



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

Processo n° 13227.720192/2008-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.102 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente HIDROSSOL HIDROELETRICA CASSOL LTDA
Recorrida 1ª Turma da DRJ/BEL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2005, 2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal.

MPF. PRORROGAÇÃO. NÃO ENTREGA AO CONTRIBUINTE DO DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO. EFEITO - A prorrogação de procedimento fiscal regularmente cientificado ao contribuinte dá-se mediante registro eletrônico disponível na internet, e não pela ciência ao fiscalizado.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - São válidos os lançamentos de contribuições decorrentes de autuação de IRPJ, cujo MPF foi aberto tão-somente para este tributo.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. LOCAL DA LAVRATURA. SÚMULA CARF N° 6: É legítima a lavratura do auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. SUBROGAÇÃO NO DIREITO DA CONTA DE COMBUSTÍVEIS FÓSSEIS.

Os valores relativos a subrogação nos direitos dos benefícios do rateio da CCC dos Sistemas Isolados, previstas no § 4º do art. 11 da Lei 9.648, destinam-se à subsidiar a implantação de empreendimentos e projetos para a

geração, transmissão e/ou distribuição de energia elétrica em sistemas elétricos isolados, tratando-se, pois, de subvenção de investimento.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. NÃO VINCULAÇÃO DOS RECURSOS PARA CARACTERIZAÇÃO.

A caracterização de subvenção para investimento não depende da vinculação da aplicação dos recursos recebidos em empreendimentos. Para fins da subvenção, vinculação é relacional ao propósito da subvenção. Se a intenção ou propósito de quem transfere os recursos (ou tem o custo econômico) é de subvencionar investimento, está-se diante de transferência de capital, e, pois, de subvenção para investimento, registrável como reservas de capital, e não como receita. Se um incentivo fiscal é concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, o custo desse incentivo representa subvenção para investimento.

DEMAIS TRIBUTOS. Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, por terem suporte fático comum.

Recurso Voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos **DAR** provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata-se de auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006, em razão da suposta omissão de receitas decorrentes da Conta de Consumo de Combustível Fósseis, que não foram acrescidas à base de cálculo do lucro presumido.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 91/101), a contribuinte utilizou a conta Subvenções para Investimentos para apropriar os valores recebidos da Eletrobrás a título de "Subrogações de rateio da Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis - CCC".

Conforme a legislação que criou a referida Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis (CCC), mais precisamente o inciso III do artigo 13 da Lei n.º. 5.899/73 e posteriormente os artigos 1º e 10 da Lei n.º. 8.631/93, a Fiscalização verificou que a Conta CCC surgiu com a finalidade de ratear o custo de consumo de combustíveis.

Os valores foram reembolsados, de forma mensal pela Eletrobrás para o custeio das despesas com a aquisição de combustíveis. O benefício em questão não tinha por escopo a implantação ou expansão do empreendimento, mas a sua manutenção.

Assim, concluiu a autoridade autuante que, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112/78, o correto seria classificar os valores recebidos da Eletrobrás como subvenção para custeio e não para investimento como fez o contribuinte. Tais valores, dessa feita, deveriam ser tributados como "demais receitas", conforme art. 521 do RIR/99.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 145/173), na qual aduziu o cerceamento do seu direito de defesa, em razão de: **(i)** a fiscalização ter apresentado dois Termos de Início de fiscalização, confundindo a que deveriam informar; **(ii)** omitir, no processo fiscal todo o trabalho e todas verificações feitas desde a entrega do Termo de Início de Fiscalização em 26/12/2006; **(iii)** por não informar, no início do procedimento fiscal, que iriam fiscalizar, também, as Contribuições, além do IRPJ; **(iv)** por não informar sobre as prorrogações do MPF; **(v)** por passar mais de sessenta dias sem realizar nenhum ato; **(vi)** por realizar a auditoria fora do domicílio fiscal da contribuinte; **(v)** por agir sem a imparcialidade necessária ao lançamento tributário; **(vi)** por fazer constar no Termo de Encerramento que realizaram verificações "por amostragem" quando, na verdade, verificaram todos os seus documentos de suporte contábil.

Além disso, a contribuinte alega que os valores recebidos, seja a título de subvenção para investimentos, seja a título de recuperação de custos, não encontram amparo na legislação tributária para que possam ser oferecidos à tributação, por força do que dispõe o § 3º do artigo 521 do RIR/99.

Noutra palavras, defendem que, como a contribuinte sempre foi tributada pelo Lucro Presumido, e os recursos, por via de consequência, foram recebidos dentro desse regime, entende estarem presentes os requisitos para a não tributação dos reembolsos da CCC, por constituírem-se em recuperação de custos e não em nova receita.

Da mesma forma, afirmam que tais valores não poderiam ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que não estão abarcados no conceito de faturamento definido pelo STF no julgamento dos REs 357.950/RS e 346.084/PR, quando declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n.º. 9.718/98.

A decisão da 1ª Turma da DRJ/BEL entendeu por bem manter integralmente os créditos tributários lançados, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE FISCALIZATORIA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa antes de iniciado o prazo para a impugnação do lançamento, haja vista que, no decurso da ação fiscal, inexistiu litígio ou contraditório, por força do artigo 14 do Decreto IV 70.235/1972.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Irresignada, a contribuinte apresenta recurso voluntário (fl. 269/308) em que, no mérito, reitera a argumentação de que as operações foram tributadas indevidamente, porque têm natureza de “subvenções para investimento”, e não natureza de “subvenções para custeio”.

A Fazenda Nacional apresenta contra-razões ao recurso voluntário para defender que não merece nenhum respaldo a tese defendida pela contribuinte de que a subrogação da CCC teria a natureza de ressarcimento / indenização ou de simples recuperação de custos.

Referida entrega, configuraria uma clara subvenção de custeio e, como tal, deveria ser submetida à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, por se enquadrar no conceito de “demais receitas” previsto no art. 521 do RIR/99.

Argumenta ainda que mesmo considerando os repasses da subrogação da CCC como uma subvenção para investimento, tal fato, por si só, não tem o condão de afastar a tributação do IRPJ e da CSLL, pois, nos termos dos artigos 38, § 2º, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 6.404/76 e 443, I e II, do RIR/99, para que não sejam computadas na apuração do lucro, tais subvenções devem ser registradas contabilmente em conta de reserva de capital, que poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída, o que, efetivamente, não ocorreu no caso dos autos.

A Recorrente apresentou, ainda, petição com razões aditivas ao recurso voluntário, requerendo fosse conhecida, em obediência ao princípio da verdade material.

Na petição alega, primeiramente, erro no critério jurídico do lançamento, uma vez que a fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância, cientes de que os procedimentos e o benefício da Recorrente eram amparados pelas Resoluções nº. 85/2005 e 146/2005, fundamentados no § 4º do art. 11 da Lei 9.648/98, invoca as disposições do “inciso III do artigo 13 da Lei nº 5.899/73” e dos “artigos 1º e 10 da Lei nº 8.631/93,” para concluir que os valores reembolsados, de forma mensal pela Eletrobrás se tratam de subvenção de investimento para manutenção despesas com a aquisição de combustíveis.

Segundo, a Recorrente evidencia a diferença entre a natureza dos dois tipos de subrogações nos direitos da CCC, afirmando que as subrogações **(i)** outorgadas com base no art. 13, III, da Lei 5.899/73, são feitas em favor de termoelétricas que **consomem** combustíveis fósseis, configuram-se como “subvenções para custeio” e **(ii)** as outorgadas com base no § 4º do art. 11 da Lei 9.648/98, em favor de hidroelétricas (e outros tipos de usinas geradoras) que **não consomem** combustíveis fósseis, configuram-se como “subvenções para investimento”.

Terceiro, a Recorrente discorre sobre as disposições da Resolução nº. 146/2005, editada pela Aneel, conforme competência atribuída pelo § 4º do art. 11 da Lei 9.648, as quais demonstrariam que, no entendimento oficial do governo, os recursos oriundos das subrogações previstas no § 4º do art. 11 da Lei 9.648/98 destinam-se a subsidiar implantação de empreendimentos, e não custos operacionais de empreendimentos.

A Recorrente ainda discorre para esclarecer que, no presente caso, a Aneel, no papel de “subvencionador governamental”, teve intenção específica de destinar os recursos da CCC, a que se refere o § 4º do art. 11 da Lei 9.648/98, para estimular a implantação do empreendimento “denominado PCH Rio Branco, localizado no rio Branco, Município de Alta Floresta D’Oeste, Estado de Rondônia”, construído pela Recorrente ante a expectativa do reembolso de 75% dos recursos aplicados no “investimento aprovado”, sob a condição de terem sido aplicados no “investimento”, e não sob condição de virem a ser gastos no consumo de combustíveis fósseis, em consonância com as normas da Resolução nº. 146/2005.

Acrescenta que o fato de a entidade beneficiária receber os reembolsos do seu investimento somente depois da conclusão do empreendimento (depois que entrou em operação), como é o caso dos autos, não descaracteriza a natureza da “subvenção”.

Finalmente, a Recorrente esgota o tema, afirmando que o Acórdão recorrido carece de fundamentação e não examina os fatos ocorridos em confronto com as Resoluções da Aneel que regulam a matéria.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

Das preliminares

No que tange à preliminar de cerceamento do direito de defesa da Recorrente não merece reforma a decisão recorrida.

Como bem expõe o julgador de primeira instância, compulsando os autos está claro que foram procedidas duas ações fiscais, a primeira referente aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, autorizada pelo MPF nº 02.5.02.00-2006- 00189, em que foi analisada a movimentação financeira da Recorrente, conforme Relatório da Ação Fiscal anexado pela própria Recorrente em sua defesa (fls. 220/223), e a segunda, autorizada pelo MPF nº 02.5.00-2008-00037-0 (fls. 22, 225), para auditoria do IRPJ E REFLEXOS nos anos-calendário de 2005 e 2006, em que foram analisados as "Subvenções para Investimentos", originando o presente processo.

Assim, estão claramente definidos os objetos e o período fiscalizado por ambos os MPF's, ao contrário do que pretende aduzir a Recorrente.

Também não procedem as alegações sobre confusões supostamente causadas pela lavratura de dois termos de início de fiscalização, já que o procedimento adotado está correto.

Não merece guarida os argumentos infundados e não comprovados pela Recorrente no sentido de que a fiscalização, não havendo encontrado irregularidades na apuração dos tributos pela empresa e voltando a fiscalizar em períodos seguintes, estaria agindo de forma imparcial, motivada pelo fato de haver em seu quadro societário pessoa politicamente exposta.

É senão mais infundado o direito pleiteado pela Recorrente no sentido de que, uma vez tendo sido fiscalizada quanto a determinados períodos, não mais ser fiscalizada, mesmo que relativamente a outros anos-calendário.

Note-se que as fiscalizações à Recorrente ocorreram com total obediência aos parâmetros delimitados nos respectivos MPF's, e, mais relevante, diziam respeito a anos-calendário distintos, não havendo que se cogitar de perseguições ou violações ao princípio da impessoalidade.

Nessa linha de raciocínio, vale lembrar que o presente processo origina-se do MPF nº 02.5.00-2008-00037-0, razão pela qual não é necessário que constem nestes autos informações ou cópias de outros procedimentos fiscais, tais como o MPF nº 02.5.02.00-2006-00189, seu respectivo Termo de Início de Fiscalização ou dos Termos de Intimação e respostas a ele relacionados.

Além disso, improcede a alegação de que a Recorrente não fora intimada da fiscalização sobre CSLL, PIS e COFINS, bem assim como da prorrogação dos MPF's.

A fiscalização efetivamente teve como objeto a apuração do IRPJ. No entanto, sobre as supostas omissões na apuração de IRPJ decorreram a falta de recolhimento de CSLL, PIS e COFINS.

É exatamente por isso que o MPF indicou como objeto a fiscalização relacionada à apuração de "IRPJ E REFLEXOS".

Destarte, a Recorrente foi devidamente cientificada do MPF-F n.º 02.5.00-2008-00037-0 (fl.22) que determinou a execução da ação fiscal, ocasião em que foi cientificada do código que lhe possibilitava o acesso via internet a todas as informações relacionadas com o aludido mandado.

Em que pesem as alegações da contribuinte, a prorrogação do MPF se faz pela autoridade outorgante por intermédio de registro eletrônico efetuado por essa mesma autoridade outorgante, informação que fica à disposição do fiscalizado.

Nesse contexto, a prorrogação do prazo de validade do MPF, devidamente registrada no site da RFB na Internet é considerada apta a cientificar o contribuinte.

Não é demais ressaltar que os entendimentos acima reproduzidos encontram-se pacificados no âmbito deste Conselho, conforme ementas abaixo aduzidas:

(...). MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - São válidos os lançamentos de contribuições decorrentes de autuação de IRPJ, cujo MPF foi aberto tão-somente para este tributo. São válidos os lançamentos decorrentes de procedimento fiscal, ainda que não tenha sido dada ciência pessoal ao sujeito passivo das prorrogações do MPF relativo a este. (CARF, Acórdão 9101-00.189, CSRF - 1a. Turma da 1a. Câmara, DOU em 16/06/2009)

MPF. PRORROGAÇÃO. NÃO ENTREGA AO CONTRIBUINTE DO DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO. EFEITO - A prorrogação de procedimento fiscal regularmente cientificado ao contribuinte dá-se mediante registro eletrônico disponível na internet, a teor do art. 13, § 1º, da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, e não pela ciência ao fiscalizado. A falta de fornecimento do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não é causa de nulidade do lançamento. (CARF, Acórdão 404-00.990, CSRF - 4ª Turma, DOU em 04/08/08).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NORMAS PROCEDIMENTAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO

FISCAL - INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. EMISSÃO COM FALHAS. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. São válidos os lançamentos precedidos de MPF ainda que a prorrogação não seja imediatamente após o vencimento do documento anterior, resultando lapso temporal não coberto por mandado. Com emissão do primeiro documento, o contribuinte tomou ciência do motivo e demais características do procedimento fiscal, não se vislumbrando prejuízo à defesa. (CARF, Acórdão 9202-00.661, CSRF - 2a. Turma da 2a. Câmara, DOU em 12/04/2010)

De toda sorte, tenha-se em mente que o MPF não constitui ato essencial ao procedimento fiscal e, conseqüentemente, ao lançamento fiscal, por representar, tão somente, instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais.

A função do MPF é a de delimitar, para fins de organização interna, o sujeito passivo e os tributos objeto do procedimento fiscalizatório, o período de apuração, os atos sob investigação e o prazo de duração do procedimento fiscal, não se consubstanciando em ato que atribua competência ao Auditor Fiscal para efetuar o lançamento. Pelo contrário, o lançamento tributário é obrigação da autoridade fiscal, ao detectar infração à legislação tributária, pois se trata de atividade administrativa vinculada, sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, do CTN.

Citem-se alguns julgados sobre o tema:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo ou a não prorrogação deste não invalida o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado. (...). (CARF, Acórdão 9202-00.637, CSRF - 2a. Turma da 2a. Câmara, DOU em 12/04/2010).

NORMAS PROCESSUAIS MPF. É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. Recurso especial negado (Acórdão CSRF/02-02.187)

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL
Ano: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003
NORMAS PROCESSUAIS MPF. É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. Recurso especial negado (CSRF/01-06.085, Sessão de 11.11.08);*

De outro giro, diga-se também que não há prejuízo na análise de documentos fiscais do contribuinte na repartição fiscal. O art. 10 do Decreto nº 70.235/72 determina, tão somente, que o auto de infração seja lavrado por servidor competente no “local de verificação da falta”.

No entanto, o “local da verificação da falta” não significa, como pretende a Recorrente, o local em que foi praticada a infração, mas, sim, o local onde esta foi constatada.

Nesse sentido, já foi editada, inclusive, a Súmula CARF nº 6, segundo a qual:

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

Com efeito, considerando a regularidade do lançamento efetuado em local diverso do estabelecimento da contribuinte, também deverá ser afastada a presente preliminar.

Ultrapassadas todas as preliminares de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa da Recorrente, passo a análise do mérito.

Do mérito

A Conta Consumo de Combustíveis Fósseis (CCC), em vigor desde 1993, arrecada recursos junto às concessionárias de energia elétrica do sistema interligado, para financiar o óleo diesel da geração termelétrica das áreas isoladas, não atendidas pelo serviço de eletrificação, concentrada na Região Norte do País.

Pela pertinência, transcrevo o histórico elaborado pela Fazenda Nacional sobre a legislação que envolve o tema:

A Lei ° 5.899/73, também chamada Lei de Itaipu, previu em seu art. 13, inciso, III, que os ônus e vantagens decorrentes do consumo dos combustíveis fósseis, para atender às necessidades dos sistemas interligados ou por imposição de interesse nacional, fossem rateados entre todas as empresas concessionárias daqueles sistemas, de acordo com critérios que a serem estabelecidos pelo Poder Executivo.

*Foi criada, então, por meio do Decreto nº 73.102/73, a Conta de Consumo de Combustíveis – CCC, com o fito de ratear entre as concessionárias os custos de eventual operação de usinas termoelétricas do Sistema Interligado Nacional (SIN). Em essência, pode-se dizer que sua finalidade era **subsidiar a produção de energia nas usinas termelétricas que usavam combustíveis fósseis.***

Com o advento da Lei 8.631/93, foi criada a CCC dos sistemas isolados (CCCISOL), por meio da qual se passou a cobrir também parte dos custos da aquisição de combustíveis usados em termelétricas situadas nos Sistemas Isolados (sistemas elétricos que não têm conexão elétrica com o SIN).

A CCC para os Sistemas Isolados tem, assim, “sua motivação e lógica voltadas a assegurar que os consumidores ali localizados não sejam demasiadamente onerados por não terem acesso à energia em condições semelhantes àquela disponível no Sistema Interligado Nacional, em face dos elevados custos de geração, notadamente os associados ao consumo de combustíveis fósseis”.

*Como destaca a Aneel na Nota Técnica 16/2006SCM, “Em uma situação inversa a dos sistemas interligados, o conjunto dos Sistemas Isolados tem sua geração de energia altamente dependente das unidades geradoras térmicas, operando unidades hidráulicas como complemento. **As tarifas resultantes destes Sistemas seriam bastante altas, inviáveis para os consumidores finais. Com a finalidade de subsidiar estes Sistemas foi formulada a Conta de Consumo de Combustíveis (CCC’s), que transfere estes recursos financeiros dos concessionários de todo o país para cobertura da diferença entre o custo de geração hidráulica e térmica”.***

No ano de 1998, foi promulgada a Lei nº 9.648, que limitou o benefício da CCC no SIN às termoelétricas que estavam em operação até 6 de fevereiro de 1998, ficando elas sujeitas a uma regra de transição, com extinção da CCCSIN em 2005. A CCCISOL foi mantida até 2022.

*Referida Lei também criou a figura da **subrogação da CCC, instrumento de incentivo à redução das termoelétricas dos sistemas isolados, por meio do qual Pequenas Centrais Hidroelétricas e fontes eólicas, solares, de biomassa ou gás natural recebem recursos da CCC, a fundo perdido.***

*Tal mecanismo de subrogação da CCC resultou da preocupação em conter a tendência de crescimento dos dispêndios de todos os consumidores do País em função do crescimento da demanda nos sistemas isolados. **Conforme sua proposta, seriam estimuladas, através da alocação de recursos da CCC a fundo perdido, novas ações que buscassem substituir a geração térmica existente por geração a partir de Pequenas Centrais Hidroelétricas, conceito posteriormente ampliado para induzir diversas outras formas de aumento da eficiência no uso dos recursos da conta.***

Eis o que determina o art. 11, § 4º, da Lei 9.648/98:

§ 4º Respeitado o prazo máximo fixado no § 3º, sub-rogar-se-á no direito de usufruir da sistemática ali referida, pelo prazo e forma a serem regulamentados pela Aneel, o titular de concessão ou autorização para: (Redação dada pela Lei nº 10.438, de 2002)

I – aproveitamento hidrelétrico de que trata o inciso I do art. 26 da Lei no 9.427, de 26 de dezembro de 1996, ou a geração de energia elétrica a partir de fontes eólica, solar, biomassa e gás natural, que venha a ser implantado em sistema elétrico isolado

e substitua a geração termelétrica que utilize derivado de petróleo ou desloque sua operação para atender ao incremento do mercado; (Incluído pela Lei nº 10.438, de 2002)

II – empreendimento que promova a redução do dispêndio atual ou futuro da conta de consumo de combustíveis dos sistemas elétricos isolados. (Incluído pela Lei nº 10.438, de 2002)

III – aproveitamento hidrelétrico com potência maior que 30 (trinta) MW, concessão já outorgada, a ser implantado inteiramente em sistema elétrico isolado e substitua a geração termelétrica que utiliza derivados de petróleo, com subrogação limitada a, no máximo, 75% (setenta e cinco por cento) do valor do empreendimento e até que a quantidade de aproveitamento subrogado atinja um total de 120 (cento e vinte) MW médios, podendo efetuar a venda da energia gerada para concessionários de serviço público de energia elétrica. (Redação dada pela Lei nº 10.848, de 2004)

Mais uma vez tomando as lições externadas na Nota Técnica Aneel 16/2006SCM, pode-se afirmar que, tendo como norte a criação de condições para a modicidade tarifária sem prejuízo da oferta, com ênfase na qualidade do serviço de energia elétrica e na adoção de medidas efetivas para assegurar a oferta de energia elétrica a áreas de baixa renda e de baixa demanda, a subrogação dos benefícios da CCCISOL possibilita a utilização dos recursos da CCC para viabilizar empreendimentos de geração que utilizem fontes alternativas ou enquadradas como pequenas centrais elétricas.

Atualmente, as condições e os prazos para a subrogação do rateio da CCC aos projetos em sistemas isolados que substituam total ou parcialmente a geração termelétrica com derivados de petróleo ou que atendam a novas cargas pela expansão do mercado são regulados pela Resolução da ANEEL nº 146, de 22 de fevereiro de 2005.

Considerando que não foram editados Decretos para regulamentar as subrogações nos direitos da CCC previstas no § 4º do art. 11 da Lei 9.648/98, mas, tão somente, Resoluções da ANEEL, torna-se mister verificar o seu conteúdo.

Nesse passo, temos que a resolução atualmente vigente, Resolução Normativa ANEEL nº 146/05, alterada pelas Resoluções Normativas ANEEL nº 220/06 e nº. 265/07, manifesta o entendimento no sentido de que os recursos oriundos das subrogações previstas no § 4º do art. 11 da Lei 9.648/98 destinam-se a subsidiar a implantação de empreendimentos, senão vejamos:

O DIRETOR-GERAL DA AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA - ANEEL, no uso de suas atribuições regimentais, de acordo com deliberação da Diretoria, (...), e considerando que:

- a aplicação da sistemática de rateio da Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis - CCC, para geração de energia elétrica,

será mantida até abril de 2022 exclusivamente nos sistemas elétricos isolados;

*- a **implantação de empreendimentos** de geração a partir de fonte hidráulica, eólica, solar, biomassa ou gás natural, nos sistemas elétricos isolados, tem compatibilidade com as características sócio-econômicas dos mercados a serem atendidos e induz formas de geração de energia elétrica que proporcionam melhor inserção ambiental e redução de custos;*

*- a **implantação de projetos** que proporcionem a redução dos dispêndios da CCC contribui para a modicidade das tarifas aos consumidores finais, devendo a ANEEL, de acordo com o § 2º, art. 10, da Lei nº 9.648, de 1998, definir mecanismos que limitem o repasse do custo de compra de energia elétrica entre concessionários e autorizados para as tarifas de fornecimento aplicáveis aos consumidores cativos;*

...

*Art. 1º Estabelecer, nos termos desta Resolução, **as condições e os prazos para a sub-rogação dos benefícios do rateio da Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis - CCC, em favor de titular de concessão ou autorização que venha a implantar empreendimentos para a geração, transmissão e/ou distribuição de energia elétrica em sistemas elétricos isolados.***

*§ 1º **Os empreendimentos** a que se refere o caput são aqueles cuja entrada em operação comercial tenha ocorrido em data posterior à de publicação da Lei nº 10.438, de 2002, ou seja, 30 de abril de 2002, e que permitam a substituição, total ou parcial, de geração termelétrica que utilize derivados de petróleo ou o atendimento a novas cargas, devido à expansão do mercado, reduzindo o dispêndio atual ou futuro da CCC.*

*§ 2º No caso de **eficientização de central termelétrica ou troca de combustível, de central já existente, a sub-rogação será concedida aos projetos correspondentes e devidamente qualificados em uma dessas modalidades, implantados após o advento da Lei nº 10.438, de 2002, ainda que o projeto original tenha sido implantado em data anterior à referida Lei, ficando condicionado à comprovação da eficácia pela área de fiscalização da ANEEL.***

...

*Art. 3º Para os **empreendimentos de geração**, o valor do investimento a ser considerado para fins de cálculo do benefício do rateio da sub-rogação da CCC será o da parcela proporcional à energia comercializada conforme disposto a seguir: (...).*

....

Art. 4º Os benefícios de que trata esta Resolução serão pagos mensalmente, sendo que o primeiro pagamento ocorrerá no mês subsequente à entrada em operação comercial do empreendimento ou da autorização do benefício, o que ocorrer por último, tendo como referência o valor do investimento auditado e aprovado pela ANEEL.

(...)

*§ 6º Considera-se como **valor do investimento** dos empreendimentos, o custo de implantação definido no projeto devidamente aprovado pelo órgão competente, considerados os juros durante a construção (JDC) e desconsiderados eventuais atrasos da respectiva obra.*

§ 7º O pagamento do benefício fica limitado a abril de 2022, independente dos valores que tenham sido definidos para os empreendimentos.

Do exposto, é possível verificar que os valores relativos a subrogação nos direitos dos benefícios do rateio da CCC dos Sistemas Isolados destinam-se a subsidiar a implantação de empreendimentos e projetos para a geração, transmissão e/ou distribuição de energia elétrica em sistemas elétricos isolados, tratando-se, pois, de subvenção de investimento.

Advirta-se, com isso, o lapso cometido pela fiscalização e pelo acórdão recorrido ao enquadrarem o benefício em comento como subvenção para custeio, com fulcro no art. art. 13, III, da Lei 5.899/73.

A partir da análise histórica e legislativa envolvendo o benefício é fácil perceber que existem dois tipos de subrogações possíveis.

O primeiro refere-se a subrogações outorgadas com base no art. 13, III, da Lei 5.899/73, em favor de **termoelétricas** que **consomem combustíveis fósseis**, traduzidos como **subvenções para custeio**.

Neste modelo, as termoelétricas que suportam os custos operacionais incorridos com o consumo de combustíveis fósseis eram reembolsadas por seus gastos, de forma rotineira e por tempo indeterminado, com os recursos da CCC. Logo, está claro que tratam-se de recursos destinados a subsidiar custos com o consumo de combustíveis.

O segundo refere-se a subrogações outorgadas com base no § 4º do art. 11 da Lei 9.648/98, em favor de **hidroelétricas** (e outros tipos de usinas geradoras) que **não consomem combustíveis fósseis**, traduzidos como **subvenções para investimento**.

Em 1998, o legislador entendeu que seria melhor suprimir subsídios permanentes ao consumo de combustíveis fósseis e incentivar, com os mesmos recursos, projetos que fossem aptos a substituir a energia suplementar de geração termoelétrica sem o consumo de combustíveis fósseis.

Por essa razão, dentre os subrogados nos direitos da CCC estão **(i)** as “Pequenas Centrais Hidrelétricas” ou a geradoras de energia elétrica a partir de fontes eólica,

solar, biomassa e gás natural, que venha a ser implantado em sistema elétrico isolado e substitua a geração termelétrica que utilize derivado de petróleo ou desloque sua operação para atender ao incremento do mercado, **(ii)** empreendimentos que promovam a redução do dispêndio atual ou futuro da CCC dos sistemas elétricos isolados, e **(iii)** aproveitamento hidrelétrico com potência maior que 30 MW (cuja outorga já tivesse sido concedida) a ser implantado inteiramente em sistema elétrico isolado.

Sobre essa etapa histórica, vale transcrever trecho das razões aditivas apresentadas pela Recorrente:

45. Tomou-se consciência, em 1998, de que o modelo de subvenção ao consumo de combustível fóssil, a despeito de útil na suplementação da oferta de energia elétrica destinada a suprir carências estratégicas (em períodos hidrológicos críticos, em situações de emergência, em regiões isoladas), alimentava verdadeiro círculo vicioso.

46. Constatou-se que o investimento para a implantação de uma pequena termoelétrica (levando-se em conta a economia de custos com sua implantação próxima dos centros de consumo, normalmente ao lado de ferrovias ou de rios navegáveis), tendia a ser menor, a despeito do elevado custo do motor, do que o investimento para a implantação de uma hidroelétrica de potência equivalente (levando-se em conta os custos com desapropriações, com o represamento d'água, com o encaihamento d'água, com a tubulação condutora às turbinas, com a rede de transmissão desde as turbinas distantes até os centros de consumo etc.).

47. Assim, num contexto em que a parcela preponderante do gasto com combustíveis de uma termoelétrica vinha sendo subsidiada com recursos da CCC, a iniciativa privada, movida pelo princípio econômico da "maximização de lucros", acomodava-se numa tendência de implantar termoelétricas, em detrimento de soluções inovadoras, como a chamada "pequena hidroelétrica".

48. Pois, sendo o custo de implantação da termoelétrica menor do que o custo de implantação da "pequena hidroelétrica" e estando assegurado o subsídio ao combustível consumido pela termoelétrica, a preferência por esta, em vez daquela, era inquestionável.

49. Nessa toada, perpetuava-se o círculo vicioso.

50. Com a agravante de que, persistente essa tendência, as tarifas continuariam carregando o custo integral do combustível consumido pelas termoelétricas, tanto a pequena parte não subvencionada (art. 2º, § 1º, alínea 'o', do Decreto 774/93, na regulamentação do art. 2º da Lei 8.631/93) como a parte subvencionada, escondida sob o rótulo de "Cota de Contribuição da CCC" (art. 2º, § 1º, alíneas 'm' e 'n', do mesmo Decreto).

51. Ao povo restaria suportar, conformado, o encargo tarifário resultante da acomodação empresarial ao perdulário modelo da produção elétrica suplementar. Ao meio ambiente restaria absorver, conformado, a sobrecarga dos resíduos da combustão fóssil.

52. Fez-se presente, então, a consciência de que o montante dos recursos utilizados no subsídio ao consumo de combustível fóssil de uma termoeletrica seria suficiente para cobrir, em pouco tempo (mais ou menos em função das circunstâncias), a diferença entre o custo de implantação de uma hidroeletrica (de capacidade equivalente) e o custo de implantação da termoeletrica.

53. Era a senha para se romper o círculo vicioso.

54. A solução estava ao alcance: adotar uma política de supressão gradual dos subsídios permanentes (sem tempo determinado) ao consumo de combustíveis fósseis e destinar os recursos correspondentes para subsidiar, por tempo predeterminado, a implantação de pequenas hidroeletricas (ou de usinas movidas a outras fontes de energia renovável) que fossem aptas a substituir a energia suplementar de geração termoeletrica, sem o consumo de combustíveis fósseis.

55. O governo, então, edita a Lei nº 9.648, de 27.05.1998, em que, no artigo 11, suprime, de forma gradativa, as subvenções ao consumo de combustível fóssil, e, em seu lugar, institui as subvenções para implantação de empreendimentos que gerem energia elétrica sem o consumo de combustível fóssil (dentre eles, a pequena central hidroeletrica):

55.1. Extingue os benefícios da CCC para as termoeletricas, situadas em regiões abrangidas por sistemas interligados, que viriam a iniciar as operações a partir de 06.02.1998 (data de publicação da MP 1.531-15, que tratou do assunto pela primeira vez), conforme 'caput' do art. 11;

55.2. Admite a continuidade dos referidos benefícios, por mais oito anos, para as termoeletricas que já estivessem em operação no dia 06.02.1998, ou que já dispusessem de "concessões ou autorizações" em vigor nessa data, conforme §§ 1º e 2º do art. 11;

55.3. Admite a continuidade dos benefícios autorizados pela Lei 8.631/93, por mais vinte anos, a partir de 06.02.1998, para as termoeletricas situadas em regiões abrangidas por sistemas isolados, desde que adotassem mecanismos de eficiência energética, de valorização do meio ambiente e de utilização de recursos locais, com vistas à sustentabilidade da geração de energia ao término do prazo, conforme § 3º do art. 11 (parágrafo esse que veio a ser revogado pela Lei 12.111, de 2009);

55.4. Autoriza as subrogações em direitos da CCC, por vinte anos, em favor de pequenas centrais hidroelétricas, destinadas ao “aproveitamento de potencial hidráulico de potência superior a 1.000 kW e igual ou inferior a 30.000 kW, destinado a produção independente ou autoprodução”, ou em favor de empreendimento de “geração de energia elétrica a partir de fontes alternativas que venha a ser implantado em sistema elétrico isolado”, num e noutro caso, “em substituição a geração termelétrica que utilize derivado de petróleo”, conforme § 4º (na sua redação original) do art. 11;

55.5. Dois anos mais tarde, altera o § 4º por meio da Lei 10.438, para estender as subrogações a “empreendimento que promova a redução do dispêndio da CCC dos sistemas isolados”, bem como a “aproveitamento hidrelétrico com potência maior que 30 MW (cuja outorga já tivesse sido concedida) a ser implantado inteiramente em sistema elétrico isolado” (passando o prazo de vinte anos a ser contado a partir de 2002);

Nesse passo, o que se vê é que subvencionar a implantação de investimentos foi a verdadeira intenção do legislador com as novas normas de subrogação de direitos da CCC.

E, aqui, observe-se que as subvenções para investimento não importam a exata correlação entre os desembolsos efetuados pelo órgão governamental e as aplicações dos recursos em bens do ativo do beneficiário.

Carece de fundamentação legal qualquer argumentação no sentido de que a transferência dos recursos haveria que ser anterior ou, pelo menos, concomitante à realização do investimento.

Sobre o tema, já se debruçou o ilustre Conselheiro Marcos Shiguelo Takata, no acórdão nº. 1103-00.555, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, 1ª Seção deste Conselho, cujas razões passo a transcrever:

*Na lógica e na inteligência da Lei de S.A., ao tratar do direito contábil, as subvenções para investimento e as doações **não são registráveis como receita**, mas como reservas de capital no patrimônio líquido, por representarem transferências de capital, e não transferências de renda (muito menos pagamento de renda).*

E o que determina se as transferências (fluxos financeiros num único sentido) são de renda ou de capital?

*A intenção do doador ou do subvencionador. Se a **intenção ou propósito** de quem transfere os recursos é para subvencionar empreendimentos, aumentando o estoque de capital do subvencionado, estamos diante de **transferência de capital**, e, pois, de **subvenção para investimento**. No caso de doação, se a **intenção ou propósito** é de doação para investimento (inversão de capital), aumentando o estoque de capital do donatário, também estamos diante de transferência de capital – são as **doações de capital**.*

*Se a **intenção** de quem transfere recursos for de subvencionar o giro normal da empresa ou de cobrir déficits, ou de doar recursos para esse fim, estamos diante de transferência de renda – são as subvenções para custeio e as doações de renda, ambas receitas.*

*Note-se que **nem toda doação** seria, portanto, classificável como reservas de capital no patrimônio líquido. Em linguagem técnica, nem toda a contrapartida contábil de doação recebida seria registrável como reservas de capital. Se as doações forem para (intenção ou propósito) cobertura de déficits, auxílio para o giro normal da empresa, a contrapartida contábil da doação é registrável como receita, e não como reservas de capital.).*

...

Pois bem. E como se manifesta a intenção do subvencionador de investimentos?

No caso do Poder Público, principalmente através de estímulos à consecução de empreendimentos, pelo mecanismo de incentivos fiscais. É do étimo de subvenção, subvenção, fala em auxílio, ajuda pecuniária a alguém.

*Quer dizer, se um incentivo fiscal é concedido sob a “condição” de **instalação, expansão ou ampliação de empreendimentos**, o custo econômico desse incentivo representa **uma subvenção para investimento**.*

A caracterização de subvenção para investimento não se dá pela vinculação dos recursos recebidos aos empreendimentos, no sentido de destinação dos recursos a esses investimentos. Isso se ocorrer, constitui elemento acidental: o cerne é o que descrevi acima para configuração de subvenção para investimento.

Com a devida vênia, subvenção para investimento não depende da vinculação no sentido de destinação dos recursos, por três razões básicas.

*Primeiro porque, ordinariamente, o beneficiário primeiro aplica seus recursos, para a realização dos empreendimentos, para **depois passar a receber** a subvenção para investimento. Basta pensar naquele que resolveu instalar sua fábrica em determinado Estado, por conta da subvenção para investimento na forma de incentivos fiscais. É evidente que só receberá os recursos da subvenção, após ter aplicado seus recursos próprios (ainda que obtidos mediante financiamento). Mesmo nos casos de ampliação de empreendimentos já existentes em certo Estado, o que se dá, em geral, é a aplicação de recursos próprios, e depois recebimento dos recursos de subvenção para investimento.*

*Segundo porque o **aumento de estoque de capital** como evidência da intenção de subvencionar investimento não **depende da destinação dos recursos aos empreendimentos**.*

Depende (aumento de estoque de capital) certamente da intenção de se subvencionar investimento (empreendimento), geralmente expressa (a intenção) por meio de estímulos ao investimento quando a subvenção se dá através de incentivos fiscais. Noutras palavras, nem o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 prevê referida destinação dos recursos, ao tratar de subvenção para investimento para fins de IRPJ sob regime de lucro real tampouco o direito contábil (art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A.).

*Terceiro, que não deixa de ser um desdobramento das duas razões citadas, porque o **dinheiro não “se carimba”**, não é possível se “carimbá-lo”. Aliás, no caso de subvenção para investimento por meio de incentivos fiscais, em geral nem se recebe dinheiro, mas **outro ativo**.*

*E, é claro, mesmo numa subvenção em que se receba dinheiro e o beneficiário o destine a algum empreendimento, se a subvenção for dada com intenção de cobrir despesas ordinárias ou para giro normal da empresa, a **subvenção será de custeio** ou corrente, e não de investimento. Logo, a contrapartida contábil do recurso recebido será **receita** (transferência de renda), e não reservas de capital (transferência de capital).*

*Pelo que foi deduzido, e como corolário, a caracterização de subvenção para investimento **não se dá, não depende** de estreita correlação entre os recursos e aplicação específica nos empreendimentos, ou seja, de sincronismo.*

*Para fins da subvenção, vinculação é relacional ao **propósito** da subvenção. Ou seja, pode-se falar em **vinculação** como relacional à **intenção** do subvencionador. Neste sentido (e somente neste) se pode dizer em vinculação dos recursos a projetos de investimento aprovados, para o caráter de subvenção para investimento.*

A bem ver, no que concerne à subvenção para investimento prevista no § 4º do art. 11 da Lei 9.648/98 está cristalina a intenção do subvencionador de impulsionar o crescimento de empreendimentos para geração, transmissão e/ou distribuição de energia elétrica em sistemas elétricos isolados.

Nesse passo, estabelecida a premissa de que o benefício em comento trata-se de subvenção para investimento, resta analisar **(i)** se a Recorrente fazia *jus* ao benefício e **(ii)** se os valores recebidos a este título são tributáveis nas pessoas jurídicas que apuram IRPJ sob a sistemática do lucro presumido, como é o caso da Recorrente.

Conforme Resolução Autorizativa da ANEEL nº. 85/2005 à fl.32, a Recorrente foi enquadrada na subrogação da CCC, referente ao empreendimento hidrelétrico denominado PCH Rio Branco, localizado no rio Branco, Município de Alta Floresta D'Oeste, Estado de Rondônia.

A propósito, note-se que o fundamento do benefício outorgado, consoante o referido documento é o § 4º do art. 11 da Lei 9.648/98 e a Resolução ANEEL nº. 146/2005.

Diante disso, entendo satisfeita a primeira análise.

Sobre a tributação, é assente que as subvenções para investimentos não devem sofrer tributação nas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido.

A regra do art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº. 1598/77 é regra específica para as pessoas jurídicas que apuram IRPJ sobre a sistemática do Lucro Real.

No entanto, como visto no trecho do acórdão nº. 1103-00.555 supratranscrito, a subvenção para investimento não é **receita** à luz do direito contábil, mas, sim, **reserva de capital** e, como tal também deve ser entendida na contabilidade relativa às pessoas jurídicas que apuram IRPJ sobre a sistemática do Lucro Presumido.

Dessa forma, os valores recebidos a título de subvenção para investimento também não compõem a base de cálculo do IRPJ na sistemática do Lucro Presumido.

Registro a observação de que não está configurado o erro no critério jurídico do lançamento, já que a fiscalização efetivamente entendia estar diante de subvenção para custeio, lavrando o auto de infração sob a fundamentação legal que é pertinente ao instituto.

Finalmente, aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, por terem suporte fático comum.

Pelo exposto, encaminho meu voto no sentido de rejeitar as preliminares argüidas pela Recorrente e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, julgando improcedentes os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá