



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 13227.720192/2008-27  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-002.333 – 1ª Turma  
**Sessão de** 04 de maio de 2016  
**Matéria** Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis. Subvenção.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** HIDROSSOL HIDROELÉTRICAS CASSOL LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005, 2006

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

Quando os aspectos fáticos analisados pelo acórdão recorrido e pelos acórdãos paradigmas justificam as decisões distintas, fica inviabilizado o processamento do recurso especial de divergência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial da Fazenda Nacional não conhecido por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, André Mendes Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto.

*(documento assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto - *Presidente.*

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal de Araújo - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), ANDRE MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, NATHALIA CORREIA POMPEU, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em 02/10/2012, com fundamento nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), em que se alega a existência de divergência jurisprudencial em relação à necessidade, para fins de caracterização de determinado incentivo como subvenção para investimento, de vinculação, prévia e expressamente determinada pelo Poder Público, entre os recursos recebidos e sua aplicação em bens e direitos específicos que comporão o ativo permanente do beneficiário, com a finalidade de consecução dos objetivos que motivaram a concessão do benefício.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1402-001.102, por meio do qual os membros da 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF decidiram, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário formulado pela contribuinte.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

**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 inicio 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 Nº 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 16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 19/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

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.

Devidamente científica do acórdão em 27/09/2012, a PGFN interpôs recurso especial tempestivo insurgindo-se contra o acórdão, sob a alegação de que ele teria dado à lei tributária interpretação diversa da que foi adotada em outro processo julgado no âmbito do CARF.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial, então previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2009 (requisitos que basicamente foram mantidos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II da versão atualmente vigente do Regimento, aprovada pela MF nº 343, de 09/06/2015 - RICARF/2015), a PGFN apontou o Acórdão nº 1202-00.045 como paradigma de decisão favorável à Fazenda Nacional.

A decisão, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, teve sua ementa integralmente transcrita no corpo do recurso, em atendimento ao requisito imposto pelo § 11 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 (§ 9º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009):

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2001

**SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.** As Subvenções para Investimento são aquelas em que seu beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo poder público, com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente na finalidade de expandir suas atividades econômicas, ou seja, a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinada pelo Poder Público que o concedeu.

A recorrente argumenta que a divergência jurisprudencial foi claramente comprovada, "uma vez que a Câmara *a quo* entendeu que o incentivo concedido pelo Estado às pessoas jurídicas para configurar como subvenção para investimento independe da vinculação da aplicação dos recursos recebidos em empreendimentos, ao revés o Acórdão Paradigma

entendeu que para tal caracterização a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinada pelo Poder Público que o concedeu".

Sendo assim, a PGFN defende que decisões completamente díspares foram tomadas diante de situações fáticas iguais, o que satisfaz o requisito básico de admissibilidade do recurso especial. Em seguida, passa apresentar outras razões para a reforma do julgado:

- A legislação que criou a "Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis (CCC)", mais precisamente o inciso III do art. 13 da Lei nº 5.899/1973 e os arts. 1º e 10 da Lei nº 8.631/1993, aponta como sua finalidade "ratear o custo de consumo de combustíveis";

- A contribuinte recebeu mensalmente, durante parte dos anos de 2005 e 2006, reembolsos por parte da Eletrobrás, a título de "Subrogações de rateio da Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis", registrando-os contabilmente na conta "Subvenções para Investimentos";

- Todavia, os valores recebidos não tinham por escopo a implantação ou expansão de empreendimento, mas a sua manutenção, o que só permite sua classificação como subvenções para custeio, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112/78, passíveis de tributação de IRPJ como "demais receitas", conforme o art. 521 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR);

- Os arts. 392 e 443 do RIR/1999 são claros ao definir a diferença entre os tratamentos tributários dispensados às duas espécies de subvenções: as para custeio transitam pelas contas de resultado e integram o lucro operacional, sendo tributáveis pelo IRPJ e tributos reflexos; já as subvenções para investimento podem ser excluídas destas bases de cálculo, sendo registradas diretamente em contas do patrimônio líquido;

- O Parecer Normativo CST nº 112/78 define que as subvenções para investimento sujeitam-se à específica aplicação, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

- Somente com esta vinculação entre o recebimento de recursos e a sua específica aplicação em ativos e direitos predeterminados em comum acordo com o beneficiário, o Poder Público conseguiria concretizar o objetivo almejado com a concessão do incentivo: a implementação de políticas públicas de desenvolvimento regional;

- O exame dos documentos acostados aos autos do processo permite concluir não haver qualquer exigência de que os recursos recebidos pela contribuinte da Eletrobrás fossem obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão de parque fabril.

Com base nos argumentos que apresentou, a PGFN considera ter sido demonstrado que os valores recebidos pela contribuinte trataram-se de subvenções para custeio, passíveis de tributação pelo IRPJ, pela CSLL, pelo PIS e pela Cofins. Sendo assim, pede, ao final, o provimento de seu recurso especial para que o acórdão recorrido seja reformado.

A irresignação da PGFN foi submetida a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar o atendimento dos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. O resultado foi o despacho nº 1400-000.015, de 11/07/2014, que entendeu ter sido patentemente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 20/08/2001  
Autenticado digitalmente em 18/05/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 18/05/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 19/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

O

Impresso em 19/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

demonstrada a divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigma, que teriam alcançado conclusões distintas a partir de situações fáticas semelhantes. Sendo assim, o recurso foi admitido e teve seguimento.

Em 23/07/2014, deu-se ciência à contribuinte da interposição de recurso especial pela PGFN, assim como do despacho que lhe deu seguimento, nos termos do art. 69 do Anexo II do RICARF/2009 (correspondente ao mesmo art. 69 do Anexo II do RICARF/2015). Em resposta, a contribuinte apresentou, em 31/07/2014, suas contrarrazões às alegações da PGFN.

A recorrida inicia suas colocações defendendo preliminarmente que o recurso especial da PGFN não deve ser conhecido. Seus argumentos podem ser assim resumidos:

- O despacho que examinou a admissibilidade do recurso especial interposto pela PGFN parte de uma premissa incorreta, de que a matéria discutida na peça recursal seria a "tributação de subvenções concedidas pelo Estado para custeio de despesas com aquisição de combustíveis";

- Tal fato demonstraria que não houve o devido exame da argumentação desenvolvida nos acórdãos, o que é inadmissível e não se confunde com a impossibilidade, em sede de recurso especial, de reexame de fatos e provas;

- A admissão de recurso especial só se justifica quando, em situações idênticas, são adotadas soluções diversas, em matéria disciplinada por legislação tributária idêntica;

- No caso concreto, o despacho de exame de admissibilidade limitou sua análise ao confronto entre as ementas dos acórdãos recorrido e paradigma, o que é insuficiente para avaliar se as soluções diferentes foram proferidas em situações fáticas idênticas e sujeitas à mesma legislação tributária;

- As situações fáticas analisadas nos acórdãos recorrido e paradigma não são idênticas ou sequer semelhantes. As seguintes características do caso concreto objeto do acórdão paradigma o diferenciam da situação analisada no acórdão recorrido e impedem o conhecimento do recurso especial da PGFN:

a) No acórdão paradigma, a contribuinte era atacadista beneficiária de um incentivo fiscal relativo a abatimentos no valor do ICMS devido sobre a venda de mercadorias, concedido pelo Governo do Distrito Federal com base no Decreto Distrital nº 20.322/1999 e na forma do Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) celebrado entre a empresa e aquela Unidade da Federação;

b) Para usufruir do incentivo fiscal, as empresas atacadistas tinham que se comprometer a manter um número mínimo de empregados, definido pelo referido Decreto Distrital, ou a contribuir mensalmente para o Fundo de Solidariedade, que se destinava ao apoio e financiamento de empreendimentos econômicos produtivos que incrementassem os níveis de emprego e renda no Distrito Federal.

- Sendo assim, o caso tratado no acórdão paradigma não guarda semelhança com aquele analisado no acórdão recorrido, qual seja, a concessão de subsídio financeiro condicionado à implantação, pelos beneficiários, de empreendimento econômico específico;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 21/08/2001.  
Autenticado digitalmente em 18/05/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 18/05/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 19/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

O

Impresso em 19/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- O subsídio financeiro de que a recorrida foi beneficiária durante parte dos anos de 2005 e 2006 é regulamentado pela Resolução Normativa Aneel nº 146/2005 (com autorização expressa da Lei nº 9.648/1998) e consiste na subrogação em direitos da Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis (CCC) em decorrência da implantação de uma Pequena Central Hidrelétrica;

- A recorrida foi reembolsada mensalmente pela Eletrobrás até que o valor recebido totalizasse 75% do valor empregado na implantação do empreendimento econômico, concretizado de acordo com projeto previamente aprovado pela Anatel;

- O acórdão recorrido, portanto, tratou de caso de efetiva aplicação de recursos recebidos do Poder Público em um empreendimento hidrelétrico, e nele debateu-se a controvérsia acerca de uma suposta necessidade de "correlação" entre a aplicação dos recursos e os reembolsos recebidos após a conclusão da usina. Já o acórdão paradigma tratou de discussão completamente diversa, a respeito da possibilidade de caracterização de subvenção para investimento em uma situação em que não houve aplicação de recursos em empreendimento específico;

- Além da falta de identidade fática entre os casos, os acórdãos recorrido e paradigma também não guardariam semelhança jurídica, já que a subvenção recebida pela recorrida é regida pelo § 4º do art. 11 da Lei nº 9.648/1998 e regulamentada pela Resolução Normativa Aneel nº 146/2005, normas que nenhuma relação têm com o incentivo fiscal gozado pela contribuinte parte na lide administrativa analisada pelo acórdão paradigma.

Finalizada sua argumentação preliminar, a recorrida elenca suas razões para a manutenção do teor do acórdão recorrido, caso se chegue a analisar o mérito:

- Os acórdãos nº 9101-01.094 e nº 9101-00.566, proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), expõem entendimentos que vão ao encontro do que foi decidido no acórdão recorrido. O primeiro deles estabelece que não há uma relação obrigatória de subordinação temporal entre o recebimento da subvenção e a efetiva aplicação em empreendimento econômico, sendo possível que esta anteceda aquele. Já o segundo julgado conclui que o conjunto de obrigações assumidas pelo beneficiário de subvenção para investimento não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos;

- Ao contrário do que afirma a Fazenda Nacional em seu recurso especial, a Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis não se presta a um único objetivo (subsidiar gastos com o consumo de combustíveis, de acordo com o inciso III do art. 13 da Lei nº 5.899/1973 e os arts. 1º e 10 da Lei nº 8.631/1993). O § 4º do art. 11 da Lei nº 9.648/1998 criou a figura da subrogação em direitos da CCC, atribuindo à conta um segundo objetivo;

- A Fazenda Nacional também se equivoca ao afirmar que não constam nos documentos acostados aos autos qualquer menção a exigência de que os recursos recebidos fossem obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da contribuinte. A Resolução Normativa Aneel nº 146/2005, fundamento dos pedidos de reembolso junto à Eletrobrás, é clara ao prever o resgate do direito creditório da subrogação, reconhecida em favor do titular do projeto de Pequena Central Hidrelétrica, somente depois de concluída a obra, ou seja, depois que tenha sido investido no empreendimento o montante dos recursos da subrogação;

- Mais um equívoco encontrado no recurso especial é a referência aos recursos recebidos pela recorrida como "benefício fiscal". No caso concreto, o que existiu foi um incentivo financeiro destinado a estimular a implantação, em sistemas isolados, de empreendimentos geradores de energia elétrica em que se dispensasse a utilização de derivados de petróleo;

- Em razão dos pontos que demonstrou desconhecer, a Fazenda Nacional alcançou a conclusão equivocada de que os recursos recebidos pela recorrida visavam ao custeio de despesas com a aquisição de combustíveis. Tal afirmação carece inclusive de fundamento lógico, uma vez que hidrelétricas não geram energia elétrica a partir da queima de combustíveis fósseis;

- Os recursos da CCC se prestam ao financiamento de dois tipos de benefícios. O primeiro deles é aquele instituído com base no inciso III do art. 13 da Lei nº 5.899/1973 e nos arts. 1º e 10 da Lei nº 8.631/1993, que era pago a termelétricas a título de reembolso de gastos com o consumo de combustíveis de origem fóssil. Tratava-se, portanto, de subvenção para custeio. Já o segundo benefício foi estabelecido pelo § 4º do art. 11 da Lei nº 9.648/1998 mediante subrogação nos direitos da CCC e tinha como destinatários os titulares de empreendimentos que gerassem energia elétrica sem a utilização de combustíveis fósseis, com o objetivo de estimular a implantação de tais empreendimentos. Estes tratavam-se, então, de subvenções para investimento;

- Nunca houve, portanto, previsão legal de pagamento de benefício, com recursos da CCC, a hidrelétricas para custeio de despesas, sejam referentes a consumo de combustíveis, sejam outras;

- No caso da recorrida, o benefício recebido foi aquele instituído pelo § 4º do art. 11 da Lei nº 9.648/1998. A contribuinte aprovou, junto à Aneel, o projeto de implantação de um empreendimento (Pequena Central Hidrelétrica) orçado em R\$ 23.036.747,56 e subrogou-se no direito de receber o reembolso de 75% deste valor (R\$ 17.277.560,67) em parcelas mensais pagas pela Eletrobrás, a partir da conclusão da obra e do início de suas operações;

- O enquadramento do projeto da recorrida no regime da Resolução Normativa Aneel nº 146, de 14/02/2005 (subrogação nos direitos da CCC), foi ratificada pela Resolução Autorizativa Aneel nº 85, de 28/02/2005;

- As seguintes características da regulamentação da subrogação nos direitos da CCC, concretizada na Resolução Normativa Aneel nº 146/2005 segundo autorização concedida na Lei nº 9.648/1998, demonstram de forma patente tratar-se de benefício classificado como subvenção para investimento:

a) A intenção do subvencionador (Governo) em estimular a implantação de Pequenas Centrais Hidrelétricas (empreendimentos) nos sistemas isolados da Amazônia fica clara no reconhecimento do direito à subrogação a partir do momento da apresentação e aprovação do projeto específico de acordo com as normas estabelecidas pela Resolução Normativa Aneel nº 146/2005;

b) Logo após a avaliação e aprovação do projeto, a Aneel edita resolução específica em nome do titular da concessão ou autorização, na qual são estabelecidas as obrigações que devem ser cumpridas na implantação do projeto, são especificados os direitos e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 18/05/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 18/05/2016  
16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 19/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

as prerrogativas de que o titular poderá se valer para tanto e é reconhecida a subrogação nos benefícios da CCC;

c) A Resolução Aneel nº 546/2000, que inicialmente reconheceu o direito da recorrida à subrogação nos direitos da CCC, no que foi ratificada posteriormente pela Resolução Autorizativa Aneel nº 85/2005, já trazia, entre as obrigações assumidas pelo beneficiário da subvenção, o compromisso de arcar com os custos das obras, inclusive os custos de desapropriações e instituições de servidões administrativas e de reassentamento da população atingida;

d) Já entre os direitos que o mesmo diploma infralegal prevê para o beneficiário da subvenção estão a possibilidade do oferecimento de bens, instalações, energia produzida e receita decorrente da venda de energia em garantia de financiamentos obtidos para a execução das obras. A Resolução Normativa Aneel nº 146/2005 reconheceu a figura da subrogação em direitos da CCC como "direito creditório", permitindo que também ela fosse oferecida como garantia para a obtenção de financiamentos necessários à conclusão das obras do empreendimento;

e) Sendo assim, os titulares do empreendimento incumbem-se de obter os recursos necessários para a implantação do projeto e, concluída a obra (prova de que os recursos foram investidos), passam a receber, a partir da entrada do empreendimento em operação comercial, reembolsos mensais da subrogação, em montante total equivalente a 75% do investimento aprovado;

f) A postergação do resgate da subrogação nada mais seria do que uma estratégia inteligente do Poder Público para garantir que os recursos da subvenção teriam sido efetivamente aplicados no empreendimento e que este fosse eficaz para a obtenção dos resultados almejados pelo subvencionador.

A recorrida conclui suas contrarrazões alegando que, diante de tudo que expôs, não restariam dúvidas de que os recursos recebidos pela empresa em 2005 (R\$ 11.501.294,59) e em 2006 (R\$ 5.791.059,48), no total de R\$ 17.292.354,07, têm natureza de subvenção para investimento. Acrescenta que os valores foram contabilizados em conta de Reserva de Capital e posteriormente incorporados ao capital social da empresa.

Ao final, a recorrida requer que o recurso especial da Fazenda Nacional não seja conhecido, tendo em vista a ausência do cumprimento dos requisitos de sua admissibilidade, e, no mérito, pede que seja negado provimento ao recurso, mantendo-se integralmente o acórdão recorrido.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Inicialmente, analiso a preliminar de não conhecimento do recurso especial sob exame, apresentada pela recorrida. Conforme já foi relatado, a recorrida alega que o acórdão paradigma indicado pela PGFN não se prestaria à comprovação da existência de divergência jurisprudencial, requisito básico de admissibilidade da espécie recursal sob análise.

Alega a recorrida que a inadequação do acórdão paradigma ao papel a que se propõe adviria de dois fatores: a) a situação fática nele analisada não guarda identidade, nem mesmo por semelhança, com o caso concreto que foi analisado pelo acórdão recorrido; b) a legislação tributária interpretada pelo acórdão paradigma não é a mesma que o acórdão recorrido esquadrihou, o que desatenderia ao comando regimental contido no *caput* do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009 (mantido no *caput* do artigo de mesmo número no RICARF/2015).

A fim de melhor caracterizar o conjunto fático objeto da lide julgada pelo acórdão paradigma, examinem-se os seguintes trechos retirados de seu relatório, em que são reproduzidos os argumentos elencados pela contribuinte em sede de recurso voluntário:

**"Informa, a recorrente que o Termo De Acordo De Regime Especial (TARE) não seria uma via de mão única, que estabelecesse apenas uma redução de ICMS para os signatários, sim um acordo no qual partes possuem direitos e obrigações, a saber:**

**Aumentar em 12 meses, em 10% o número de empregados registrados;**

**Destinar ao Fundo de Apoio a Arte e à Cultura o valor de 0,05 do valor de saídas tributadas objeto do presente Termo;**

**Aumentar o faturamento/recolhimento mensal de ICMS em 10%.**

(...)

Em síntese, o benefício fiscal instituído pelo Decreto n.º 20.322/99 consiste numa modalidade de subvenção das operações de compra e venda de mercadorias sujeitas à incidência do ICMS, concedida através do abatimento, a título do imposto cobrado nas operações anteriores praticadas naquela localidade, de um percentual determinado nos termos da TARE.

Assim, com base nestas informações atreladas com disposições do Decreto n.º 20.322/99, **não restaria dúvida de que se trata de uma subvenção de investimento na medida em que o benefício concedido pelo Distrito Federal por meio da redução do ICMS, é utilizado no fomento da economia.**

(...)

O Distrito Federal instituiu tratamento diferenciado para o segmento **atacadista / distribuidor, cujo objetivo é o fomento econômico da região,** Autenticado digitalmente em 18/05/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 18/05/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 19/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

**de forma a atrair investimentos e, por consequência, aumento de renda e empregos para a população.**

Em síntese, a concessão deste benefício fiscal consiste num abatimento do montante de ICMS cobrado nas operações e prestações anteriores, sob um percentual determinado nas operações e prestações de saídas de mercadorias ou serviços, a qual denomina-se subvenção. A recorrente discorre sobre a diferença entre a subvenções de custeio e de investimentos.

(...)

**O que distingue a subvenção para investimentos da subvenção para custeio é a aplicação por parte do subvencionado dos recursos recebidos do órgão público, representando por um incremento no ativo permanente da empresa.** O que distingue uma subvenção da outra é a destinação dos valores subvenzionados dada pela pessoa jurídica subvencionada.

Afirma, ainda, que o que define a subvenção para investimentos é a transferência do fluxo de moeda, bens ou serviços que serão utilizados pela empresa beneficiária como capital. E que em nenhum momento a lei, nem tampouco a definição corrente utilizada, explicita que a aplicação dessa transferência deve ser específica em bens ou direitos.

**Alega que os valores recebidos a título de incentivos fiscais foram e continuam sendo efetivamente aplicados nas finalidades estabelecidas na TARE, condição necessária e fundamental para que as subvenções sejam consideradas não tributáveis.**

Assim, as subvenções para investimento, que podem ser excluídas da apuração do lucro real, são aquelas que, recebidas do poder público, ainda que em função de redução de impostos, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos na implementação ou expansão do empreendimento econômico projetado, devendo haver contrapartida entre a vantagem recebida e a aplicação de recursos". (grifou-se)

Do relatado no acórdão paradigma, é possível concluir que o benefício fiscal usufruído pela contribuinte integrante daquela lide consistia em abatimentos no total de ICMS devido sobre a venda de mercadorias por atacadistas.

Para ter acesso ao incentivo, as empresas deviam celebrar um Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) com o Governo do Distrito Federal, se comprometendo a praticar algumas contrapartidas: aumento do número de empregados registrados; aumento do faturamento e do recolhimento de ICMS; contribuição para um fundo de incentivo à cultura.

O Termo celebrado atenderia às condições do Decreto Distrital nº 20.322/1999, que instituiu o benefício fiscal como uma forma de fomentar o desenvolvimento econômico do Distrito Federal, por meio da atração de novos investimentos que viessem a incrementar os níveis de emprego e de renda daquela população.

A contribuinte cujo recurso voluntário provocou a prolação do acórdão

Documento assinado digitalmente em 18/05/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 18/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET  
Autenticado digitalmente em 18/05/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 19/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 19/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

O

Impresso em 19/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contrapartida iniciativas que visavam o fomento econômico da região em que estavam instaladas suas filiais, estar-se-ia diante de subvenção para investimento, não tributável pelo IRPJ.

Aquele recurso voluntário defendia que o compromisso de aumentar o número de empregados, de elevar a arrecadação com o ICMS e de contribuir para fundos públicos equivaleriam à implementação ou expansão de empreendimento econômico, o que faria com que o incentivo fiscal usufruído tivesse caráter de subvenção para investimento.

Apreciando o pleito da contribuinte, decidiu o acórdão paradigma:

**"Como já concluído anteriormente as subvenções para investimento teriam que ter sua destinação vinculada à aplicação em investimentos. Assim, o poder público deveria condicionar a subvenção à finalidade de implementação ou expansão e integralmente. Assim, não entendo o benefício auferido como subvenção para investimento, pois não há nos autos nenhum dispositivo que determine que os recursos obtidos sejam necessariamente e integralmente aplicados em investimentos de implementação ou expansão dos empreendimentos."**

**As contrapartidas exigidas pelo Governo do Distrito Federal não se coadunam com investimentos de implementação ou expansão.**

Assim, a decisão da DRJ está correta ao dizer que o referido benefício fiscal não se trata de subvenção para investimento, pois os valores, poderiam ser aplicados na redução do preço de venda dos produtos, ou ainda, na elevação do lucro da empresa." (grifou-se)

O acórdão concluiu, portanto, que as contrapartidas exigidas pelo Governo do Distrito Federal, para fins de concessão do benefício fiscal relativo aos abatimentos do ICMS, não se coadunavam com os investimentos de implementação ou expansão de empreendimentos econômicos requeridos por lei para que o benefício pudesse ser classificado como subvenção para investimento.

A decisão aponta que o valor que deixasse de ser recolhido aos cofres públicos, como ICMS incidente sobre operações de venda, não tinha que ser obrigatoriamente investido em empreendimentos financeiros, podendo simplesmente ser empregado na redução de preços de venda de produtos ou na elevação dos lucros da empresa. Sendo assim, decidiu-se, por fim, que os valores "recebidos" pela empresa não se tratavam de subvenção para investimento.

Para fins de comparação, analise-se agora o que dispôs o voto condutor do acórdão recorrido:

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

(...)

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP 2200-2, de 24 de maio de 2001.

Autenticado digitalmente em 18/05/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 18/05/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 19/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

O

Impresso em 19/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.**

(...)

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.**

(...)

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:

(...)

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.

Advira-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.

(...)

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 Shigues Takata, no acórdão nº. 1103-00.555, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, 1ª Seção deste Conselho, cujas razões passo a transcrever:

(...)

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 éntimo 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 o 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.

(...)" (negritado e sublinhado no original)

Verifica-se que o acórdão recorrido considerou incontroverso o fato de que os valores recebidos pela empresa foram efetivamente investidos na implantação ou expansão de empreendimento econômico (no caso, uma Pequena Central Hidrelétrica).

O voto condutor parcialmente reproduzido considerou um lapso o fato de a fiscalização e a DRJ terem analisado a questão à luz do inciso III do art. 13 da Lei nº 5.899/1973, que regulava a primeira utilidade dos recursos da Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis (subvenção fornecida às termelétricas para custear o consumo de combustíveis), e não sob o enfoque da correta legislação aplicável ao caso, o § 4º do art. 11 da Lei nº 9.648/1998, que trata de subvenções de investimento concedidas a empreendimentos geradores de energia elétrica que não utilizem fontes fósseis de energia.

Partindo da premissa de que o benefício financeiro concedido à contribuinte teve como condição fundamental a implantação de empreendimento econômico, o acórdão paraíba sua análise na seguinte questão: o fato de o novo empreendimento já estar concluído no momento em que os recursos foram recebidos da Eletrobrás descharacterizaria o instituto da subvenção para investimento? Ou, ainda, colocando de outra forma: a figura da subvenção para investimento requer que seu beneficiário, ao ter acesso aos recursos ou ao favor fiscal, esteja especificamente autorizado a aplicar cada fração dos valores somente em determinado ativo ou direito necessário à consecução dos objetivos do programa oficial que motivou a subvenção?

O voto condutor do acórdão conclui, então, que não é necessária tão detalhada e minuciosa vinculação. O fundamental para que determinado incentivo seja classificável como subvenção para investimento seria a motivação do Poder Público ao concedê-lo. Se a condição para a concessão é a realização de investimentos relativos à implantação ou expansão de empreendimento econômico, está-se diante de uma subvenção para investimento. Caso contrário, não.

Dessa forma, o Conselheiro relator também não enxerga como óbice à caracterização da subvenção para investimento o fato de que o empreendimento econômico seja materialmente concretizado antes do acesso do ente privado ao incentivo financeiro ou fiscal. Se a intenção do Poder Público é que é determinante no caso, não teria sentido estabelecer-se tal subordinação temporal entre o benefício e o empreendimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2011

Autenticado digitalmente em 18/05/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 18/05/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 19/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

O

Impresso em 19/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Foi, pois, tal análise que provocou a declaração do seguinte trecho da ementa do julgado:

**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.

Já no acórdão paradigma, o voto condutor nunca chegou a analisar tais questões. Ali, a análise só alcançou o ponto em que se concluiu que as contrapartidas exigidas pelo Governo do Distrito Federal (aumento do número de empregados registrados; aumento do faturamento e do recolhimento de ICMS; contribuição para um fundo de incentivo à cultura) não eram hábeis a ser consideradas como "instalação ou expansão de empreendimento econômico".

Como forma de fortalecer a tese de que o cenário apresentado pela contribuinte não configurava subvenção para investimento, o Conselheiro relator do acórdão paradigma foi buscar a definição do instituto dada pelo Parecer Normativo CST nº 112/1978, de onde reproduziu de forma livre a questão da necessidade de "perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado", expressa na ementa daquele julgado da seguinte forma:

**SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.** As Subvenções para Investimento são aquelas em que seu beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo poder público, com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente na finalidade de expandir suas atividades econômicas, ou seja, a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinada pelo Poder Público que o concedeu.

Naquele contexto, quando o voto condutor do acórdão paradigma, repetindo os termos da ementa, declara que o beneficiário de uma subvenção para investimento recebe as vantagens do Poder Público "*com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente na finalidade de expandir suas atividades econômicas*", está apenas negando a possibilidade de existência de subvenção para investimento em um cenário em que inexiste implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Não há, no acórdão paradigma, a efetiva análise acerca da existência de obrigatoriedade de que os benefícios sejam recebidos antes da implantação de um empreendimento econômico ou de que os recursos auferidos sejam "carimbados" com a sua específica aplicação neste ou naquele ativo ou direito.

Sendo assim, diante de tudo que se expôs, concordo com a recorrida em relação à falta de similitude fática entre as situações objeto dos acórdãos recorrido e paradigma.

Embora o simples confronto entre as respectivas ementas possa sugerir tratarem-se de decisões diametralmente opostas, o exame das linhas desenvolvidas em cada uma das decisões demonstra que o acórdão paradigma não se presta a comprovar a existência de divergência jurisprudencial que aproveite aos anseios da Fazenda Nacional, autora do recurso especial que ora se analisa.

Por todo o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, por entender que os acórdãos recorrido e paradigma tratam de situações fáticas distintas, o que impede a comprovação da divergência jurisprudencial exigida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 (art. 67 do Anexo II do RICARF/2009).

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal de Araujo