



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

Processo nº 13227.720066/2007-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-00.578 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente CASSOL CENTRAIS ELÉTRICAS LTDA
Recorrida 1ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM BELÉM - PA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 31/03/2003, 01/04/2003 a 30/06/2003, 01/07/2003 a 30/09/2003, 01/10/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/03/2004, 01/04/2004 a 30/06/2004, 01/07/2004 a 30/09/2004, 01/10/2004 a 31/12/2004

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Os preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) e no Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972) sobrepõem-se às recomendações insertas na Portaria que criou o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que se consubstancia mero instrumento de controle administrativo, de sorte que eventuais alterações nele inseridas, ou até mesmo a inexistência deste instrumento, não caracterizam vícios insanáveis.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 31/03/2003, 01/04/2003 a 30/06/2003, 01/07/2003 a 30/09/2003, 01/10/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/03/2004, 01/04/2004 a 30/06/2004, 01/07/2004 a 30/09/2004, 01/10/2004 a 31/12/2004

RECEITA ADVINDA DA CONTA DE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS FÓSSEIS (CCC) ADMINISTRADA PELA ELETROBRÁS.

Os recursos rateados pela Eletrobrás para todas as empresas concessionárias ou autorizadas de energia elétrica, anteriormente tomados do consumidor final pelas distribuidoras e carreados para a Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis administrada por aquela sociedade de economia mista,

deve ser adicionada à base de cálculo do IRPJ da contribuinte optante pelo lucro presumido, porquanto classificada como demais receitas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 31/03/2003, 01/04/2003 a 30/06/2003, 01/07/2003 a 30/09/2003, 01/10/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/03/2004, 01/04/2004 a 30/06/2004, 01/07/2004 a 30/09/2004, 01/10/2004 a 31/12/2004

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Subsistindo o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, igual sorte colhe o lançamento que tenha sido formalizado em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eric Moraes de Castro e Silva e Hugo Correia Sotero. O Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva acompanhou o relator pelas conclusões.

documento assinado digitalmente

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente.

documento assinado digitalmente

JOSÉ SÉRGIO GOMES - Relator.

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Hugo Correia Sotero, José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva, Mário Sérgio Fernandes Barroso e Marcos Shigueo Takata.

Relatório

Em foco recurso voluntário visando a reforma da decisão da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Belém-PA que julgou procedente os lançamentos efetuados em 02/12/2007 pela Delegacia da Receita Federal em Ji-Paraná/RO com vistas a exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC).

A ação fiscal consistiu na tributação dos valores constantes na conta contábil denominada “*Receitas com Reembolso de CC*” do período compreendido entre o quarto

trimestre civil de 2002 ao quarto trimestre civil de 2004 sobre os quais a contribuinte, optante pelo regime do Lucro Presumido, utilizou o percentual de presunção de lucro de 8% (oito por cento) afeto à venda de bens, quando, no entendimento fiscal, em virtude de se tratar de um benefício (receita não operacional), e como tal enquadrado no conceito de *demais receitas* a que alude o artigo 521 o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, devem ser integralmente adicionados à base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Impugnando os lançamentos a contribuinte alegou preliminar de nulidade do auto de infração por vício formal caracterizado pela falta de prorrogação e ciência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), o que ofende os princípios da legalidade e da moralidade administrativa.

Quanto ao mérito deduziu que laborou em equívoco ao contabilizar os valores reembolsados pela Eletrobrás em conta de resultados não operacionais e ofertá-los à tributação ao percentual de presunção de lucro de oito por cento, de tal sorte que o tributo pago deverá ser objeto de pedido de restituição.

Ponderou que ditos valores se revestem de subsídios recebidos do Governo Federal sob a denominação de *Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis – CCC*, não representando ingresso de receitas, e assim deveriam ter sido contabilizados como Reservas de Capital em face de caracterizarem subvenções para investimento, consoante se depreende do artigo 3º e seu § 1º da Resolução ANEEL nº 784, de 24 de dezembro de 2002. Em suma: o recebimento mensal da Conta de Consumo de Combustível-CCC nada mais seria do que a devolução de 75% (setenta e cinco por cento) do capital investido no empreendimento.

Argüiu que produz energia e a vende à Centrais Elétricas de Rondônia S/A que, quando do pagamento, retém na fonte o IRPJ, CSLL, COFINS e PIS na forma determinada pelos artigos 34 a 36 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, enquanto a Eletrobrás, contrariamente, nada retém quando do reembolso que lhe faz por conta da Conta de Consumo de Combustível-CCC o que faz cristalino tratar-se de devolução de setenta e cinco por cento do capital investido e assim fora do campo de incidência da tributação.

Dissertou que o artigo 443 do RIR/99 determina a não inclusão das subvenções para investimento na base de cálculo do imposto e citou os Pareceres Normativos CST nº 142/73 e CST nº 112/78 como balizadores na correta interpretação conceitual daquelas.

Argumentou que mesmo superadas todas as questões suscitadas o lançamento seria improcedente por equivocado enquadramento legal e inexistência de motivação, patenteando erro de direito, conduzindo-o para a nulidade insanável.

Por fim, ventilou a hipótese de decadência.

A douta 1ª Turma de Julgamento admitiu a impugnação e entendeu procedentes os lançamentos, assim ementando o Acórdão nº 01-11.925, tomado por unanimidade de votos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

MPF. FALHAS PROCEDIMENTAIS. VÍCIO FORMAL. INOCORRÊNCIA.

A falta da ciência das prorrogações automáticas quando do primeiro ato de ofício da autoridade fiscal junto ao sujeito passivo não tem o poder de invalidar o procedimento de fiscalização.

IRPJ. DECADÊNCIA.

Na ausência de dolo, fraude ou simulação, o Imposto de Renda, tributo sujeito ao lançamento por homologação, tem como termo inicial de contagem do prazo decadencial a data de ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, § 40 do CTN.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FORMA DE CONTABILIZAÇÃO. RESULTADO OPERACIONAL.

A subvenção para custeio é uma contribuição pecuniária destinada a auxílio em favor de uma pessoa ou de uma instituição, para que se mantenha ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto, ou seja, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor, devendo ser contabilizada como sendo integrante do resultado operacional.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Quando há harmonia entre as provas e irregularidades que ampararam os lançamentos do IRPJ e da CSLL, o que foi decidido em relação àquele é aproveitado no lançamento desta.”

Cientificada em 09/10/2008, fl. 463, a contribuinte apresentou em 06 do mês seguinte o recurso de fls. 468/492 no qual requer o decreto de nulidade dos autos de infração em vista da ocorrência de cerceamento do direito de defesa caracterizado pelos seguintes fatos: *a)* o MPF original não ter indicado que a CSLL seria fiscalizada; *b)* não lhe ter sido informadas as diversas prorrogações no prazo deste instrumento; *c)* ter sido ultrapassado o prazo de sessenta dias sem a realização de nenhum ato de ofício, sem informação da continuidade da ação fiscal; *d)* a auditoria ter sido realizada fora de seu domicílio fiscal; *e)* terem sido utilizados os livros fiscais do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes (ICMS), tributo de competência de outra esfera de governo; *f)* os auditores agirem sem a isenção e a imparcialidade necessárias ao lançamento tributário; *g)* ter constado no Termo de Encerramento que as verificações fiscais foram efetuadas “por amostragem” quando, na verdade, todos os seus documentos contábeis foram analisados e *h)* existirem incorreções na base de cálculo da CSLL do ano de 2004 pois a planilha de fl. 327 indica recebimentos nos meses de janeiro a maio daquele ano em monta de R\$ 3.494.765,17 enquanto a planilha de fl. 328, repetindo os dados do ano de 2003, expõe a quantia de R\$ 7.988.929,86

Quanto ao mérito reprisa suas razões originárias quanto ao entendimento de que os recursos recebidos têm caráter de subvenção para investimentos e assim fora do campo da tributação, consoante artigo 443 do RIR/99.

Acresce que ditos recursos também possuem a conotação de recuperação de custos o que implica a necessidade de serem adicionados à base de cálculo quando a tributação

for pelo lucro real, porém, em se tratando de lucro presumido, como é o caso, só devem integrar a base de cálculo se em período anterior, sob o regime do lucro real, tenha se dado a dedução, ou então se referirem a período em que o regime de tributação aplicado foi do lucro presumido ou arbitrado, observando, por fim, que sempre foi tributada pelo lucro presumido, de sorte que os recursos, uma vez mais, não podem ser não tributados.

Posteriormente, fora encartada a petição de fls. 495 e seguintes, qualificada pela Recorrente como “razões aditivas”, na qual requer se enriqueça a tese de existência de erro no critério jurídico do lançamento em vista das autoridades fiscais lançadora e julgadora de primeira instância pretenderem a tributação de valores como se fossem subvenções para custeio quando em verdade caracterizam subvenções para investimento e, como tais, isentos. Ainda, sustenta a necessidade de separação dos valores recebidos por termelétrica que consome combustíveis fósseis e os recebidos a título de subrogação no direito da CCC outorgada em favor de pequena central hidrelétrica (que não os consomem) ante a caracterização de subvenção para custeio na primeira e para investimento na segunda, inclusive referendada em dispositivos da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) que recomendam diferentemente os registros contábeis duma e de outra.

O julgamento do recurso fora pautado originariamente para o dia 20 de outubro passado, porém, este Colégio decidiu pela suspensão ante o incidente da não distribuição das razões aditivas ao relator.

É o relatório, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro José Sérgio Gomes, Relator

Observo a legitimidade processual e o aviamento do recurso no trintídio legal. Assim sendo, dele tomo conhecimento.

Não vejo como prosperar os aventados vícios do ato administrativo do lançamento.

Relativamente às apontadas falhas quanto ao alcance, ciência e prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), tenho que o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que cuida do processo administrativo fiscal, possui *status* de Lei, uma vez que derivado da delegação atribuída pelo artigo 2º do Decreto-lei nº 822, de 05 de setembro de 1969, a ver:

“DECRETO-LEI N.º 822/1969:

Os Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar, usando das atribuições que lhe confere o art. 1.º do Ato Institucional n.º 12, de 31 de agosto de 1969, combinado com o § 1.º do art. 2.º do Ato Institucional n.º 5, de 13 de dezembro de 1968, decretam:

[...]

Art. 2.º. O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta.

Art. 3.º. Ficará revogada, a partir da publicação do Ato do Poder Executivo que regular o assunto, a legislação referente à matéria mencionada no art. 2.º deste Decreto-lei.”

Assim, qualquer alteração desse diploma requer norma de idêntica hierarquia, a tanto não servindo nem mesmo outro Decreto. Neste sentido, a cristalina jurisprudência:

“PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO - ART. 37, § 3º DO DECRETO 70.235/72 - IMPOSSIBILIDADE DE SUPRESSÃO DO RECURSO ADMINISTRATIVO PELO DECRETO 75.445/75 - INTERPOSIÇÃO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 8.541/92.

1 - O Pedido de Reconsideração de decisões dos Conselhos de Contribuintes foi autorizado, inicialmente, pelo art. 37 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, editado por força do art. 2º do Decreto-lei 822/69.

2 - O entendimento consolidado nos Tribunais pátrios pacificou-se no sentido de que a supressão do pedido de reconsideração pelo Decreto 75.445/75 operou-se de forma ilegal, na medida em que o Decreto 70.235/72, fruto de delegação legislativa (DL 822/69), não poderia ser suprimido por legislação de hierarquia inferior, de natureza meramente regulamentar. Destarte, somente com a vigência da Lei 8.541/92 referido recurso deixou de ser admitido.

3 -”

TRF 1ª Região, AC 1997.34.00.030843-3/DF; 7ª turma j. 30/06/2009”

De plano, portanto, a impossibilidade das disposições da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, a qual criou o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), e/ou outras que lhe sucederam, disporem contrariamente ao estatuído na norma processual em questão.

Nesse contexto, tenho que eventuais alterações, lacunas, omissões ou prorrogações do mandado de procedimento fiscal, ou até mesmo a inexistência deste instrumento, não caracterizam vícios insanáveis, uma vez que voltado a questões da administração tributária, notadamente como meio de controle e acompanhamento das ações fiscais, sem o condão, portanto, de constituir elemento indispensável à validade do ato administrativo do lançamento, atividade vinculada e obrigatória por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), cujos pressupostos para surtir os efeitos a que se destina têm sede, apenas, no Decreto nº 70.235, de 1972, a ver pelo seu artigo 1º que reza:

“Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.”

Por sua vez, consta que a contribuinte foi cientificada do procedimento fiscal através do Termo de Início de Fiscalização de fl. 116, entregue-lhe em data de 27/12/2006, fl. 117, com o que lhe foi exigida a apresentação dos atos constitutivos, livros de escrituração mercantil e fiscal e também extratos bancários da movimentação financeira em instituições no Brasil e no exterior. Aqui, portanto, a regularidade do procedimento, pois obediente ao artigo 7º do diploma legal em foco:

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(.....)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

(.....)”

Ao longo do procedimento fiscalizatório houve, ainda, os Termos de Prorrogação de Prazo, Ciência e Continuação do Procedimento Fiscal, Retenção de Documentos, Intimação Fiscal, Constatação e Verificação Fiscal e Devolução de Documentos encartados às fls. 119, 121, 199, 202, 206/207, 210, 211/212, 227/228, 233/234, 320/329 e 355, enquanto o término da fiscalização operou-se com o Termo de Encerramento de fls. 352/353, todos devidamente encaminhados e/ou entregues à contribuinte, consoante comprovantes próprios.

Eventuais nulidades, portanto, apenas se incorridas as hipóteses expressamente previstas no artigo 59 da norma processual, admitindo-se, ainda, a nulidade por utilização de instrumento diverso daqueles previstos no artigo 9º, que versam:

“Art. 9.º A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

.....

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Observe, por sua vez, que o Termo de Início de Fiscalização de fl. 116 exteriorizou ao contribuinte que a Fiscalização dizia respeito ao imposto de renda de pessoa

jurídica e reflexos, de forma que não há espaço para a interpretação de que a CSLL não estaria abrigada no procedimento.

Ademais, existe relação de causa e efeito que vincula o denominado tributo reflexo ao IRPJ, assim compreendida a existência de fatos do mundo real, e jurídico, que são, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos, independentes entre si. Noutras palavras: a exigibilidade de um tributo não é decorrência da exigibilidade de outro tributo, mas da ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de ambos.

Quanto ao fato do ultrapasse do prazo de sessenta dias entre a prática de atos procedimentais, se ocorrente, não induz a qualquer nulidade processual já que o requisito processual (Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 7º, § 2º) encontra-se no sentido da reaquisição da espontaneidade do contribuinte com o transcurso deste prazo, possibilitando-lhe, por conseguinte, o recolhimento do tributo no interregno dos atos sem a multa de ofício, isto é, o direito em adimplir os tributos suplementares, alvo da fiscalização, com a multa moratória.

Acerca da invocada necessidade de lavratura dos autos de infração no estabelecimento da empresa de ver que esta questão já foi exaustivamente debatida nesta Corte Administrativa, tanto que objeto da Súmula nº. 06, a ver:

“Súmula CARF nº 6

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.”

A questão da utilização de livros fiscais do ICMS não macula o lançamento de qualquer vício, pois não se fez exigência deste tributo e, no caso presente, os dados tomados para os lançamentos sequer foram colhidos destes livros, mas sim da escrita mercantil, notadamente as Demonstrações dos Resultados dos Exercícios (DREs).

Já as arguições de falta de isenção e imparcialidade dos Auditores, bem assim, a assertiva fiscal de que houve verificações por amostragem quando no entender da Recorrente teria havido exames de toda a escrituração, só posso concluir, à vista dos autos, que a primeira encontra-se adstrita à seara subjetiva, enquanto a segunda, a par de igualmente conter conotação subjetiva, não se revela suficiente para atribuir irregularidade ao ato administrativo que, como já dito linhas atrás, decorre do poder-dever inserto no artigo 142 do CTN, cuja prática, diante da interpretação de existência de irregularidades, é vinculada e obrigatória, independentemente da amplitude e meios técnicos dos exames efetuados.

Por fim, quanto às incorreções no *quantum* da base de cálculo da CSLL do ano de 2004 é de ver que a planilha de fl. 328 enuncia que nos meses de janeiro a dezembro de 2004 houve reembolsos referentes a consumo de combustíveis fósseis em monta de R\$ 7.988.929,86, enquanto na planilha de fl. 327, afeta ao IRPJ, indica-se cifra deste mesmo título ocorrente entre os meses de janeiro a maio daquele ano na ordem de R\$ 3.494.765,17, cabendo assim razão à Recorrente quando afirma que a origem do erro do Fisco encontra-se no fato dele ter repetido para o ano de 2004, no que toca à CSLL, os valores de janeiro a dezembro do ano de 2003.

Contudo, de bem ver que no auto de infração de fls. 341/351, em especial o demonstrativo de apuração de fl. 346, que a base de cálculo do ano de 2004 fora corretamente considerada, é dizer, não se levou em conta os valores equivocadamente integrantes das

planilhas identificadas no parágrafo anterior, mas sim as cifras afetas aos reais reembolsos havidos, ocorrentes somente nos meses de janeiro a maio de 2004.

Rejeito, pois, as preliminares.

Quanto ao mérito, inexistiu o invocado erro no critério jurídico do lançamento uma vez que este, ao contrário do asseverado pela Recorrente, não desvirtuou a natureza dos fatos pela transmutação de “subvenções para investimento” em “subvenções para custeio”. Na imputação do ilícito fiscal levado a cabo pela autoridade lançadora não há uma menção ou linha sequer neste sentido e sim, tão somente, que o “benefício” referente ao recebimento da conta CCC, à luz dos artigos 521 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, integra o rol das receitas que não comportam presunção de lucro.

Se remanescer concluso que sequer de receita se trata, mas sim de subvenção, e especificamente aquela destinada para investimentos e desde que cumpridos os requisitos, isto implicará no decreto de improcedência do lançamento por incidência de norma de isenção tributária, questão que supera o fundamento esposado pelo lançamento, mas não por suposto erro de critério.

Passo seguinte, impõe-se registrar que a apuração do lucro, base que serve ao cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, opera-se em regra geral pelo regime denominado lucro real, o qual tem por diretriz nuclear a existência de regular contabilidade mercantil e demonstrações financeiras donde se extrai o lucro contábil do período considerado. Desta feita, aparelhada com escrituração de livros fiscais, em especial o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, no qual são lançados os ajustes de direito, sejam adições ou exclusões assim determinadas ou permitidas pela lei fiscal, resulta naquela base tributável (Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1973, artigo 43).

As empresas, por sua livre opção, e desde que não enquadradas em situações especiais cuja apuração pelo regime do lucro real seja obrigatória, podem oferecer seus resultados à tributação pelo regime do lucro presumido, favorecendo-se assim com a dispensa de todos os rígidos, complexos e dispendiosos controles contábeis, obrigando-se, em contrapartida, a escriturar apenas o Livro Caixa em que fique registrada toda a movimentação financeira, inclusive bancária e o Livro Registro de Inventário indicando os estoques existentes no término do ano-calendário, como também, a manter os documentos relativos a esses lançamentos, além de reter o imposto na fonte sobre pagamentos e créditos efetuados e cumprirem obrigações acessórias (Lei nº 6.468, de 1º de novembro de 1977, artigo 1º e Parecer Normativo SRF/CST nº 552, de 1970).

Por este sistema de tributação simplificada o lucro é obtido pela somatória de duas parcelas distintas: *a)* dos valores obtidos mediante a aplicação de percentuais de presunção de lucro sobre a receita bruta da atividade de vendas e de serviços, assim compreendida como o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações de conta alheia, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos e *b)* dos valores afetos a demais receitas, isto é, recebidos e não inclusos no conceito de receita bruta da atividade de vendas e serviços.

Este litígio cinge-se na apuração da natureza jurídica da parcela afeta a **ingressos contabilizados a título de “Receitas com Reembolso de CC”**, sobre a qual a

contribuinte aplicou percentual de presunção de lucro de oito por cento ao pressuposto de se tratar de receita da atividade de produção e comercialização de energia elétrica e num segundo momento passou a esposar tese de que sequer tributável é o rendimento, enquanto o entendimento do Fisco, abrigado pela r. decisão recorrida, foi da impossibilidade de apuração de presunção e, assim, pela adição de todo o montante auferido (100% - cem por cento) à base tributável.

A primeira linha das razões recursais, exaustivamente dissertada na petição complementar, encontra-se no sentido de que a receita da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) caracteriza subvenção para investimentos e, como tal, fora do alcance da tributação.

Regra geral as subvenções têm natureza de receitas e são, de ordinário, tributáveis, tanto que foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda como “Outros Resultados Operacionais” na modalidade subvenção correntes para custeio ou operação (artigo 392 do RIR/99), ou como “Resultados não Operacionais” na modalidade subvenção para investimento de que fala o artigo 443 do RIR/99. As primeiras são sempre tributáveis, as segundas também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei, veja-se:

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

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei No 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei No 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei No 8.036, de 1990, art. 29).

.....
*“Art. 443. Não serão computadas na determinação do **lucro real** as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):*

*I - **registradas como reserva de capital** que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou*

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.” Negritos acrescidos

Assim, na determinação do lucro real a norma exclui, sob certas condições, as subvenções para investimento e as doações feitas pelo Poder Público.

Partilho da tese de que a classificação das subvenções, se de custeio ou investimento, só tem importância quando relacionada ao regime de tributação do lucro real, o qual, como cediço, resulta da contraposição de toda sorte de receitas com os custos e despesas incorridos na percepção daquelas e, notadamente, porque requisita a escrituração de todos os livros e demonstrações contábeis previstos na legislação mercantil e fiscal (contabilidade completa).

Aqui, contudo, houve a livre opção pelo regime do lucro presumido, descabendo cogitar a tomada de empréstimo de conceitos inerentes ao regime geral, muito menos as qualificadoras. Noutras palavras: subvenções para investimentos não são tributadas no regime do lucro real (desde que atendidas as condições impostas), enquanto no lucro presumido são adicionadas integralmente na base de cálculo.

Uma vez exercido o direito de escolha é de se pressupor que a contribuinte tenha sopesado as facilidades e ganhos propiciados por cada um dos regimes, quer na questão do desencargo das obrigações secundárias, mormente a estruturação contábil, seja na principal, a própria carga tributária.

Assim, mesmo que de subvenções para investimento se tratasse, não se pode perder de vista que a regra de tributação pelo lucro presumido é de exceção, como já se afirmou, implicando redução da base de cálculo, tanto que nem todas as empresas podem dela usufruir. Para as normas dessa índole existe prescrição específica no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo 111) obrigando a utilização da interpretação literal, ou seja, com observância dos limites impostos pela investigação sintática. Em função disso, não é possível estender a redução estabelecida por esses atos a regimes de tributação não compreendidos em seu texto, como o lucro presumido.

E não é só.

Ainda que a contribuinte estivesse sob o regime do lucro real, ou mesmo que se admita, como possam entender alguns, que a isenção tributária de aporte financeiro compreendido no conceito de subvenção para investimento independe do regime de tributação adotado pela pessoa jurídica, é de bem ver que, no presente caso, o numerário entregue pelo administrador da CCC (Eletrobrás) não caracteriza subvenção para investimento na medida em que sequer registrado em conta de reserva de capital, condição *sine qua non* trazida pelo inciso I do artigo 443 do RIR/99, já transcrito.

Com efeito, o legislador impôs a escrituração em conta de reserva de capital para que a única destinação desse numerário fosse a absorção de prejuízos ou a destinação ao próprio capital social, cerrando de todo, assim, as possibilidades de incorporação no capital de giro e conseqüente distribuição.

A contribuinte assim não procedeu, ao contrário, lançou os aportes financeiros diretamente à conta de resultado (receitas não operacionais), consoante Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE) de 31/12/2002, 31/12/2003 e 31/12/2004 (fls. 291, 301 e 313), do que resultou a geração de lucros nesses exercícios, igualmente indicados nessas demonstrações.

E referidos lucros vieram a ser distribuídos aos sócios, consoante respectivas declarações de informações econômico-fiscais (DIPJs) de fls. 38/39, 74/75 e 112/113, nada obstante a parcial capitalização de fl. 192.

Enfim, no período objeto das autuação, qual seja, do quarto trimestre civil de 2002 ao quarto trimestre civil de 2004, a contribuinte auferiu lucros na ordem de R\$ 19.967.042,72 e os distribuiu, inclusive em monta maior, na importância de R\$ 22.036.395,45, situação que não se desnatura com o aumento do capital social feito em data de 23 de junho de 2004, já que os R\$ 5.900.461,00 utilizados para dita capitalização tem origem na conta de lucros acumulados do período de 1995 e seguintes.

Portanto, ainda que a ciência contábil, em tese, dispusesse ou disponha de meios de retificação dos registros contábeis para fins de reversão das cifras, para dizer que aquilo que era receita agora é capital reservado, remanesceria intransponível o fato de que ditos aportes foram distribuídos sob o vestuário de lucro, ferindo de morte a pretensão isentiva.

Não se perca de vista, por fim, que os lucros contábeis apontados nas DREs, embora constituam ponto de partida da base de cálculo do IRPJ e CSLL devidos pelo regime do lucro real, não serviram a estes tributos em vista da opção pelo regime diferenciado do lucro presumido.

A segunda frente da defesa, a propósito não apresentada à autoridade julgadora de primeira instância, inaugura discussão de que a dito *reembolso* possui natureza de custos recuperados, de sorte a atrair a excludente inserta no § 3º do artigo 521 do RIR/99.

Referido preceptivo possui a seguinte dicção:

“Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 3º Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

.....”.

A Recorrente assevera que sempre optou pelo regime simplificado do lucro presumido, daí seu entendimento que os custos ou despesas recuperados não devem ser ofertados à tributação.

Evidentemente que só se recupera um custo ou uma despesa que detinha, originariamente, esta qualidade. A aferição dessa premissa realiza-se, no plano contábil, mediante comprovação do lançamento a tanto destinado, sem prejuízo, no plano tributário, da

observância do limite legal: só poderão reduzir a base de cálculo (lucro) os custos e despesas usuais, normais e necessárias no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Em suma: um custo ou despesa regularmente contabilizado como tal, seguido de posterior registro contábil de inversão.

Dessa forma, a tese recursal assumiria feição de plausibilidade se a contribuinte apresentasse efetiva comprovação de que, para a percepção dos recursos junto a Eletrobrás, pagou ou incorreu em custos/despesas intrinsecamente relacionados.

Ademais, a própria Recorrente admite que sequer adquire combustíveis fósseis (carvão e derivados de petróleo) para a produção de energia elétrica (geração termelétrica) e que recebe o reembolso em forma de benefício pela geração de energia limpa e como prêmio pelos danos que deixa de causar à natureza. Onde, então, a despesa?

Tendo em vista o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que determina que a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das pessoas jurídicas – CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, as conclusões acima são válidas também para esta.

Com tais razões VOTO pela rejeição das preliminares de nulidade dos autos de infração e, no mérito, pelo improvimento do recurso.

documento assinado digitalmente
José Sérgio Gomes