras (...), para serem utilizados na produção de energia elétrica” (fls. 1.882 a 1.883).

Ainda de acordo com o Recorrente, não lhe pertencem os valores recebidos da conta CDE administrada pela Eletrobras, não podendo eles, portanto, ser considerados receitas tributáveis pelas contribuições.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do Recurso Voluntário, na ordem em que as matérias foram sendo apresentadas pelo interessado.

Antes, porém, deve-se registrar que, inobstante o Recorrente ter organizado seu recurso em itens identificados por títulos específicos, uma mesma matéria tratada em um item é muitas vezes abordada nos demais, tendo em vista que todas as questões levantadas por ele se imbricam num contexto único.

I. Nulidade da autuação. Base legal inaplicável/revogada.

O Recorrente alega nulidade dos autos de infração em razão do fato de que, no seu enquadramento legal, constaram as Leis Complementares nº 7/1970 e 70/1991, bem como as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que “a definição de “receita” e, consequentemente, da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS, foi expressamente alterada pela Lei nº 12.973/14 e redefinida com base no Decreto-Lei nº 1.598/77, e isso não foi observado pela D. Fiscalização Federal quando da lavratura da autuação” (fls. 1.886 a 1.887).

Argumenta, ainda, que fizera a “opção pelos efeitos em 2014” prevista nos artigos 72 a 75 e § 1º do artigo 119, da Lei nº 12.973/2014, “de forma que a apuração de PIS/COFINS do próprio exercício de 2014 já estava sujeita à novel base de cálculo das referidas

³ ver Notas Técnicas Aneel nº 115 e 116, de 24 de março de 2006 (fls. 952/980).

contribuições”, tendo a “Fiscalização Federal [invocado] base de cálculo inaplicável à hipótese da Recorrente, referente ao período de 2014, a qual já havia sido expressamente revogada em relação aos exercícios de 2015 e 2016” (fls. 1.887 a 1.888).

Referidas questões já haviam sido levadas à primeira instância administrativa, tendo a Delegacia de Julgamento (DRJ) se expressado de forma clara e direta ao demonstrar que tais argumentos do ora Recorrente não encontravam respaldo na legislação.

O contribuinte, em sede de recurso voluntário, após a DRJ ter deixado evidentes os enganos por ele cometidos, não mais invoca a sua opção pelo chamado Regime Tributário de Transição (RTT), restringindo o fundamento da alegada nulidade ao enquadramento legal por ele considerado equivocado.

Contudo, conforme bem apontado pelo relator de primeira instância, o enquadramento legal da autuação foram as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, leis essas que regulam as hipóteses de incidência (aspecto material), as bases de cálculo e a apuração de créditos (aspecto quantitativo) e os contribuintes (aspecto pessoal passivo) das contribuições não cumulativas, sendo totalmente desnecessária a menção a dispositivos legais dessas mesmas leis que foram alterados pela Lei nº 12.973/2014.

Conforme se verifica da Lei nº 10.833/2003, aqui apresentada a título de exemplo, no próprio corpo da lei já se encontram identificados os dispositivos alterados pela Lei nº 12.973/2014, em relação à qual o Recorrente alega inobservância por parte da Fiscalização, *verbis*:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (**Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014**) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus 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. (**Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014**) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º. (**Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014**) (Vigência) (g.n.)

Verifica-se dos excertos supra que as inovações promovidas pela Lei nº 12.973/2014 passaram a compor o próprio texto das leis instituidoras da não cumulatividade das contribuições, não se vislumbrando necessidade de haver referência expressa a elas, dado que, incontestavelmente, nos períodos sob análise, seus comandos já compunham os textos legais sob comento, tendo sido com base neles que se lançaram as parcelas das contribuições apuradas durante a ação fiscal.

Dentre as inovações trazidas pela Lei nº 12.973/2014, encontra-se a opção pela aplicação das disposições contidas nos seus artigos 1º e 2º e 4º a 70 já a partir do ano-calendário de 2014, tendo restado comprovado que o Recorrente fizera essa opção, nada disso influenciando nas matérias sob análise.

Além disso, conforme já havia destacado a DRJ, a referência feita nos autos de infração às Leis Complementares nº 7/1970 e 70/1991 se deveu ao simples fato de que tais leis foram as instituidoras originais, respectivamente, da Contribuição para o PIS e da Cofins, inexistindo em tal referência qualquer prejuízo à defesa do interessado, que demonstrou conhecer muito bem a sistemática da não cumulatividade das contribuições, bem como a infração que lhe fora imputada, não se vislumbrando qualquer prejuízo à sua defesa, precipuamente se se considerar que o contribuinte se defende de fatos e não do enquadramento legal, tudo isso em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) referenciada no acórdão recorrido.

Em razão do exposto, afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

II. Mérito.

O Recorrente inicia sua defesa de mérito arguindo a existência de impropriedades e incorreções no Termo de Verificação Fiscal, bem como no acórdão da DRJ.

II.1. Impropriedades e incorreções no Termo de Verificação Fiscal e no acórdão da DRJ.

Neste subitem, o Recorrente aponta a existência de equívocos tanto nos resultados da ação fiscal, quanto no acórdão recorrido.

II.1.1. Propriedade dos combustíveis.

O Recorrente alega que, a despeito de ter informado durante a ação fiscal que os combustíveis adquiridos com recursos da CDE jamais haviam sido de sua propriedade ou pertencido ao seu ativo próprio, o que, por decorrência, afastava a pretensão de se exigirem as contribuições, a Fiscalização, impropriamente, entendeu de forma diversa, apontando que a Lei nº 10.438/2002 não estipulava que os combustíveis fossem de propriedade da Eletrobras ou da conta CDE.

De acordo com o Recorrente, os art. 12 a 15 da Resolução Aneel nº 500/2012 impunham às geradoras termelétricas “controle detalhado de preços, estoques e a entrega dos contratos de aquisição dos combustíveis, sob pena de não receberem o ressarcimento do carvão adquirido”, o que evidenciava que, na prática, “[ocorria] um simples adiantamento financeiro pelas geradoras termelétricas dos valores necessários para a aquisição dos combustíveis” (fls. 1.890 a 1.891)

Ainda segundo ele, considerando os itens 38, 39 e 51 da Nota Técnica Aneel nº 115/2006, restava comprovado que o combustível não lhe pertencia, encontrando-se sob gestão da Eletrobras.

Neste ponto, há que se destacar, como já o fizeram a Fiscalização e a DRJ, que as alterações no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, aprovadas pelo Despacho nº 657 da Aneel, haviam sido sugeridas e levadas à agência pelo próprio Recorrente, com base em parecer do tributarista Ives Gandra da Silva Martins (fls. 981 a 1029), conforme consta expressamente nas Notas Técnicas Aneel nº 115 e 116, de 24 de março de 2006 (fls. 952 a

980), a partir de quando se travaram discussões técnicas acerca da adoção ou não das mudanças propostas.

Em seu parecer, o tributarista indicou que, embora os recursos reembolsados pela Eletrobras via CCC/CDE representassem um ingresso na contabilidade do Recorrente, eles não se subsumiam no conceito jurídico de receita para fins de compor a base de cálculo das contribuições, pois que teriam natureza de subvenção prevista em lei e destinada ao pagamento do carvão mineral.

Contudo, conforme destacado pela Fiscalização, o tributarista fez menção a decisões do CARF a respeito da não tributação das subvenções por não se inserirem no conceito de receita, mas as decisões se referiam às subvenções para investimento e sua não tributação pelo IRPJ e CSLL, matéria essa já positivada no art. 443 do RIR/99 (vigente à época), enquanto que o reembolso aqui tratado tem natureza de subvenção para custeio, inexistindo previsão legal para sua exclusão da base de cálculo das contribuições.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram as contribuições não cumulativas, definiram que a sua base de cálculo é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, sendo descrito no § 3º do art. 1º um rol taxativo das receitas que não integram a base de cálculo, dentre elas se encontrando somente as receitas de subvenção para investimentos e não as receitas para subvenção de custeio⁴.

A base de cálculo das contribuições encontra fundamento constitucional no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, em que se prevê que elas incidirão sobre o faturamento e as receitas, estas genericamente consideradas, abarcando, inclusive, as subvenções para custeio.

Conforme dito alhures, os valores dos reembolsos dos custos com combustíveis, classificados como “recuperação de despesas” no resultado do contribuinte, cuja natureza é de uma subvenção econômica para custeio ou operação, devem ser computados no total das receitas auferidas, nos termos definidos nos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, integrando a base de cálculo das contribuições (PIS/Cofins).

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.

Os recursos recebidos pelo Recorrente nada mais são do que subsídios destinados à promoção da competitividade da energia produzida com a utilização do carvão mineral, inexistindo nas operações respectivas estorno de custos ou despesas, pois as aquisições de combustíveis fósseis eram realizadas diretamente pelo Recorrente junto às fornecedoras, tratando-se, portanto, de bens que deram entrada em seus estabelecimentos sob sua titularidade, conforme comprovam os contratos de compra de carvão mineral celebrados com as mineradoras, presentes às fls. 735 a 948.

⁴ § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: (...)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme destacou o julgador de primeira instância, de acordo com a documentação do contribuinte (notas fiscais eletrônicas) e considerando os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) informados, constataram-se as seguintes operações por ele realizadas: (i) CFOP 1653 - compra de lubrificantes e combustíveis, derivados ou não de petróleo, por parte do consumidor final, para uso próprio, (ii) CFOP 2653 - compra de lubrificantes e combustíveis, derivados ou não de petróleo, adquiridos em Estados diversos do comprador e (iii) CFOP 1101 - compra para industrialização.

Trata-se, portanto, de aquisições próprias do Recorrente que serão subsidiadas pela conta CDE, não como ressarcimento, mas como subvenção para custeio.

Os controles realizados pela Eletrobras visam garantir a continuidade de prestação do serviço público, bem como a manutenção da modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda (Lei nº 10.604, de 2002, art. 5º), que abarcam as camadas menos favorecidas da população e que se inserem dentre as destinatárias da política instituída a partir da criação da conta CDE, e não mero controle de estoques, como quer fazer crer o Recorrente.

Destaque-se que, para receber o reembolso de 100% do custo do carvão mineral, a geradora de energia elétrica deve comprovar a razoabilidade do preço de aquisição do combustível, a eficiência energética de cada central geradora, apresentar mensalmente extrato das respectivas notas fiscais de aquisição dos combustíveis, dentre outros requisitos exigidos, para só então ter o ingresso efetivado, dado tratar-se de recursos originados da participação de todos os cidadãos consumidores de energia elétrica que contribuem para o sistema, tudo isso em conformidade com o princípio da solidariedade que se encontra ínsito aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil como vetor na busca pela erradicação da pobreza e pela redução das desigualdades sociais.

Quanto à venda das cinzas resultantes da queima do carvão, o Recorrente alega que, anteriormente à Resolução Aneel nº 500/2012, a receita decorrente dessa atividade era integralmente repassada à Eletrobras/CDE, o que deixou de ser feito a partir de então, deixando o fundo CDE de assumir os gastos da retirada, estocagem, transporte, destinação final ou qualquer outro gasto, e como forma de compensação, renunciou ao valor da venda de cinza, conforme consignado no artigo 18 da Resolução Aneel nº 500/12 (vigente à época dos fatos).

Contudo, o art. 18 da Resolução Aneel nº 500/2012 não tratava de renúncia à propriedade das cinzas, mas informava que determinados custos ou receitas associados às cinzas, oriundos da queima do carvão mineral, não faziam parte do mecanismo de reembolso da CDE, alterando o procedimento anterior de “encontro de contas” informado pelo Recorrente.

Quanto à correspondência nº CE DC-0025/2007 encaminhada a Aneel, na qual o Recorrente solicita autorização excepcional para exportar para países vizinhos o carvão adquirido pela conta CDE que se encontrava sob a sua guarda, e à resposta da Aneel autorizando o uso do combustível e informando a necessidade de reposição dos estoques, que, segundo o Recorrente, ajudavam a comprovar que ele não era proprietário do carvão, deve-se registrar, conforme já dito acima, que se trata de mais uma medida de controle necessária à manutenção da continuidade do serviço público, principalmente por se tratar de uma subvenção de caráter social, que não pode ficar refém de atividades de cunho meramente comercial.

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

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

Logo, restando demonstrado que os recursos recebidos pelo Recorrente, oriundos da conta CDE, se referem a subvenção para custeio, tem-se por prejudicada a alegação de que os valores recebidos se referem somente à recuperação de custos, sob o argumento de que os combustíveis pertencem à conta CDE.

II.1.2. Contabilização dos valores recebidos da CDE.

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

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

No contexto dessa questão levantada pelo Recorrente, foram abordadas outras matérias que podem ser assim sintetizadas: (i) provocação da Aneel por parte do contribuinte para se efetuarem alterações no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, (ii) a mudança da contabilização da recuperação de custos foi precedida de análise por técnicos e pelo Superintendente da Aneel e (iii) incompetência e ilegitimidade da autoridade fiscal para “afastar e desqualificar a manifestação técnica-especializada de outro órgão do próprio Governo Federal, notadamente a ANEEL, quando a questão tratada possui complexidade que exige alto grau de conhecimento do setor elétrico, inerente ao referido órgão regulador e refletido nas Notas Técnicas ANEEL nºs 115/06 e 116/06, que a atuação fiscal pretende desconsiderar”.

Quanto às questões identificadas nos itens (i) e (ii) acima, registre-se, de pronto, que elas foram analisadas no subitem anterior, não se vislumbrando necessidade de se repetirem os fundamentos deste voto.

No que tange ao item (iii), há que se salientar desde logo que a Administração tributária não desqualificou a manifestação técnica-especializada da Aneel, pois durante o procedimento fiscal, bem como o trâmite do presente processo administrativo, atos normativos daquela agência foram analisados de forma minuciosa⁵ e cuidadosa, o que não significa que lhe foram conferidos poderes para alterar a legislação tributária.

⁵ Ver fls. 141, 146, 154, 155, 159 e 160 do TVF e fls. 1817, 1818, 1823, 1824, 1831 e 1832 do acórdão recorrido.

Logicamente que os atos normativos de diferentes órgãos públicos, a depender de sua especialidade, são de extrema importância na análise dos fatos sobre os quais se controverte em processo administrativo fiscal, mas isso não significa que eles têm o poder de alterar os efeitos tributários de referidos fatos ou de vincular a fundamentação de julgadores administrativos, cuja atuação vincula-se somente à lei, entendida em sentido lato.

De acordo com o art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN), “[os] princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. Ora, se nem mesmo os princípios gerais de direito privado podem influir na definição dos efeitos tributários, muito menos o podem, acredito eu, as normas setoriais de determinadas instituições de caráter público.

O art. 110 do CTN, por seu turno, estipula que “[a] lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Veja-se que nem mesmo a lei pode alterar os institutos e conceitos utilizados na definição das competências tributárias pela Constituição Federal. O que se dirá das normas setoriais?

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

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

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

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

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

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

Veja-se que a Fiscalização não estava a fazer referência a um lançamento contábil, mas, conforme já dito, à origem dos valores apurados.

Em outros pontos do TVF, a Fiscalização fez referência a lançamentos contábeis, mas, em todos eles, destacou-se essa condição, conforme se vê exemplificativamente na sequência:

Abaixo, demonstramos como eram contabilizados os recursos reembolsados pela Eletrobrás antes da vigência do Despacho Aneel nº 657/2006:

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

Crédito: 611.01.1.9.14 – Receita Operacional – Geração – Usinas – Outras – Subvenção – CCC (fl. 122)

O Despacho nº 657, de 30 de março de 2006, da ANEEL, 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 115 e nº 116 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 (fls. 122 e 123)

Logo, nada a alterar na autuação quanto a essas questões levantadas pelo Recorrente ora analisadas.

II.1.3. Conta CCC. Não recebimento de recursos.

O alegado equívoco cometido pela Fiscalização quanto a esse item foi assim identificado no recurso voluntário:

86. A relevância dessa distinção é que, além de outras citações prévias à sistemática de ressarcimento do sistema isolado, às fls. 127 o TVF abre o item 4.4 para tratar especificamente “Das decisões do CARF e entendimento da RFB em relação à matéria”, invocando **precedentes desse Egrégio CARF** no qual a própria Recorrente discutia a validade de PER/DCOMPs, apresentadas para se ressarcir de pagamentos de PIS/COFINS indevidamente efetuados sobre estes exatos ressarcimentos de despesas com combustíveis, cujos julgados, infelizmente, **trataram erroneamente a questão como se o contribuinte operasse no sistema isolado**.

87. Vale destacar que a Recorrente já judicializou a discussão relacionada aos referidos PER/DCOMPs não homologados pela Receita Federal do Brasil, na qual certamente será reconhecido o bom direito que lhe acompanha, na medida em que as decisões se

basearam em um aspecto fático equivocado, qual seja, o de que a Recorrente integraria o sistema isolado. (fl. 1.906 – g.n.)

Vale destacar, de pronto, que os precedentes do CARF a que o Recorrente faz referência foram objeto de julgamento na 3ª Turma Especial da 3ª Seção do CARF em 2012 e se referiam a PER/DComps cujos créditos pleiteados haviam sido apurados em 2004 e 2005, tendo sido negado provimento aos recursos do Recorrente (Tractebel Energia S.A. – denominação anterior do Recorrente), por unanimidade de votos, em razão da falta de comprovação do direito creditório pleiteado.

Nos referidos acórdãos, fez-se referência às contas CCC e CDE, e por decorrência aos sistemas isolados, apenas para contextualizar a matéria dos autos. Em 2004, período de apuração de parte dos processos, a conta CDE criada pela Lei nº 10.438/2002 era recente e o ora Recorrente informou, em suas Manifestações de Inconformidade e nos Recursos Voluntários respectivos, que recebia recursos da conta CCC e que atendia demanda de áreas isoladas da região Norte, vindo agora a desdizer essa sua afirmativa.

Além do mais, o inciso III do art. 13 da Lei nº 10.438/2002, na redação vigente à época, previa que recursos da conta CDE proveriam recursos para dispêndios da conta CCC, o que indica que, ainda que indiretamente, os recursos da conta CDE podiam ser destinados a subsidiar o fornecimento de energia elétrica por termelétricas em áreas isoladas.

Essa questão foi muito bem abordada pela DRJ, em razão do quê reproduzo sua conclusão na sequência:

Registro, no entanto, que a menção às decisões do CARF se deu única e exclusivamente para realçar a natureza de receita tributável dos recursos recebidos de ambas as contas (CCC ou CDE), em face de informações extraídas das Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras Padronizadas da própria Impugnante. Confira:

(...)

Indaga-se: qual a relevância deste detalhe, extraído que foi de um acórdão cujo recurso voluntário da Impugnante foi desprovido, julgado em 22 de abril de 2012 (há exatos 7 anos), para o deslinde da presente controvérsia? Nenhuma. Conforme já ressaltado, a menção às decisões do CARF se deu única e exclusivamente para realçar a natureza de receita tributável dos recursos recebidos das contas CCC e CDE, o que pode ser confirmado pelo parágrafo que introduziu a citação ao voto do Conselheiro do CARF. Confira:

Vale aqui transcrever parte do voto do conselheiro do CARF que decidiu pela natureza de receita daqueles recursos recebidos pela FISCALIZADA por meio da CCC/CDE, face sua caracterização como subsídio governamental (fls. 1.832 a 1.833)

Afasta-se, portanto, mais essa alegação de erro no TVF.

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 termelétrica”, 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 **repassa 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 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.

A Lei nº 12.973/2014 alterou o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977⁷ incluindo no conceito de receita bruta “as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III”, evidenciando que a receita bruta compreende, além do produto da venda de bens, do preço da prestação de serviços e do resultado auferido nas operações em conta alheia, outras receitas decorrentes do exercício da atividade empresarial.

Por fim, saliente-se que os acórdãos do CARF referenciados pelo Recorrente como suporte à tese por ele defendida neste subitem se referem a matérias estranhas à dos presentes autos, tratando o acórdão nº 3301-005.048 do alargamento da base de cálculo das contribuições cumulativas promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, já revogado, e o

⁶ § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

⁷ 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)

acórdão nº 1302-002.303 do crédito presumido do ICMS relativo ao ano-calendário se 2001 (contribuições cumulativas).

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.

II.1.5. Outros equívocos.

Neste tópico, o Recorrente alega a ocorrência de equívoco no TVF quanto ao recálculo de créditos das contribuições relativos à aquisição de óleo diesel (entrada tributada), tendo em vista que, segundo ele, não lhe pertence o combustível utilizado na geração de energia elétrica.

A questão relativa à propriedade do combustível já foi amplamente abordada nos subitens anteriores, de forma que aqui ela não será enfrentada novamente.

No que se refere aos alegados equívocos da DRJ que, segundo o Recorrente, afirmara, erroneamente, em diversas passagens do acórdão recorrido, que ele atuava na distribuição de energia elétrica, invocando legislação não inaplicável à hipótese em tela, deve-se destacar que a referência do julgador administrativo em relação a essas questões foi feita num contexto maior, apenas para contextualizar a matéria então sob julgamento.

A DRJ não sustentou sua decisão apenas nas questões ora abordadas pelo Recorrente, pois, conforme se verifica das fls. 1.819 a 1.827, antes de citar, *en passant*, o Decreto nº 7.891/2013, que autorizou o repasse de recursos da CDE às concessionárias de distribuição, o relator abordou no item sob análise, na sequência a seguir adotada, os seguintes dispositivos normativos: (i) alínea “b” do inciso XII do art. 21 da Constituição Federal de 1988, (ii) artigos da Lei nº 8.987/1995, (iii) art. 5º da Lei nº 10.602/2002, (iv) o art. 13 da Lei nº 10.438/2002, (v) art. 12 da Lei nº 4.320/1964 e (vi) art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para concluir pela inclusão nas bases de cálculo das contribuições dos recursos recebidos a títulos de subvenção para custeio.

Ora, fisgar um único artigo de lei, citado num contexto muito mais amplo de análise da legislação aplicável, para concluir pela existência de uma decisão equivocada denota, sem dúvida alguma, a intenção de confundir, na tentativa de desmerecer o trabalho exaustivo empreendido pelo relator da DRJ no enfrentamento do tema, o que não pode ser admitido nesta instância como argumento de defesa a merecer maiores considerações.

II.2. O conceito de receita e o posicionamento do STF e do STJ.

O Recorrente afirma que há “ao menos três elementos essenciais para que um determinado ingresso em caixa possa ser caracterizado como “receita”, que é a base de cálculo das contribuições PIS/COFINS, nos termos do artigo 195, inciso I, alínea “b”, da CF/88, quais sejam: (i) incorporação de valores de maneira positiva, acarretando acréscimo patrimonial; (ii) definitividade em relação à incorporação desses valores ao patrimônio; e (iii) relação causal entre tais valores e as atividades sociais desenvolvidas pela empresa.” (fl. 1.918)

Partindo desta premissa, ele afirma que “é evidente que o ingresso de valores no caixa da Recorrente, para ressarcimento dos gastos com combustíveis pela conta CDE, não significa, em hipótese alguma, um acréscimo patrimonial, mas sim uma simples entrada de dinheiro no caixa para reposição dos pagamentos efetuados pela Recorrente aos fornecedores na aquisição dos combustíveis fósseis de propriedade da CDE (registrado na conta 112519002 – reembolso de combustível), em evidente operação “neutra”, de efeito zero, ou seja, um fato contábil permutativo que não pode ser considerado como receita para fins de incidência de PIS/COFINS.” (fl. 1.919)

E continua, argumentando que, como consequência da inexistência de acréscimo patrimonial, inexistente definitividade no aumento da riqueza ou na capacidade contributiva que pudesse atrair a incidência das contribuições e nem relação causal entre a recuperação de despesas e o faturamento decorrente da comercialização de energia elétrica, que é o seu objeto social essencial.

Sobre essa matéria, a DRJ a abordou de forma ampla e exaustiva, em razão do quê peço vênia para reproduzir o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

Sustenta a Interessada que a Lei nº 12.973, de 2014, introduziu nos parágrafos 1º dos artigos 1º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, limitações às receitas que poderiam atrair a incidência de PIS e Cofins, adotando como base o conceito de receita bruta previsto no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. **Para a Autuada os repasses para reposição dos valores pagos aos fornecedores de combustíveis fósseis, registrados na conta “Reembolso de Combustível”, não se enquadram, nem por meio de esgarçada interpretação, nas hipóteses previstas nos incisos I a IV do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.**

Sem razão a Impugnante.

A Lei nº 12.973, de 2014, alterou o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que passou a ostentar a seguinte redação:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

A leitura do dispositivo transcrito evidencia que a **receita bruta** compreende, além do produto da venda de bens, do preço da prestação de serviços e do resultado auferido nas operações em conta alheia, **outras receitas decorrentes do exercício da atividade empresarial.**

Essas outras receitas podem ser concebidas sob duas perspectivas:

Sob a perspectiva formal são receitas advindas das atividades constantes do objeto social contratual da pessoa jurídica, vale dizer, são **receitas constantes das atividades discriminadas em seu ato constitutivo**, desde que não contrárias à lei, à ordem pública e aos bons costumes. Abarcam também as **receitas acessórias, derivadas ou decorrentes das atividades relacionadas ao objeto social** da pessoa jurídica, a exemplo dos juros e da correção monetária. Nesse sentido já decidiu o Superior Tribunal de Justiça - STJ em julgamento relacionado às contribuições do PIS e da Cofins:

Recurso especial nº 1.432.952 - PR (2014/0020040-6), julgado em 25/02/2014
Ementa (...)

*4. Sendo assim, se a correção monetária e os juros (receitas financeiras) decorrem diretamente das operações de venda de imóveis realizadas pelas empresas - operações essas que constituem os seus objetos sociais - tais rendimentos devem ser considerados como um produto da venda de bens e/ou serviços, ou seja, constituem faturamento, base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, pois são **receitas inerentes e acessórias** aos referidos contratos e devem seguir a sorte do principal.*

(...)

Sob a perspectiva substancial são receitas oriundas de atividades que, embora não conste do objeto social da pessoa jurídica, são habitualmente desempenhadas por ela, vale dizer, são **receitas decorrentes de atividades efetivamente exercidas**, mas que não estão incluídas, expressamente, dentre os objetivos sociais discriminados no ato constitutivo da empresa. Embora sem fazer a distinção entre os pontos de vista formal e substancial, o STJ já se manifestou acerca da inexistência de distinção, para fins de inclusão de tais receitas no conceito de faturamento, entre receitas decorrentes de atividades previstas no objeto social da empresa e receitas nele não incluídas. Confira excertos do voto condutor vencedor no julgamento do Recurso Especial nº 1.210.655 - SC:

Recurso Especial nº 1.210.655 - SC (2010/0153874-3), julgado em 26/04/2011
Ementa (...)

2. A circunstância de se tratar de receita decorrente de operação não prevista no objeto societário da empresa contribuinte não é, só por isso, suficiente para excluí-la da incidência das contribuições.

(...)

Voto (...)

2. O que agora se questiona é a respeito da incidência ou não da contribuição para o PIS e da COFINS sobre receita obtida em operações que não compõem o objeto social da empresa. Mais especificamente, o que aqui busca definir é se integram a base de incidência daquelas contribuições as receitas obtidas com locação de imóveis por empresa cuja finalidade social não é a locatícia.

(...)

4. Na verdade, a jurisprudência do STJ nunca fez essa distinção, entre operações próprias do objeto societário e operações a ele estranhas, para fins de considerar ou não as correspondentes receitas como "faturamento". Pelo contrário, em vários dos precedentes que deram origem à Súmula 423 fica evidente que a locação de bens, cuja receita foi considerada pelo STJ como faturamento, era estranha ao objeto da sociedade. Assim: AgRg no Ag 1.067.748/RS, 2ª T., Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 01/06/2009, (empresa de "comércio e representação"); AgRg no Ag 1.136.371/PR, 2ª T., Min. Herman Benjamin, DJe de 27/08/2009, ("empresa construtora"); REsp 929.521/SP, 1ª S., Min. Luiz Fux, DJe de 13/10/2009, (empresa de "veículos e peças"). No próprio precedente do STF, acima transcrito, a empresa

interessada, ao que se depreende de sua denominação (...), não tem como objeto societário próprio a atividade de locação de imóveis.

(...)

6. A conclusão a que se chega, portanto, é que a circunstância de se tratar de receita decorrente de operação não prevista no objeto societário da empresa contribuinte não é determinante ou suficiente para, só por isso, excluí-la da incidência das contribuições para PIS e da COFINS.

(...)

Pois bem.

A Consolidação do Estatuto Social da Interessada (fls. 414/426) revela que a Companhia tem por objeto social, dentre outras atividades, realizar estudos, projetos, construção e operação de usinas produtoras de energia elétrica, bem como a celebração de atos de comércio decorrentes dessas atividades, além de participar de entidades destinadas à coordenação operacional de sistemas elétricos interligados.

Nesse contexto, os valores da **subvenção econômica** recebida pela Interessada, cuja finalidade, dentre outras, é subsidiar a compra de combustíveis fósseis utilizados como insumos na geração de energia elétrica, contribuindo para a modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda (Lei nº 10.604, de 2002, art. 5º), se subsume ao conceito de **receita bruta** previsto no inciso IV do art. 12 da Lei nº 12.973, de 2014, sob a perspectiva formal, como receita acessória, derivada ou decorrente de atividades relacionadas ao objeto social da Interessada. (g.n.)

Do excerto supra, destacam-se as seguintes conclusões: (i) incluem-se no conceito de receita bruta outras receitas decorrentes do exercício da atividade empresarial (art. 12 da Lei nº 12.973/2014), (ii) o conceito de receitas não se restringe àquelas decorrentes das atividades constantes do objeto social da pessoa jurídica, abarcando outras receitas inerentes ou acessórias, decorrentes de atividades efetivamente exercidas (jurisprudência do STJ) e (iii) os valores recebidos pelo Recorrente como subvenção econômica para subsidiar setores menos favorecidos se inserem no conceito de receita previsto no ordenamento jurídico (art. 5º da Lei nº 10.604/2002).

Verifica-se que a decisão da DRJ quanto à inclusão da subvenção na base de cálculo das contribuições se ampara em dispositivos legais e na jurisprudência do STJ, diferentemente da tese defendida pelo Recorrente baseada numa construção teórica em relação à qual não se identifica a fonte legal, jurisprudencial ou mesmo doutrinária.

As decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) referenciadas e reproduzidas em parte pelo Recorrente em sua peça recursal se referem, conforme já dito neste voto, à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições **cumulativas** promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

Trata-se de matéria estranha aos presentes autos, pois, mesmo que se considere que aqui também se esteja a tratar das contribuições sociais (PIS/Cofins), a presente abordagem se refere às contribuições **não cumulativas**, instituídas pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 após a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 1998, que passou a prever como hipótese de incidência das contribuições as demais receitas auferidas pelo sujeito passivo, não abarcadas pelo conceito de faturamento.

A inconstitucionalidade do dispositivo da Lei nº 9.718/1998 acima apontada decorreu exatamente da inclusão pela lei de outras receitas no conceito de faturamento para fins de tributação das contribuições mas anteriormente à EC nº 20, situação essa flagrantemente distinta da presente.

Quanto ao RE 606.107 e as decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), todos relativos ao crédito presumido do ICMS, citados pelo Recorrente para defender sua tese de que receita é somente o ingresso que se integra ao patrimônio da pessoa jurídica, verifica-se que as decisões das Cortes Superiores, ao invés de ajudar na argumentação do Recorrente, em verdade, a desfavorecem, pois, conforme se pode verificar dos excertos reproduzidos no recurso às fls. 1.920 a 1.921, o STF firmou as seguintes balizas:

a) “o conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”;

b) “[ainda] que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação”;

c) “receita bruta **pode** ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” (g.n.).

Considerando tais definições, conclui-se que cai por terra o argumento do Recorrente de que a alteração do manual da Aneel vincularia a Administração tributária, pois, conforme acima reproduzido, o STF definiu que a contabilidade e os conceitos contábeis, ainda que passíveis de utilização subsidiária, não subordinam a tributação, tendo as leis instituidoras das contribuições não cumulativas, amparadas em autorização constitucional, previsto expressamente que a tributação independia da denominação ou classificação contábil.

Quanto às decisões do STJ afirmando que o incentivo fiscal estadual do crédito presumido de IPI não assume a natureza de receita ou faturamento, por se tratar de recuperação de custo, tal assertiva deve ser interpretado no contexto do Sistema Tributário Nacional instituído pela Constituição Federal. O ICMS incide sobre operações de circulação de mercadorias e serviços e não sobre receita bruta ou faturamento, tendo, além de origem federativa própria, concepção ontológica diversa da tributação das contribuições sociais, esta tratada de forma apartada dos demais tributos no título constitucional “Da Ordem Social”.

A recuperação de custo nesse contexto se refere ao reembolso promovido pelo Estado-membro em relação a operações comerciais incentivadas e não pela União em relação à tributação sobre a receita bruta, situação essa que transcende um mero ressarcimento financeiro realizado por outro ente da Federação, além de ter um disciplinamento normativo totalmente diferente.

No que tange à construção teórica do Recorrente de que receita é somente aquilo que se integra definitivamente no patrimônio da pessoa jurídica (como se isso fosse possível; se nem mesmo a vida é definitiva), o STF tratou essa hipótese, conforme item “c” acima, como

possibilidade (se bem que de maneira diferente da alegada pelo Recorrente) e não como um requisito necessário para se incluírem outras receitas na base de cálculo das contribuições.

Quanto aos pareceres de tributaristas renomados e respeitados carreados aos autos pelo Recorrente, inobstante sua importante contribuição na compreensão de matéria tão complexa, eles serviram a este voto somente como subsídio, pois, conforme já dito à exaustão, eles, assim como os manuais da Aneel, não têm autorização legal, e muito menos constitucional, para condicionar a tributação, esta decorrente das normas constitucionais de definição das competências tributárias e das leis instituidoras dos tributos autorizados constitucionalmente.

II.3. A nova base de cálculo das contribuições. Lei nº 12.973/2014.

Apesar de ter feito referência ao longo de toda a sua peça recursal à alegada não observação pela Fiscalização das alterações da base de cálculo das contribuições promovidas pela Lei nº 12.973/2014, o Recorrente repisa tal matéria como último ponto do recurso voluntário, reafirmando seus argumentos.

Contudo, referida matéria já foi objeto de análise exaustiva neste voto, de modo que peço vênia para remeter ao que restou decidido e registrado no item I deste voto, bem como nos subitens II.1.2, II.1.4 e II.2.

II.4. Conclusão.

Diante de tudo acima exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis