



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.723987/2019-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.913 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de abril de 2024
Recorrente CEMIG GERACAO E TRANSMISSAO S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS. VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE “RECEITA DE INDENIZAÇÃO DE TRANSMISSÃO. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO. LUCRO.

Nos contratos de concessão de serviços públicos, é o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, que poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte em que conhecido, negar-lhe provimento quanto ao mérito da autuação. Por voto de qualidade, negar provimento em relação à multa isolada sobre as estimativas. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves e André Luis Ulrich Pinto que afastavam a multa isolada sobre estimativas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Fernando Augusto Carvalho de Souza - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andre Severo Chaves, Andre Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de autos de infração por meio dos quais se imputa à Recorrente a conduta de excluir indevidamente do Lucro Líquido do exercício, para obtenção do Lucro Real, os valores de R\$ 420.012.930,31 em 2014, de R\$ 100.528.886,54 em 2015 e de R\$ 751.100.567,21 em 2016, referentes às receitas auferidas nominadas “Receitas de Indenização de Transmissão”.

O relatório do v. acórdão *a quo* bem sintetizou os fatos que permeiam o presente processo.

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Decorrente do trabalho de fiscalização realizado na pessoa jurídica indicada, relativo aos anos-calendário 2014, 2015 e 2016, foram lavrados em 29/07/2019 (“Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal”, fls. 265 a 266) o Auto de Infração do Imposto de Renda (fls. 2 a 18) e o Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 20 a 33). O “Enquadramento Legal” das autuações encontra-se às folhas dos autos acima citadas. O crédito tributário lançado está abaixo demonstrado (em Reais – R\$):

IMPOSTO DE RENDA	317.910.595,96
JUROS DE MORA	89.991.402,32
MULTA PROPORCIONAL	238.432.946,95
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	105.556.473,73
TOTAL IRPJ	751.891.418,96

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO	88.062.384,02
JUROS DE MORA	27.460.190,76
MULTA PROPORCIONAL	66.046.788,01
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	39.999.140,49
TOTAL CSLL	221.568.503,28

Os fatos apurados pela Autoridade Lançadora estão descritos no “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 44 a 80), a seguir sintetizados.

Inicialmente, a Autoridade Fiscal informou que o Contribuinte optou pelo Lucro Real Anual como forma de tributação do IRPJ nos anos fiscalizados de 2014, 2015 e 2016.

No curso da ação fiscal, a Autoridade Fiscal constatou que o Contribuinte excluiu indevidamente do Lucro Líquido dos exercícios receitas auferidas sob o título de “Receita de Indenização de Transmissão”.

Intimada a se manifestar sobre a citada exclusão, a empresa Fiscalizada justificou que as receitas auferidas a título de “Indenização de Transmissão” (420 milhões em 2014, 100 milhões em 2015 e 751 milhões em 2016) foram reconhecidas com fundamento nas Portarias MME-MF 580, de 01/11/2012, e MME 120, de 20/04/2016, que regulamentaram o recebimento pelas concessionárias de transmissão de energia elétrica da receita decorrente de valores não amortizados vinculados a bens reversíveis registrados pelas concessionárias e reconhecidos pela ANEEL.

O Contribuinte explicou que as exclusões efetuadas nos Blocos M300 (Lalur) e M350 (eLacs), no valor de R\$ 420.012.930,31 em 2014, no valor de R\$ 100.528.886,54 em 2015 e no valor de R\$ 751.100.567,21 em 2016, referentes às receitas citadas, estão fundamentadas no art. 36 da Lei 12.973/2014.

Aduziu que as exclusões se referem à atualização das receitas reconhecidas na fase de construção da infraestrutura. Cita a Nota Cosit-E nº 243, de 2016, dizendo que houve conclusão que a receita regulamentada pela Portaria MME 120/16 poderia ser tributada à medida dos recebimentos, de acordo com o art. 36 da Lei 12.973/14, caso se enquadrasse nas hipóteses nele previstas, ou com base no § 3º do art. 10 do Decreto-Lei 1.598/77, que permitia o diferimento da tributação do lucro apurado com base em receitas decorrentes de contratos de concessão firmados com o poder público.

O ativo financeiro contabilizado pela CEMIG, que foi base para as atualizações cujos montantes foram excluídos do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, decorre de receitas reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura (fase de construção), estando, portanto, enquadradas no art. 36 da Lei 12.973/14.

Em vista das respostas apresentadas pelo Contribuinte, entendeu a Autoridade Fiscal que duas situações deveriam ser provadas para haver a tributação: a) que o diferimento permitido pela legislação é tão somente do lucro e b) que os valores devidos pelo poder concedente não se referem à receita reconhecida na fase de construção, mas sim na fase de operação.

Antes de entrar no caso concreto, a Fiscalização abordou a legislação e jurisprudência concernente à matéria dos autos.

Após discorrer sobre concessões e reversão de bens no serviço público, a Autoridade Fiscal resume o tema no sentido de que os bens “empregados na prestação do serviço público constituíam, por assim dizer, patrimônio do próprio serviço público. Formalmente pertenceriam à prestadora; todavia, do ponto de vista contábil (para aferição do equilíbrio econômico-financeiro) seriam assumidos como ativos do serviço – e, para serem transferidos ao concedente ao final, deveriam ter seu custo amortizado. Estes bens, embora do ponto de vista formal integrem o patrimônio da concessionária, acabam por constituir acervo do serviço público ao qual estão vinculados. O contrato há de ser firmado e permanentemente adaptado para que o conjunto das receitas da concessão seja suficiente para cobrir os investimentos e remunerar a concessionária.”

Segundo a Portaria nº 120, o Contribuinte procedeu aos ajustes necessários apurando os seguintes valores como indenização:

Base de Remuneração Regulatória - BRR - Despacho nº 2.181/2016	1.177.488
Valor da Indenização já recebido	(285.438)
Valor Líquido dos Bens para Fins de Indenização	892.050
Atualização Portaria MME nº 120/16 - IPCA/Custo Capital Próprio - Período 01/2013 a 12/2016	913.180
Total Indenização	1.805.230

A Autoridade Fiscal resumiu, à fl. 47 do Termo de Verificação Fiscal, a resposta dada pelo Contribuinte sobre o cálculo dos valores a título de “Indenização de Transmissão” desde a Medida Provisória nº 579/2012, convertida na Lei nº 12.783/2013, da seguinte forma:

“• A indenização dos ativos de transmissão foi dividida entre os ativos existentes até junho de 2000 e os ativos posteriores a junho de 2000.

• Custo histórico dos ativos financeiros em 31/12/2012 = R\$ 635.209 milhões.

• Indenização prevista para os ativos de transmissão posteriores a 06/2000 = R\$ 285.438 milhões, os quais foram pagos em 01/2013. (grifamos)

• Para os ativos de transmissão anteriores a Junho de 2000, não foram divulgados os critérios de indenização de forma imediata à promulgação da Lei 12.783/2013.

• Entretanto, a Companhia estimou o valor total da Indenização (para ativos anteriores e posteriores a 06/2000) em R\$ 827.519.

• Diferença entre Indenização (R\$ 827.519) e custo histórico dos ativos (R\$ 635.209) = R\$ 192.310 → ganho no exercício de 2012.

• Valor remanescente a ser indenizado pelo Poder Concedente, calculado em 31/12/2012 = R\$ 827.519 – R\$ 285.438 = R\$ 542.081. Esse valor (R\$ 542.081) ajustado posteriormente em função da revisão das estimativas correspondeu em 31/12/2013 a R\$ 533.588.

• Indenização prevista com o Laudo da ANEEL em 23/02/2015: R\$ 1.157.106, que atualizado até 31/12/2014 correspondeu ao valor de R\$ 1.239.039. Resultado registrado em 2014: (R\$ 1.239.039 – R\$ 295.438) – R\$ 533.588 (valor atualizado em 31/12/2013) = R\$ 953.601 (valor em 31/12/2014 – R\$ 533.588 (valor em 31/12/2013) = R\$ 420.013 → Resultado reconhecido em 2014.

• R\$ 1.054.129 (valor atualizado em 31/12/2015) – R\$ 953.601 (valor em 31/12/2014) = R\$ 100.528 → Resultado reconhecido em 2015.

• R\$ 1.805.230 (valor atualizado em 31/12/2016) – R\$ 1.054.129 (valor em 31/12/2015) = R\$ 751.101 → Resultado reconhecido em 2016.”

A recomposição de que trata a legislação seria, no caso em tela, por meio de pagamento em dinheiro, às expensas do Tesouro Nacional, sem reajuste na tarifa.

Referente ao ano-calendário de 2014, o Contribuinte foi intimado a apresentar explicações sobre a exclusão no valor de R\$ 420.012.930,31 (R\$ 63.315.053,83 + R\$ 356.697.876,48), valor esse inserido no valor destacado nos quadros que constam às fls. 49 a 51 do Termo de Verificação Fiscal (TVF) – R\$ 500.527.547,07, conforme explicitado no Bloco M305 da ECF do Contribuinte, reproduzido à fl. 52 do TVF:

ID do registro	Ano da ECF	Código da Conta da Parte B	Histórico de M300	Descrição de M300	Valor Total dos Lançamentos SOMA		
M305	2014	021610001	PROV. NÃO DEDUTÍVEIS PDV, PRL, PASSIVO ATUARIAL, CONTINGÊNCIA E PCLO	Provisões Não Dedutíveis	559.019,87		
M305	2014	0211412001	PROV. NÃO DEDUTÍVEIS PDV, PRL, PASSIVO ATUARIAL, CONTINGÊNCIA E PCLO	Provisões Não Dedutíveis	24.877.329,85		
M305	2014	021610001	PROV. NÃO DEDUTÍVEIS PDV, PRL, PASSIVO ATUARIAL, CONTINGÊNCIA E PCLO	Provisões Não Dedutíveis	821.705,59		
M305	2014	021639001	PROV. NÃO DEDUTÍVEIS PDV, PRL, PASSIVO ATUARIAL, CONTINGÊNCIA E PCLO	Provisões Não Dedutíveis	48.155.822,03		
M305	2014	021990001	PROV. NÃO DEDUTÍVEIS PDV, PRL, PASSIVO ATUARIAL, CONTINGÊNCIA E PCLO	Provisões Não Dedutíveis	96.131.365,03		
M305	2014	031061003	AMORTIZAÇÃO DE AGIO	Amortização de Agio nas Aquisições de Investimentos Avalados pelo Patrimônio Líquido	13.485.715,78		
M305	2014	032755001	DEPRECIAÇÃO INCENTIVADA	Depreciação/Amortização Incentivada - Reversão (Lei nº 11.196/2005, art. 17, II e IV e art. 20)	43.480,00		
M305	2014	025090001	REALIZAÇÃO DE PROVISÕES CONTINGÊNCIA, PASSIVO ATUARIAL, PDV, PRL, GANHO E PERDA INDENIZAÇÃO TRANSMISSORA	(-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	63.315.053,83		
M305	2014	032090001	REALIZAÇÃO DE PROVISÕES CONTINGÊNCIA, PASSIVO ATUARIAL, PDV, PRL, GANHO E PERDA INDENIZAÇÃO TRANSMISSORA	(-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	356.697.876,48		
M305	2014	0211412001	REALIZAÇÃO DE PROVISÕES CONTINGÊNCIA, PASSIVO ATUARIAL, PDV, PRL, GANHO E PERDA INDENIZAÇÃO TRANSMISSORA	(-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	29.596.631,07		
M305	2014	021639001	REALIZAÇÃO DE PROVISÕES CONTINGÊNCIA, PASSIVO ATUARIAL, PDV, PRL, GANHO E PERDA INDENIZAÇÃO TRANSMISSORA	(-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	19.934.366,50		
M305	2014	021990001	REALIZAÇÃO DE PROVISÕES CONTINGÊNCIA, PASSIVO ATUARIAL, PDV, PRL, GANHO E PERDA INDENIZAÇÃO TRANSMISSORA	(-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	30.983.619,19		

Os valores que constam das tabelas do TVF citadas (R\$ 356.697.876,48 em 2014, R\$ 100.528.886,54 em 2015 e R\$ 751.100.567,21 em 2016) foram contabilizados em contas de receita da CEMIG GT como “Ganho Indenização Transmissão” (fl. 52 do TVF).

Por sua vez, a conta contábil “0000496038 - REVERSÃO PROVISÃO PARA INDENIZAÇÃO TRANSMISSÃO” não foi classificada como conta de receita propriamente dita, mas sim como conta redutora dos custos, enquadrada no grupo dos CUSTOS DE OPERAÇÃO, subgrupo das PROVISÕES (REVERSÕES) OPERACIONAIS.

No ano-calendário 2014, o valor de R\$ 63.315.053,83, pertencente a uma conta redutora dos CUSTOS DE OPERAÇÃO, foi levado ao resultado do exercício e também excluído do Lucro Líquido na ECF de 2014.

No Bloco L300 (DRE) das ECF de 2014 a 2016, a CEMIG havia informado na Linha “Outras Receitas Operacionais”, que engloba, dentre outros, o saldo das contas contábeis já mencionadas “Reversão Provisão Indenização Transmissão” e “Ganho Indenização Transmissão” (fls. 53 e 54 do Termo de Verificação Fiscal):

ANO-CALENDÁRIO 2014

Niv	Código	Descrição	R\$55	R\$55	R\$55 - R\$55
4	3.01.01.05	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	659.016.018,91	659.016.018,91	0,00
5	3.01.01.05.01	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	659.016.018,91	659.016.018,91	0,00
6	3.01.01.05.01.10	Reversão dos Saldos das Provisões	75.700.856,62	75.700.856,62	0,00
7	0000496026	(-) Reversão Provisão Ações Trabalhistas	1.415.148,57	1.415.148,57	0,00
7	0000496003	(-) Reversão Provisão Riel Consumo	20.117,38	20.117,38	0,00
7	0000496013	(-) Reversão Provisão Ações Ambientais	694.631,43	694.631,43	0,00
7	0000496021	(-) Reversão Provisão Ações Patrimoniais	288.478,36	288.478,36	0,00
7	0000496027	(-) Reversão Provisão Ações Adm. Ambientais	123.568,17	123.568,17	0,00
7	0000496038	(-) Reversão Provisão para Indenização Transmissão	63.315.053,83	63.315.053,83	0,00
7	0000496014	(-) Reversão Provisão Ações Adm. Tributárias	9.843.858,88	9.843.858,88	0,00
6	3.01.01.05.01.99	Outras Receitas Operacionais	356.697.876,48	356.697.876,48	0,00
7	0000703008	Ganho Indenização Transmissão	356.697.876,48	356.697.876,48	0,00

ANO-CALENDÁRIO 2015

Niv	Código	Descrição	R\$55	R\$55	R\$55 - R\$55
6	3.01.01.05.01.99	Outras Receitas Operacionais	100.541.498,46	100.541.498,46	0,00
7	0000703008	Ganho Indenização Transmissão	100.528.886,54	100.528.886,54	0,00
7	0000705001	Sobra de Inventário Imobilizado	12.611,92	12.611,92	0,00

ANO-CALENDÁRIO 2016

Niv	Código	Descrição	R\$55	R\$55	R\$55 - R\$55
6	3.01.01.05.01.99	Outras Receitas Operacionais	756.544.399,82	756.544.399,82	0,00
7	0000703000	Ganhos	5.443.036,44	5.443.036,44	0,00
7	0000703008	Ganho Indenização Transmissão	751.100.567,21	751.100.567,21	0,00
7	0000705001	Sobra de Inventário Imobilizado	796,17	796,17	0,00

Uma vez percorrido sobre o posicionamento da empresa acerca do assunto e sobre os fundamentos e considerações contábeis expostos pela fiscalização, a Autoridade Fiscal tratou de esclarecer que a) o diferimento permitido pela legislação é tão somente do lucro e b) que os valores devidos pelo poder concedente não se referem à receita reconhecida na fase de construção, mas sim na fase de operação.

O Contribuinte, em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, apresentou o Quadro 2 A, no qual constam como bens elegíveis para as indenizações previstas em Lei: Servidões permanentes; Edificações, obras civis e benfeitorias – transmissão e Máquinas e equipamentos – transmissão.

Na planilha “Base Avaliação” (inserida no arquivo “CTB x FIS - CEMIG-T Final_SDI_007-07 (Inclusão Condutores)” da resposta ao Termo de Início), encontram-se diversos bens que foram imobilizados desde a década de 1978 até 2012 (data base do Laudo de Avaliação).

Segundo a Autoridade Fiscal, a Nota Cosit-E nº 243 de 2016 cita a IN RFB nº 1.515 de 2014, revogada pela IN RFB nº 1.700 de 14/03/2017. A IN 1.515/2014 definia em seu art. 81 a fase de construção e fase de operação da empresa.

Já o art. 83 da IN RFB nº 1.515 de 2014, tratava do diferimento do lucro exclusivamente para a receita reconhecida na fase de construção.

A IN 1.700/17, que revogou a IN 1.515/14, trouxe conceitos idênticos de “fase de construção” e “fase de operação” e, por ter caráter meramente interpretativo, aplicar-se-ia a períodos anteriores.

Em resposta ao Termo de Início, a empresa ainda discriminou a receita auferida em 2016, de 751 milhões, da seguinte maneira citando, inclusive, que tal discriminação consta no Comentário de Desempenho da Demonstração Financeira Publicada – DFP em 31/12/2016:

Receita de Indenização da Transmissão

Em 2016 a Companhia reconheceu receita no valor de R\$751 milhões, conforme eventos descritos a seguir:

- R\$20 milhões referente à diferença entre o valor da revisão preliminar da ANEEL, que foi de R\$1.157 milhões em 23 de fevereiro de 2015, em relação a revisão final;
- R\$90 milhões referente à diferença entre as variações dos índices IGP-M e IPCA, considerando que a companhia havia atualizado o saldo a receber, até maio de 2016, pelo IGP-M;
- R\$438 milhões referente ao custo de capital próprio considerando a taxa de 10,44% a.a.
- R\$44 milhões referente à atualização pelo IGP-M, até maio de 2016, do saldo de indenização a receber;
- R\$159 milhões referente à atualização do saldo de indenização a receber, pelo IPCA e pelo custo de capital próprio, conforme Portaria MME nº120, no período de julho a dezembro de 2016.

A receita acima é originária de diferenças entre a avaliação dos ativos da revisão preliminar feita pela ANEEL e a revisão final, diferenças entre variações dos índices IGP-M e IPCA, custo de capital próprio, atualização pelo IGP-M do saldo de indenização a receber e atualização do saldo de indenização a receber pelo IPCA e pelo custo de capital próprio.

Assim como o Comentário de Desempenho da Demonstração Financeira Publicada – DFP em 31/12/2016 teceu explicações sobre a Receita de Indenização da Transmissão auferida em 2016, o Relatório da Administração da companhia de 2015 discriminou as Receitas de Indenização da Transmissão auferidas em 2014 e 2015 e ainda teceu comentários, conforme trecho reproduzido à fl. 57 do Termo de Verificação Fiscal.

A Fiscalização entende que diversos pontos na composição da receita de indenização de transmissão levam à convicção de que as receitas auferidas não se referem à fase de construção, como pretendeu a empresa em sua alegação.

Preliminarmente, a revisão feita pela ANEEL, por meio da Portaria MME nº 120 de 20/04/2016, remete ao art. 15, § 2º da Lei 12.783/2013, ou seja, refere-se a ativos já existentes em 31/05/2000, ainda não depreciados ou não amortizados. Isto porque os ativos existentes posteriores a junho/2000 já foram objeto de indenização no valor de R\$ 285.438 milhões, pagos em 01/2013, conforme resposta da empresa ao Termo de Intimação 01 e citada no item 28 deste Relatório.

A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela Administração. Já a amortização consiste na alocação sistemática do valor amortizável de ativo intangível ao longo da sua vida útil.

O fato de esses bens estarem sujeitos à depreciação e à amortização denota, por força da legislação, o fim da fase de construção e início da fase de operação. Ademais, é inaceitável a afirmação da empresa de que bens existentes em 31/05/2000 estariam na fase de construção, ou seja, ainda não estariam em uso em 31/12/2012 (data base do cálculo dos valores a receber).

Além disso, a correção dos ativos financeiros pelos índices IGP-M e IPCA ocorre após a entrada em operação, quando a concessão passa a ter fluxo de recebimento pela RAP – Receita Anual Permitida.

Em seguida, a Autoridade Fiscal tece considerações sobre o tema. Disse que o ativo financeiro das concessionárias é formado através do valor justo dos serviços de construção. Ou seja, o ativo financeiro é o valor dos seus fluxos futuros trazido a valor presente. O fluxo de caixa futuro é determinado no início da concessão e reavaliado na data que a linha de transmissão entra em operação, para segregar a Receita Anual Permitida - RAP entre a parcela que remunerará a infraestrutura e a parcela que remunerará os serviços de Operação e Manutenção - O&M.

Durante o período de construção, ou seja, formação do ativo financeiro, este é remunerado pela Taxa de Remuneração do Ativo Financeiro (TRAF). A TRAF representa qual a remuneração do ativo calculada para que o investimento inicial no projeto seja totalmente amortizado após o fluxo de caixa de todo o período da concessão. Após a entrada em operação da linha, além da remuneração pela TRAF e da correção monetária do ativo financeiro durante a fase operacional, este ativo é amortizado através dos recebimentos da RAP, excluindo o valor referente à receita de operação e manutenção.

A receita de O&M (Operação e Manutenção) é uma parcela da RAP destinada a remunerar a operação e a manutenção dos ativos da concessão. Ao final da construção, quando o cálculo da indenização torna-se possível, o valor da indenização equivalente ao ativo imobilizado que não for 100% depreciado ou amortizado até o fim da concessão passará a fazer parte do fluxo de caixa do ativo financeiro, uma vez que é parte da remuneração esperada pelos serviços de construção.

A receita de construção está ligada ao primeiro elemento da movimentação do ativo financeiro, como consequência dos investimentos incorridos, e ocorre somente na fase pré-operacional da concessão. Cabe mencionar que a receita de construção tem impacto praticamente nulo no lucro líquido em International Financial Reporting Standards - IFRS, uma vez que ela é compensada pelos custos de construção.

Já a receita de Operação e Manutenção é a parcela da RAP correspondente à operação e manutenção da concessão e gera uma receita de O&M de mesmo valor, reajustada anualmente pelo mesmo índice de inflação que reajusta a RAP.

Das considerações feitas pela Fiscalização acima sintetizadas, ela conclui que as receitas em questão, auferidas nos anos de 2014 a 2016, referem-se à indenização referente às reavaliações e atualizações dos ativos financeiros, o que vai de encontro aos conceitos referentes à fase de operação.

Outro fator trazido pela Fiscalização é que o modelo regulatório vigente não prevê remuneração específica para a construção ou melhoria da infraestrutura da concessão. O Relatório da Administração 2017, em seu item 26, demonstra a composição da receita da companhia (fl. 59 do TVF). Nele, pode-se notar que a receita de 751 milhões foi enquadrada como “Receita de Indenização de Transmissão (g)”. Já a receita de construção foi destacada como “Receita de Construção de Transmissão (e)” e “Receita de Construção de Distribuição (e)”. O mesmo fato pode ser percebido na discriminação das receitas de 2014 e 2015, conforme pode ser visto no item 49 do Relatório.

No citado item 26 do Relatório Administração 2017, também chama atenção as considerações acerca da Receita de Construção (trecho reproduzido à fl. 59 do TVF). A alínea “e” do item 26 do Relatório da Administração supramencionada derruba por completo os argumentos do Contribuinte de que a receita reconhecida de 751 milhões refere-se à fase de construção, pois, da análise conjunta do artigo 36 da Lei 12.973/14, do artigo 83 da então vigente IN 1.515/14 (artigo 168 da IN 1.700/17), dos itens 9 a 11 da Nota Cosit-E nº 243 de 2016 e da alínea “e” do item 26 do Relatório da Administração 2017, depreende-se:

“a) O lucro que poderia ser tributado quando da disponibilidade financeira é aquele decorrente de receitas pela prestação de serviços da fase de construção.

b) O modelo regulatório vigente não prevê remuneração específica para a construção ou melhoria da infraestrutura de concessão, tendo em vista que as construções e melhorias são substancialmente executadas através de serviços especializados de terceiros.

c) Toda a receita de construção está relacionada à construção de infraestrutura dos serviços de distribuição de energia elétrica.

d) A CEMIG decidiu registrar a receita de contratos de construção com margem de lucro zero.

e) Se a margem de lucro decorrente dos contratos de construção é igual a zero, não há que se falar em diferimento desse lucro.

f) Portanto, a receita de 751 milhões não decorre da fase de construção e, por consequência, não poderia ter sido excluída do lucro líquido do exercício de 2016 para apuração do lucro real.”

As mesmas conclusões expostas no item anterior para a receita auferida em 2016, no valor de R\$ 751 milhões, servem também para as receitas auferidas em 2014 e 2015, no valor de R\$ 420.012.930,31 e R\$ 100.528.886,54 em 2014 e 2015, respectivamente. Isso se deve ao fato que a CEMIG, historicamente, tem publicado em suas Demonstrações Financeiras que a receita de construção é integralmente compensada pelos custos de produção, ou seja, a margem de lucro é igual a zero. A Autoridade Fiscal transcreve trechos das Demonstrações Financeiras de 2011 a 2016, além da de 2017, que demonstram o alegado.

Nas ECD's da CEMIG GT de 2014 a 2016, entregues ao SPED em 30/09/2015, 31/05/2016 e 20/07/2017, o saldo final da conta contábil “0000311396 - RECEITA DE CONSTRUÇÃO”, antes do encerramento de cada exercício, coincide exatamente com o saldo final da conta “0000499396 - CUSTO DE INFRAESTRUTURA EM FUNÇÃO DA CONCESSÃO”, o que reforça o argumento de que a margem de lucro na fase de construção é igual a zero.

Em seguida, a Autoridade Fiscal discorreu sobre a questão de que o diferimento permitido pela legislação é tão somente do lucro e não da receita, como alegou o Contribuinte.

O art. 36 da Lei 12.973/14 prevê que o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de

receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do seu recebimento.

Ocorre que a CEMIG postergou a tributação de toda a receita reconhecida a título de receita de indenização de transmissão no valor de R\$ 420 milhões em 2014, de R\$ 100 milhões em 2015 e de R\$751 milhões, controlando o saldo na parte B do LALUR/LACS até o efetivo recebimento. Entretanto, a regra legal é clara e expressa no sentido de que a postergação da tributação se aplica ao lucro vinculado às referidas receitas.

A teor do art. 83, § 1º da IN RFB nº 1515, de 2014 e do art. 168, § 1º da IN RFB nº 1700, de 2017, para a Autoridade Fiscal, a correta interpretação do art. 36 da Lei 12.973, de 2014, implica considerar que o lucro é o resultado das receitas menos custos diretos e indiretos incorridos, não sendo admissível que tais custos afetem o resultado fiscal em determinado período e apenas se postergue a tributação das receitas.

Se o sujeito passivo reconheceu as despesas para fins fiscais em período anterior, ou seja, não efetuou a sua adição na Parte A e controle na Parte B do LALUR/LACS, não incorre em infração tributária, isto porque o disposto no art. 36 da Lei 12.973, de 2014, é uma opção e não um dever, como bem caracteriza a expressão "... poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento". Entretanto, assim procedendo, o sujeito passivo não pode apelar ao tratamento exceptivo previsto no art. 36 da Lei 12.783, de 2014, pois, nesse cenário, o momento da tributação seguiria a regra geral, ou seja, regime de competência, sendo as receitas integralmente tributáveis a partir de seu reconhecimento contábil.

Em resposta ao Termo de Intimação 01, o Contribuinte alegou que os valores de R\$ 420 milhões em 2014, R\$ 100 milhões em 2015 e R\$ 751 milhões em 2016 não se tratam de receita, mas sim do lucro, já que não existe despesa relacionada a esses valores.

A alegação do Contribuinte mostra-se contrária aos fatos constatados e à própria prática da empresa no tocante a esses valores. Do ponto de vista contábil, a empresa reconheceu como receita os valores de R\$ 420 milhões em 2014, R\$ 100 milhões em 2015 e R\$ 751 milhões em 2016, conforme contabilização já mencionada no item 35 do Termo de Verificação Fiscal.

Do ponto de vista fiscal, a empresa também reconheceu como receita os valores de R\$ 420 milhões em 2014, R\$ 100 milhões em 2015 e R\$ 751 milhões em 2016, conforme informação no Bloco L300 – DRE das respectivas ECF, na Linha "Outras Receitas Operacionais", que engloba, dentre outros, o saldo das contas contábeis "Reversão Provisão Indenização Transmissão" e "Ganho Indenização Transmissão", conforme item 38 do TVF.

Do ponto de vista societário, a empresa também reconheceu como receita os valores em comento, informados nos Relatórios da Administração, fato que a Autoridade Fiscal mencionou nos itens 47, 49 e 64 do TVF. Abaixo, reproduzimos trecho de fls. 63 e 64 do TVF:

24. RECEITA

	Consolidado	
	2015	2014
Fornecimento Bruto de Energia Elétrica (a)	22.526.275	17.232.105
Receita de Uso dos Sistemas Elétricos de Distribuição – TUSD (b)	1.465.399	854.945
CVA e Outros Componentes Financeiros (c)	1.703.627	1.106.675
Receita de Transmissão		
Receita de Concessão de Transmissão (d)	261.470	556.633
Receita de Construção de Transmissão (e)	146.030	80.358
Receita de Indenização de Transmissão (f)	100.528	420.013
Receita de Construção de Distribuição (e)	1.105.806	861.437
Transações com energia na CCEE (g)	2.424.567	2.348.483
Fornecimento de Gás	1.666.688	422.379
Outras Receitas Operacionais (h)	1.441.186	1.282.230
Impostos e Encargos Incidentes sobre a Receita (i)	(11.549.365)	(5.625.680)
Receita Operacional Líquida	21.292.211	19.539.578

f) Receita de Indenização da Transmissão

26. RECEITA

A composição da Receita da Companhia e suas controladas é conforme segue:

	Consolidado	
	2017	2016
Fornecimento Bruto de Energia Elétrica (a)	23.701.361	23.429.713
Receita de Uso dos Sistemas Elétricos de Distribuição – TUSD (b)	1.610.593	1.705.420
CVA e Outros Componentes Financeiros (c)	988.260	(1.455.057)
Receita de Transmissão		
Receita de Concessão de Transmissão (d)	371.066	311.889
Receita de Construção de Transmissão (e)	24.827	53.824
Receita de Indenização de Transmissão (g)	373.217	751.101
Receita de Indenização da Geração (h)	271.607	-
Receita de Construção de Distribuição (e)	1.093.921	1.139.316
Ajuste de expectativa do fluxo de caixa do ativo financeiro indenizável da concessão de distribuição (i)	8.586	7.582
Receita de Atualização Financeira da Bonificação pela Outorga (f) *	316.880	299.537
Transações com energia na CCEE (i)	860.108	160.763
Fornecimento de Gás	1.758.692	1.444.166
Outras Receitas Operacionais (k)	1.483.377	1.421.074
Impostos e Encargos Incidentais sobre a Receita (l)	(11.150.805)	(10.496.672)
Receita Operacional Líquida	21.711.690	18.772.656

* Em 2016, os valores estão apresentados líquidos da atualização financeira da parcela a pagar pela Outorga, que foi liquidada em julho de 2016.

Além disso, a Fiscalização pondera que houve custos e despesas nos investimentos relacionados aos ativos objeto das receitas devidas pelo Poder concedente. Só que esses custos e despesas foram reconhecidos ao longo de vários anos-calendário anteriores, não tendo havido diferimento algum desses valores. De modo inverso, a empresa pretendeu diferir somente as receitas auferidas nos anos-calendário de 2014 a 2016, sendo que os custos e despesas relacionados a elas, já haviam sido aproveitados ao longo de muitos anos.

Outro ponto suscitado na resposta do Contribuinte ao Termo de Intimação 01 é a alegação de que não havia disponibilidade jurídica da indenização auferida pela CEMIG.

A Lei, as Portarias, Resoluções e Laudos de Avaliação do Poder concedente, aliados ao reconhecimento contábil, fiscal e societário por parte da empresa deixam evidente o reconhecimento jurídico de ambas as partes do dever de pagar e do direito de receber tais valores. Nesse ponto, está instaurada a disponibilidade jurídica da indenização.

Portanto, contra os fatos apurados, não há, para a Fiscalização, argumentos suficientes para contrapor que os valores de R\$ 420 milhões em 2014, R\$ 100 milhões em 2015 e R\$ 751 milhões em 2016 foram considerados como receita pela CEMIG em todos os aspectos, seja contábil, fiscal ou societário.

Pelas razões sintetizadas, a Fiscalização concluiu que os valores de R\$ 420 milhões, de R\$ 100 milhões e de R\$ 751 milhões não poderiam ter sido excluídos do Lucro Líquido para apuração do Lucro Real de 2014, 2015 e 2016, respectivamente, por não se referirem a receitas da fase de construção e pelo fato de a empresa ter diferido apenas a receita e não o lucro, como prevê a legislação.

A Fiscalização procedeu ao ajuste do Lucro Líquido dos anos-calendário de 2014 a 2016, de modo a retirar das exclusões os valores de R\$ 420.012.930,31 em 2014, de R\$ 100.528.886,54 em 2015 e de R\$ 751.100.567,21 em 2016.

Após os ajustes, o Lucro Real da empresa do período de 2014 a 2016, a Base de Cálculo da CSLL, o ORPJ e a CSLL, ficaram conforme tabelas de fls. 66 a 72 dos autos (TVF).

Além do lançamento do IRPJ e da CSLL, foram também lançadas as multas exigidas isoladamente, do IRPJ e da CSLL, pelo não recolhimento das estimativas mensais. Os valores do IRRF e da CSLL retidos, para fins de cálculo da multa isolada, foram considerados conforme retenções mensais informadas pela empresa em resposta ao Termo de Intimação 02 e nas ECF dos respectivos períodos.

Os valores lançados encontram-se nos Anexos I a VI dos autos do processo.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

(Processo nº 15504-723.990/2019-72)

O Termo de Verificação Fiscal também descreve os fatos apurados no procedimento fiscal que resultaram no lançamento de ofício da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 8º-A, inciso II do Decreto 1.598 de 26/12/1977, incluído pela Lei 12.973/2014.

A multa citada é objeto do processo administrativo fiscal nº 15504.723990/2019-72 e nele será julgada, razão pela qual não será aqui relatada.

COMPENSAÇÕES

Considerando que a CEMIG havia declarado, anteriormente ao lançamento, a compensação de débitos tendo como crédito Saldos Negativos de IRPJ de 2014 e 2016 e Saldo Negativo de CSLL de 2014, a Fiscalização acresceu aos lançamentos do IRPJ e da CSLL os valores já compensados, conforme apuração detalhada no item 91 do TVF. Às fls. 79 a 80 do TVF, estão discriminadas as PERDCOMP e os respectivos débitos compensados que tinham como crédito Saldos Negativos de IRPJ de 2014 e 2016 e Saldo Negativo de CSLL de 2014:

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado dos autos de infração em 29/07/2019 (fls. 265 a 266), o Contribuinte apresentou impugnação às fls. 270 a 313, na qual fez a defesa a seguir sintetizada.

A Impugnante iniciou a sua defesa afirmando que prestou esclarecimentos à Fiscalização no sentido de que as receitas auferidas a título de "Indenização de Transmissão" (420 milhões em 2014, 100 milhões em 2015 e 751 milhões em 2016) foram reconhecidas com fundamento nas Portarias MME-MF 580, de 01/11/2012, e MME 120, de 20/04/2016, que regulamentaram o recebimento pelas concessionárias de transmissão de energia elétrica da receita decorrente de valores não amortizados vinculados a bens reversíveis registrados pelas concessionárias e reconhecidos pela ANEEL.

O ativo financeiro contabilizado decorre de receitas reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura (fase de construção), estando enquadradas no art. 36 da Lei 12.973/14.

DO DIREITO

Quanto ao direito, a Impugnante primeiramente apresentou alguns conceitos básicos da geração e transmissão da energia elétrica.

Segundo seu entendimento, a energia elétrica possui, basicamente, três ciclos: (i) a geração, (ii) a transmissão e (iii) a distribuição. Na primeira fase - geração - há a produção da energia elétrica. Já na segunda fase - transmissão - realiza-se o transporte da energia elétrica desde as unidades de geração (centrais elétricas) até os grandes centros de consumo. E, por fim, a distribuição, que leva a energia elétrica até os consumidores.

A segunda fase de transmissão de energia elétrica é o processo de transportar energia entre dois pontos distintos, sendo que esse transporte é realizado por linhas de transmissão que, de uma forma mais simples, conecta uma usina ao consumidor.

Segundo a Aneel, o serviço de transporte de grandes quantidades de energia elétrica por longas distâncias é feito utilizando-se uma rede de linhas de transmissão e subestações em tensão igual ou superior a 230 kV, denominada Rede Básica.

Destaca-se que a remuneração de um investimento em transmissão buscará remunerar o capital investido, bem como a operação do capital. Isto é, a remuneração de um empreendimento de transmissão ocorrerá a partir de duas fases, sendo uma fase de

construção, investimentos na infraestrutura, a qual gerará um ativo financeiro; e uma fase de operação, retorno pela operação e manutenção da infraestrutura.

A Remuneração do Capital (RC) de uma transmissora corresponde à remuneração dos investimentos realizados e depende fundamentalmente da Base de Remuneração Regulatória (BRR) e do custo de capital.

A Remuneração do Capital de uma transmissora segue a mesma linha de um capital financeiro, que é remunerado pelos juros. Contudo, tendo em vista que o sistema elétrico no Brasil é regulamentado, a receita das transmissoras é estabelecida pela União Federal. Para tanto, ela estabelece uma Receita Anual Permitida (RAP), que é a Receita anual a que a concessionária tem direito pela prestação do serviço público de transmissão, aos usuários, a partir da entrada em operação comercial das instalações de transmissão. Para as transmissoras que foram licitadas, a RAP é obtida como resultado do próprio leilão de transmissão e é paga às transmissoras a partir da entrada em operação comercial de suas instalações, com revisão a cada quatro ou cinco anos, nos termos dos contratos de concessão. Para as transmissoras que tiveram o seu contrato de concessão renovado, caso da Cemig-GT, a RAP foi calculada com base nos custos de Operação e Manutenção, conforme estabelece a Lei 12.783, de 11 de janeiro de 2013.

Em resumo, a Impugnante, no que se refere à RAP, disse que:

- i) Os valores registrados como receita são aqueles efetivamente recebidos pela Cemig anualmente, conforme previsto nas Resoluções da Aneel;
- ii) Todas as despesas operacionais relacionadas ao segmento de transmissão de energia elétrica estão vinculadas à RAP.

Em seguida, teceu considerações sobre a regulamentação do sistema de transmissão brasileiro.

Após fazer apanhado histórico, comentou que em julho de 2012 houve o último processo tarifário anterior à MP nº 579/2012. Nela, a receita das concessionárias de transmissão era formada pela soma das receitas iniciais (RBSE/RPC), atualizadas desde 2001 pelo IGP-M, e das receitas autorizadas (RBNI/RCDM), objeto de reajustes e revisões periódicas. O montante total, de R\$ 9,07 bilhões (ref. preços: jun/2012), era composto em 28% pelos investimentos RBNI/RCDM e 72% pelos investimentos RBSE/RPC. Isto significa que a receita auferida por uma concessionária de transmissão de energia elétrica é basicamente em função dos seus investimentos em infraestrutura de transmissão.

Em 11 de setembro de 2012, foi publicada a Medida Provisória nº 579/2012 (posteriormente convertida na Lei no. 12.783/2013), que tinha por objetivo reduzir o custo da energia elétrica no Brasil a partir da renovação das concessões de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, bem como pela redução dos encargos setoriais, buscando uma modicidade tarifária. Logo, o objetivo da MP 579/2012 era reduzir o custo da energia elétrica. E, para atingir esse objetivo, tinha que indenizar os investimentos realizados pelas concessionárias para que tais investimentos não aparecessem mais nas tarifas da energia elétrica, já que os custos de capital (remuneração e depreciação) representavam em torno de 2/3 (dois terços) do custo da geração e transmissão de energia na receita final das tarifas de energia elétrica.

Feitos os esclarecimentos acima, a Impugnante passou à apresentação das contrarrazões aos Autos de Infração contra ela lavrados.

A Impugnante CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A. foi autuada em virtude da exclusão do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das receitas contabilizadas sob o título de "Receita de Indenização de Transmissão".

De acordo com a Fiscalização, a Cemig não poderia ter excluído da apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) os valores de R\$ 420 milhões em 2014, R\$ 100 milhões em 2015 e R\$ 751 milhões em 2016, pois

não corresponderiam a receitas da fase de construção, e pelo fato de a empresa ter diferido apenas a receita e não o lucro, como prevê a legislação.

A Impugnante, por seu turno, entende que essas receitas estão vinculadas à indenização que a Cemig receberá em função da Lei 12.783/2013. Esta lei teve como objetivo reduzir o custo da energia elétrica no Brasil ao retirar da remuneração os custos com a remuneração da infraestrutura.

Em 1º de novembro de 2012, através da Portaria Interministerial MME-MF nº 580, foram definidos os valores de indenização a serem pagos aos concessionários de geração e de transmissão que optaram por antecipar os efeitos da prorrogação das concessões. Deve ser ressaltado que os valores de indenização divulgados para a transmissão eram parciais, não incluíam a indenização prevista para os ativos com data anterior a junho de 2000.

O Conselho de Administração da Impugnante decidiu pela adesão da Cemig aos termos da Lei 12.783/13(MP 579). Em função da adesão aos termos da MP 579, ocorreram impactos nas operações e, consequentemente, reflexos nas demonstrações financeiras da Cemig GT:

- Estabelecimento de indenização para os ativos de transmissão existentes até 31 de dezembro de 2012: e,
- Redução na receita de concessão de transmissão (RAP). A receita passou a remunerar apenas os custos com a operação e manutenção dos ativos, tendo em vista que os ativos seriam objeto de indenização, e não mais seriam remunerados pela RAP.

A indenização dos ativos de transmissão foi dividida entre os ativos existentes até 31/05/2000 e os ativos posteriores até 31/12/2012, pois o § 2º do art. 15 da Lei 12.783/2013 autorizava o poder concedente a pagar às concessionárias que optaram pela prorrogação nela prevista, a indenização relativa aos ativos considerados não depreciados existentes em 31/05/2000, registrados pelas concessionárias e reconhecidos pela Aneel, e o § 1º estabelecia a indenização para os outros ativos ainda não amortizados, não depreciados ou não indenizados.

Em seguida, a Impugnante explicou como fez os cálculos dos valores das indenizações, utilizando como referência a Nota Técnica da Aneel nº 387/2012, na qual são apresentados estudos para a definição do Valor Novo de Reposição ("VNR") das instalações de transmissão.

Em 22 de abril de 2016, o Ministério de Minas e Energia - MME publicou a Portaria MME nº 120, definindo o prazo e a forma para pagamento do valor remanescente da indenização. A Portaria determinou que os valores homologados pela ANEEL fossem incluídos na Base de Remuneração Regulatória, e que o custo de capital fosse adicionado às respectivas Receitas Anuais Permitidas ("RAP") a partir do ano de 2017.

No tocante aos investimentos realizados entre 2013 e 2017, que também deveriam ser indenizados pelo Poder Concedente, já que a partir da Lei 12.783/2013 esses investimentos não iriam mais compor a remuneração das concessionárias, deveriam ser atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA e remunerados pelo custo do capital próprio, real, do segmento de transmissão definido pela ANEEL, nas metodologias de Revisão Tarifária Periódica das Receitas das Concessionárias Existentes, atualmente 10,44% ao ano, a ser pago pelo prazo de 8 anos com ressarcimento pela RAP.

O valor da indenização total registrado em 31 de dezembro de 2016 correspondia ao montante de R\$1.805.230 (mil). Todas as receitas tributadas pela fiscalização se referem aos investimentos realizados na fase de construção, pois tratam-se de indenização pelos investimentos realizados pela Cemig na infraestrutura para prestar os serviços de transmissão.

A receita contabilizada pela Cemig entre 2013 a 2016 correspondia a uma expectativa de recebimento que estava condicionada a vários fatores, tais como o montante a

receber de indenização, e a forma desse pagamento - via Tesouro ou via Receita Anual Permitida (RAP) pela inclusão na Base de Remuneração Regulatória.

Logo, não existia, naquele momento, disponibilidade econômica ou jurídica da renda, nem mesmo a receita contabilizada era passível de tributação, pois estava sob várias condicionantes.

A tributação dos valores registrados contabilmente pelo regime de competência, baseados nas melhores estimativas da Cemig, antes da emissão da Portaria MME 120/16, representaria uma “antecipação” da tributação sobre parcelas de receitas que seriam efetivamente faturadas nos exercícios seguintes. Configurar-se-ia, assim, um pagamento indevido e um confisco de parte do patrimônio da Impugnante.

O primeiro ponto defendido pela Fiscalização para a tributação das receitas é que os valores de indenização são referentes à fase de operação. Ocorre, porém, que a indenização é a contrapartida dos investimentos realizados na fase de construção, pois na fase de operação os valores recebidos são pela operação e manutenção das linhas de transmissão.

Da leitura da manifestação do Ministério de Minas e Energia (“perguntas e Respostas” do MME sobre a MP 579/2012), não há que se falar em indenização pela operação das linhas. A indenização refere-se à construção e instalação dos empreendimentos.

Como a indenização relativa aos ativos anteriores a 31/05/2000 não foi paga integralmente em 2013, já que somente com a publicação da Portaria MME 120/2016 ficou definido o seu montante e a forma de seu pagamento, todo o seu remanescente deveria ser indenizado. Ora, somente se indeniza aquilo que foi gasto com a construção, pois a receita auferida para a manutenção possui natureza diversa. Além disso, somente com a Portaria em questão é que ficou acordada a aplicação do wacc para a valorização da indenização.

A Impugnante mencionou ainda que a Associação Brasileira dos Grandes Consumidores Industriais de Energia e de Consumidores Livres (Abrace) obteve, junto à 5ª Vara da Justiça Federal do Distrito Federal, liminar que suspendeu parcialmente o pagamento da parte da tarifa de uso do sistema de transmissão relativa às indenizações para as transmissoras. Referida decisão, ainda em vigor, determinou que a Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) excluísse a parcela do pagamento da indenização referente à “remuneração” dos ativos ainda não amortizados, e indicou que incida sobre o valor histórico a ser indenizado “apenas a atualização”.

Segundo a decisão, a Lei 12.783/2013, que versa sobre o pagamento das indenizações, indica que o valor devido deve ser “atualizado até a data de seu efetivo pagamento à concessionária”, mas não fala de remuneração. “Constata-se, portanto, que as empresas aderiram aos termos da Lei nº 12.783/2013, que previa, exclusivamente, a atualização dos bens e ativos, nada disciplinando sobre a incidência de parcela a título de juros compensatórios. Ou seja, não se pode alegar frustração de expectativa, já que a Portaria nº 120/2016 inovou na questão. As empresas anuíram aos termos da Lei, acatando a simples atualização dos ditos bens e ativos”, dispõe a decisão.

Para a Impugnante, cobrar tributos sobre receita que está sendo questionada judicialmente é confiscar o contribuinte que ainda sequer sabe o valor real da sua receita. Não há que se falar em disponibilidade jurídica da renda sobre essa parcela sub judice.

Os bens já estavam em funcionamento. Porém, tendo em vista a mudança de política de remuneração das concessões pela Lei 12.783/2013 (cujo objetivo era a redução dos custos da energia elétrica no Brasil, retirando a parcela da remuneração pelos investimentos), o que estava sendo indenizado era justamente o saldo remanescente após as depreciações e amortizações. Por falta de conhecimento técnico, a Fiscalização negligenciou o fato de que a remuneração deve acontecer tanto pela construção do ativo, como pela operação do ativo. Antes da Lei 12.783/2013, a remuneração ocorria através de tarifa pelas duas fases: construção e operação do ativo. Contudo, a Lei 12.783/2013 estabeleceu o pagamento somente da operação do ativo, e determinou a indenização dos

investimentos remunerando as concessionárias através da metodologia do Valor Novo de Reposição.

A própria Fiscalização percebe que a remuneração dessa atividade é oriunda de dois fundamentos, construção e operacionalização. Sendo que o valor da indenização é devido pelo investimento na construção, cujo lucro seria mensurado considerando a mais valia do imobilizado contabilizado, mais o IPCA e o wacc. Destaca-se que o wacc é a taxa que traz a valor presente os fluxos de caixa futuros, ou seja, o wacc é o custo de oportunidade desse negócio.

Portanto, as receitas contabilizadas entre 2014 e 2016 correspondem ao lucro advindo da indenização proposta pela Lei 12.783/2013.

A Fiscalização não reconhece que os valores das receitas contabilizadas entre 2014 e 2016 referem-se ao lucro auferido na operação. Além disso, alega que a receita não é lucro, porque não existe despesa vinculada à receita. Porém, como já mencionado, o lucro da aplicação financeira é justamente a receita financeira. Alegar que uma receita não é lucro porque não tem despesa vinculada é acreditar que nenhum lucro existe sem a sua correspondente despesa. Seria admitir, por exemplo, que a receita pela locação de um apartamento ou de um carro não pode ser considerada lucro porque não existe despesa vinculada. Em ambos os exemplos, locação de apartamento ou de carro, o lucro advém do ativo, e não da despesa.

A Impugnante destacou que a linha de transmissão construída pelo concessionário não pertence a ele, e sim ao Estado que o contratou para a prestação do serviço de construção dessa linha. O ativo financeiro da concessão corresponde à contraprestação pelos serviços de construção da infraestrutura da atividade de transmissão, ou seja, representam os valores a serem recebidos pelo serviço prestado à União com amparo no contrato de concessão, aplicando-se, assim, o parágrafo 3º do art. 10 do Decreto-Lei 1.598/1977.

Para a Impugnante, é óbvio que houve custos e despesas nos investimentos relacionados aos ativos objeto das receitas devidas pelo Poder concedente. Só que esses custos e despesas foram reconhecidos ao longo de vários anos-calendário anteriores, não tendo havido diferimento algum desses valores. De modo inverso, a empresa pretendeu diferir somente as receitas auferidas nos anos calendário de 2014 a 2016, sendo que os custos e despesas relacionados a elas, já haviam sido aproveitados ao longo de muitos anos.

A forma de remuneração da atividade de transmissão de energia antes da Lei 12.973/2013 era diferente da forma atual. Com a mudança, nasceu o dever da União de indenizar a concessionária, e a metodologia escolhida para essa indenização foi o Valor Novo de Reposição, que nada mais é que o valor de mercado daqueles ativos que estavam contabilizados até dezembro de 2012.

Sobre a não aceitação, pela Fiscalização, da argumentação da Cemig de que os valores contabilizados não revelavam disponibilidade jurídica de renda, a Impugnante argumentou que o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já reconheceu, em diversas ocasiões, que o simples registro contábil não é suficiente para desencadear o fato gerador do Imposto de Renda.

Desta forma, não seria correto considerar que há disponibilidade jurídica ou econômica da indenização para a Cemig no momento do reconhecimento contábil como um ativo financeiro em contrapartida a uma receita. Ao contrário, havia incertezas nos anos de 2014 e 2015 com relação aos valores efetivos que seriam indenizados e, mesmo após a emissão da Portaria MME 120/16, incertezas relacionadas à mensuração do recebimento, não somente em relação ao aspecto temporal, como também quanto ao aspecto material. Ou seja, desconhecia-se os valores exatos que seriam recebidos, considerando as questões regulatórias já mencionadas.

A Receita Federal do Brasil emitiu a Nota Cosit-E nº 243, de 2016, anexa ao Ofício nº 826/2016 - RFB/Gabinete, sobre os aspectos tributários relativos ao recebimento da receita pelas concessionárias de transmissão de energia elétrica, em resposta ao Ofício nº 220/2016-SEMME.

Na referida nota, concluiu-se que a receita regulamentada pela Portaria MME 120/16 poderá ser tributada à medida dos recebimentos, de acordo com o art. 36 da Lei 12.973/14, caso se enquadre nas hipóteses nele previstas, ou com base no § 3º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que permite o diferimento da tributação do lucro apurado com base em receitas decorrentes de contratos de concessão firmados com o poder público.

O ativo financeiro contabilizado pela Cemig, base para as atualizações cujos montantes foram excluídos do lucro líquido para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, decorre de receitas reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura (fase de construção), estando, portanto, enquadradas no art. 36 da Lei 12.973/14.

Conforme já mencionado, não existem despesas vinculadas a essas receitas contabilizadas. Desta forma, o efeito no lucro corresponde exatamente ao valor da receita registrada, em conformidade integral ao previsto no art. 36 da Lei 12.973/14.

Portanto, fica evidenciado que o procedimento adotado pela Cemig, de diferimento da receita do ativo financeiro de indenização, observou as Notas Cosit emitidas pela Receita Federal do Brasil, atendendo ainda aos requisitos relacionados à indisponibilidade jurídica e econômica do ativo financeiro para a determinação do pagamento dos impostos.

DA IMPOSSIBILIDADE DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA VINCULADA AO TRIBUTO E A MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Por último, a Impugnante questionou a aplicação da multa isolada com o propósito específico de punição, o que, no seu entendimento, descumpriu a norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa.

A multa isolada foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixam de recolher as estimativas mensais. De fato, o recolhimento por estimativa não pode reduzir-se a mera recomendação, a que o contribuinte atenda se quiser. Essa é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida. Porém, aplicá-la a casos como o presente, em que o Fisco entendeu indevida a exclusão de determinadas receitas do lucro líquido, é uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Da mesma forma, a multa por descumprimento de obrigação acessória foi criada objetivando obrigar o contribuinte a prestar todas as informações fiscais e a cumprir todas as obrigações acessórias inerentes à apuração e informação dos tributos por ele devidos. Porém, aplicá-la a casos como o presente, em que o Fisco entendeu que o Bloco "M300" da ECF dos anos-calendários de 2014 a 2016 foi entregue ao SPED com informações inexatas, incompletas ou omitidas, também é, sem dúvida alguma, uma forma de super exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Neste sentido, a Impugnante citou o entendimento de que a aplicação da multa vinculada (multa de ofício) afasta, pelo princípio da consunção, a multa isolada, citando decisões do E. Superior Tribunal de Justiça.

Continuando, argumentou que os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador. As hipóteses do inciso II, "a" e "b" (Lei nº 9.430/96, art. 44), em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas" apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido, na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput* da citada norma.

O mesmo raciocínio aplica-se à exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no Art. 8º-A, inciso II do Decreto 1.598 de 26/12/1977, incluído pela Lei 12.973/2014. A infração que se pretende reprimir com a exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória (entrega do Bloco "M300" da ECF dos anos-calendários de 2014 a 2016 ao SPED com informações inexatas, incompletas ou omitidas) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Esse princípio vem impedir a aplicação cumulativa de multas relacionadas a uma única obrigação tributária.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

A par dessas razões, pode-se ainda invocar a Súmula CARF no 105, cujo enunciado reza que "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

DO PEDIDO

Dos argumentos acima resumidos, a Impugnante requereu que fosse julgada procedente a defesa apresentada, para que fossem integralmente cancelados os Autos de Infração contra ela lavrados.

Em primeira instância, a DRJ entendeu por bem julgar a impugnação improcedente, nos termos do Acórdão 16-91.400.

Em síntese, a DRJ concordou com as seguintes premissas adotadas pelo TVF: (i) o diferimento permitido pela legislação é tão somente do lucro; e (ii) os valores devidos pelo poder concedente não se referem à receita reconhecida na fase de construção, mas sim fase de operação.

Irresignada a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese, que:

- (i) Sobre a contabilização antes da publicação da Lei nº 11.638/2007
 - a. contabilizavam a infraestrutura pública construída por elas como seu **ativo imobilizado**, sem o registro de receitas futuras a serem recebidas do Estado;
 - b. esse ativo imobilizado era depreciado pela sua vida útil econômica, que poderia ser de 50 anos, p. ex.. Contudo, o contrato de concessão tinha uma duração de 30 anos. Ao final do contrato de concessão, existia no Balanço Patrimonial da concessionária um saldo remanescente de 20/50 do ativo imobilizado;

- c. ao final do contrato de concessão, quando do recebimento da indenização, é que as concessionárias eram obrigadas a apurar um ganho de capital, confrontando o valor recebido pela indenização contra o saldo remanescente do ativo imobilizado que contemplava a infraestrutura adquirida para o Estado;
 - d. os Balanços Patrimoniais das concessionárias não refletiam a verdadeira situação patrimonial e financeira da empresa, por não evidenciarem a indenização a receber do Estado ao final do contrato de concessão;
- (ii) Sobre a contabilização após a publicação da Lei nº 11.638/2007
 - a. com a convergência da Contabilidade Brasileira às normas internacionais, foi publicada a Interpretação Técnica ICPC 01. De acordo com essa norma, as concessionárias não contabilizariam mais um ativo imobilizado, mas sim, um ATIVO FINANCEIRO.
 - b. o Governo Federal mudou as regras de concessão de geração, transmissão e geração de energia elétrica, o que implicou em indenizações às concessionárias, nos termos da MP 579/12, convertida na Lei 12.783/13.
 - c. Inicialmente, a Cemig GT não tinha a certeza da indenização dos ativos existentes em 31 de maio de 2000, pois o § 2º do art. 15 da MP 579/2012 dispunha que tais ativos não seriam indenizados, contudo, quando da conversão da MP 579/2012 na Lei 12.783/2013, houve a definição do pagamento, pelo governo, da indenização dos ativos existentes em 31 de maio de 2000
 - d. a partir da previsão do pagamento da indenização pelo § 2º do art. 15 da Lei 12.783/2013, a Cemig GT, nos termos do CPC 38, bem como nos termos da Interpretação ICPC 01 e da Resolução Normativa Aneel 396/2010, procedeu à contabilização de um **ATIVO FINANCEIRO referente à indenização.**
- (iii) as exclusões efetuadas nos Blocos M300 (Lalur) e M350 (eLacs) no valor de R\$ 420.012.930,31 em 2014, no valor de R\$ 100.528.886,54 em 2015, e no valor de R\$ 751.100.567,21 em 2016, referentes às receitas citadas, estão fundamentadas no Art. 36 da Lei 12.973/2014.
 - a. Defende que o diferimento refere-se a lucro; e
 - b. os valores devidos pelo poder concedente referem-se à receita reconhecida na fase de construção
- (iv) por fim, alega ser indevida a concomitância da multa de ofício com a multa isolada e multa por entrega de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões alegando, em síntese que as exclusões feitas pela Recorrente são indevidas pois não se referem a lucro, muito menos a lucro decorrente de receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura poderá ter sua tributação diferida. Por fim, com relação à aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício, a Fazenda Nacional invoca precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais para defender a sua manutenção.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

De início, deve-se destacar que dentre as razões recursais apresentadas pela Recorrente, constam argumentos tendentes a ver afastada a multa por entrega de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas. Ocorre que a referida multa é objeto do processo administrativo sob nº 15504.723990/2019-72, razão pela qual tais razões não devem ser conhecidas na ocasião do julgamento do presente processo.

Como se viu linhas acima, cinge-se a controvérsia sobre a aplicação do art. 36, da Lei 12.973/2014, que assim dispõe:

Art. 36. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, **o lucro** decorrente da receita reconhecida **pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura**, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

É aqui que a Fazenda Nacional e a Recorrente defendem interpretações diametralmente distintas. Enquanto a Recorrente entende ter agido de acordo com o referido artigo, a Fazenda Nacional, reiterando o entendimento consubstanciado no TVF e acórdão de impugnação, defende que o dispositivo não se aplica, tendo em vista que as receitas excluídas pela Recorrente não revestem natureza jurídica de lucro e não se referem à fase de construção.

Portanto, para o deslinde do feito, existem dois pontos primordiais: (i) análise da fase a que se referem as receitas (operação ou construção); e (ii) análise da natureza jurídica das receitas.

Sobre o primeiro ponto, convém transcrever um trecho do Termo de Verificação Fiscal.

50. Diversos pontos na composição da receita de indenização de transmissão nos levam à convicção de que as receitas auferidas não se referem à fase de construção, como pretendeu a empresa em sua alegação.

51. Preliminarmente, a revisão feita pela ANEEL por meio da Portaria MME nº 120 de 20/04/2016, remete ao Art. 15, § 2º da Lei 12.783/2013, ou seja, refere-se a ativos já existentes em 31/05/2000, ainda não depreciados ou não amortizados. Isto porque os ativos existentes posteriores a junho/2000 já foram objeto de indenização no valor de

R\$ 285.438 milhões, pagos em 01/2013, conforme resposta da empresa ao Termo de Intimação 01 e citada no item 28 deste Relatório.

52. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. Já a amortização consiste na alocação sistemática do valor amortizável de ativo intangível ao longo da sua vida útil.

53. O fato de esses bens estarem sujeitos à depreciação e à amortização denota, por força da legislação, o fim da fase de construção e início da fase de operação. Ademais, é inaceitável a afirmação da empresa de que bens existentes em 31/05/2000 estariam na fase de construção, ou seja, ainda não estariam em uso em 31/12/2012 (data base do cálculo dos valores a receber).

54. Além disso, a correção dos ativos financeiros pelos índices IGP-M e IPCA ocorre após a entrada em operação, quando a concessão passa a ter fluxo de recebimento pela RAP – Receita Anual Permitida.

55. Algumas considerações a seguir tornam-se necessárias para melhor compreensão do assunto.

56. O ativo financeiro das concessionárias é formado através do valor justo dos serviços de construção; em outras palavras, o ativo financeiro é o valor dos seus fluxos futuros trazido a valor presente. O fluxo de caixa futuro é determinado no início da concessão e reavaliado na data que a linha de transmissão entra em operação, para segregar a Receita Anual Permitida - RAP entre a parcela que remunerará a infraestrutura e a parcela que remunerará os serviços de Operação e Manutenção - O&M.

57. Durante o período de construção, ou seja, formação do ativo financeiro, este é remunerado pela Taxa de Remuneração do Ativo Financeiro (TRAF). A TRAF representa qual a remuneração do ativo calculada para que o investimento inicial no projeto seja totalmente amortizado após o fluxo de caixa de todo o período da concessão. Após a entrada em operação da linha, além da remuneração pela TRAF e da correção monetária do ativo financeiro durante a fase operacional, este ativo é amortizado através dos recebimentos da RAP excluindo o valor referente à receita de operação e manutenção.

58. A receita de O&M (Operação e Manutenção) é uma parcela da RAP destinada a remunerar a operação e a manutenção dos ativos da concessão.

59. Ao final da construção, quando o cálculo da indenização torna-se possível, o valor da indenização equivalente ao ativo imobilizado que não for 100% depreciado ou amortizado até o fim da concessão passará a fazer parte do fluxo de caixa do ativo financeiro, uma vez que é parte da remuneração esperada pelos serviços de construção.

60. A receita de construção está ligada ao primeiro elemento da movimentação do ativo financeiro como consequência dos investimentos incorridos e ocorre somente na fase pré-operacional da concessão. Cabe mencionar que a receita de construção tem impacto praticamente nulo no lucro líquido em International Financial Reporting Standards - IFRS, uma vez que ela é compensada pelos custos de construção. Sobre a questão do lucro trataremos mais adiante neste Relatório.

61. Já a receita de Operação e Manutenção é a parcela da RAP correspondente à operação e manutenção da concessão e gera uma receita de O&M de mesmo valor, reajustada anualmente pelo mesmo índice de inflação que reajusta a RAP.

62. Feitas as considerações cabíveis, fica evidente que as receitas em questão auferidas nos anos de 2014 a 2016 referem-se à indenização referente às reavaliações e atualizações dos ativos financeiros, o que vai de encontro aos [ao encontro dos] conceitos aqui trazidos de fase de operação.

63. Outro fator digno de especial menção é que o modelo regulatório vigente não prevê remuneração específica para a construção ou melhoria da infraestrutura da concessão. Tal assertiva pode ser comprovada pelo Relatório da Administração de 2017 do qual trataremos a seguir.

64. O Relatório da Administração 2017, em seu item 26, demonstra a composição da receita da companhia, da seguinte forma:

26. RECEITA		
A composição da Receita da Companhia e suas controladas é conforme segue:		
	Consolidado	
	2017	2016
Fornecimento Bruto de Energia Elétrica (a)	23.701.361	23.429.713
Receita de Uso dos Sistemas Elétricos de Distribuição – TUSD (b)	1.610.593	1.705.420
CVA e Outros Componentes Financeiros (c)	988.260	(1.455.057)
Receita de Transmissão		
Receita de Concessão de Transmissão (d)	371.066	311.889
Receita de Construção de Transmissão (e)	24.827	53.824
Receita de Indenização de Transmissão (g)	373.217	751.101
Receita de Indenização da Geração (h)	271.607	-
Receita de Construção de Distribuição (e)	1.093.921	1.139.316
Ajuste de expectativa do fluxo de caixa do ativo financeiro indenizável da concessão de distribuição (i)	8.586	7.582
Receita de Atualização Financeira da Bonificação pela Outorga (f) *	316.880	299.537
Transações com energia na CCEE (j)	860.108	160.763
Fornecimento de Gás	1.758.692	1.444.166
Outras Receitas Operacionais (k)	1.483.377	1.421.074
Impostos e Encargos Incidentes sobre a Receita (l)	(11.150.805)	(10.496.672)
Receita Operacional Líquida	21.711.690	18.772.656
* Em 2016, os valores estão apresentados líquidos da atualização financeira da parcela a pagar pela Outorga, que foi liquidada em julho de 2016.		

65. Note-se que a receita de 751 milhões foi enquadrada como “Receita de Indenização de Transmissão (g)”. Já a receita de construção foi destacada como “Receita de Construção de Transmissão (e)” e “Receita de Construção de Distribuição (e)”. O mesmo fato pode ser percebido na discriminação das receitas de 2014 e 2015 (vide item 49 do presente Relatório).

66. Ainda no citado item 26 do Relatório Administração 2017, chama atenção as considerações acerca da Receita de Construção:

e) Receita de Construção

As entidades abrangidas dentro do escopo do ICPC 01 (R1) - Contratos da Concessão, devem registrar a construção ou melhoria da infraestrutura da concessão de acordo com o CPC 17 (R1) - Contratos de Construção. Os custos da construção da infraestrutura efetuados pela Companhia são confiavelmente mensurados. Portanto, as receitas e as despesas correspondentes a esses serviços de construção são reconhecidas na medida em que são incorridos, até a data do balanço. A perda esperada nos contratos de construção é reconhecida imediatamente como despesa. Considerando que o modelo regulatório vigente, não prevê remuneração específica para a construção ou melhoria da infraestrutura da concessão, que as construções e melhorias são substancialmente executadas através de serviços especializados de terceiros, e que toda receita de construção está relacionada à construção de infraestrutura dos serviços de distribuição de energia elétrica, a Administração da Companhia decidiu registrar a receita de contratos de construção com margem de lucro zero.

67. A alínea “e” do item 26 do Relatório da Administração supramencionada derruba por completo os argumentos da empresa de que a receita reconhecida de 751 refere-se à fase de construção. Isto porque, da análise conjunta do Artigo 36 da Lei 12.973/14, do Artigo 83 da então vigente IN 1.515/14 (Artigo 168 da IN 1.700/17), dos itens 9 a 11 da Nota Cosit-E nº 243 de 2016 e da alínea “e” do item 26 do Relatório da Administração 2017, depreende-se:

a) O lucro que poderia ser tributado quando da disponibilidade financeira é aquele decorrente de receitas pela prestação de serviços da fase de construção.

b) O modelo regulatório vigente não prevê remuneração específica para a construção ou melhoria da infraestrutura de concessão, tendo em vista que as construções e melhorias são substancialmente executadas através de serviços especializados de terceiros.

c) Toda a receita de construção está relacionada à construção de infraestrutura dos serviços de distribuição de energia elétrica.

d) A CEMIG decidiu registrar a receita de contratos de construção com margem de lucro zero.

e) Se a margem de lucro decorrente dos contratos de construção é igual a zero, não há que se falar em diferimento desse lucro.

f) Portanto, a receita de 751 milhões não decorre da fase de construção e, por consequência, não poderia ter sido excluída do lucro líquido do exercício de 2016 para apuração do lucro real.

68. As mesmas conclusões expostas no item anterior para a receita auferida em 2016, no valor de R\$ 751 milhões, servem também para as receitas auferidas em 2014 e 2015, no valor de R\$ 420.012.930,31 e R\$ 100.528.886,54 em 2014 e 2015, respectivamente.

69. Isto porque a CEMIG, historicamente, tem publicado em suas Demonstrações Financeiras que a receita de construção é integralmente compensada pelos custos de produção, ou seja, a margem de lucro é igual a zero. Transcrevemos trechos das Demonstrações Financeiras de 2011 a 2016, além da de 2017 já transcrita anteriormente:

d) Receita de Construção

A Receita de Construção é integralmente compensada pelos Custos de Construção e corresponde aos investimentos da Companhia no período em ativos da concessão, sendo que na Receita Operacional, em alguns casos, inclui adicionalmente a margem de lucro envolvida na operação. Mais detalhes na Nota Explicativa nº 25 Demonstrações Contábeis consolidadas.

70. Nas ECD's da CEMIG GT de 2014 a 2016, entregues ao SPED em 30/09/2015, 31/05/2016 e 20/07/2017, o saldo final da conta contábil "0000311396 - RECEITA DE CONSTRUÇÃO", antes do encerramento de cada exercício, coincide exatamente com o saldo final da conta "0000499396 - CUSTO DE INFRAESTRUTURA EM FUNÇÃO DA CONCESSÃO", o que reforça o argumento de que a margem de lucro na fase de construção é igual a zero.

Diante do exposto, não é possível afirmar, sob o modelo regulatório posto no caso específico, que as receitas auferidas a título de "indenização de transmissão" sejam referentes à fase de construção, como alegado pela interessada.

As constatações transcritas acima, aliadas ao fato de que o ônus da prova incumbe à Recorrente e ao fato de que essa deixou de trazer aos autos documentos que atestassem as suas alegações quanto às receitas em questão decorrerem da fase de construção são suficientes para a manutenção dos autos de infração.

Mas não é só. Por um outro fundamento autônomo, os autos de infração merecem subsistir. Explico.

A Recorrente defende que a toda a receita operacional correspondente à indenização recebida do Poder Público é lucro, sendo que o custo está ativado, de modo que seria "impossível registrar qualquer custo no resultado, já que esse está ativado e somente será baixado do Balanço Patrimonial, quando do recebimento das indenizações".

Por sua vez, a Autoridade Fiscal registrou no TVF que:

77. Se o sujeito passivo reconheceu as despesas para fins fiscais em período anterior, ou seja, não efetuou a sua adição na Parte A e controle na Parte B do LALUR/LACS, não incorre em infração tributária, isto porque o disposto no art. 36 da Lei 12.973, de 2014, é uma opção e não um dever, como bem caracteriza a expressão "... poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento". Entretanto, assim procedendo, o sujeito passivo não pode apelar ao tratamento exceptivo previsto no art. 36 da Lei 12.783, de 2014, pois,

nesse cenário, o momento da tributação seguiria a regra geral, ou seja, regime de competência, sendo as receitas integralmente tributáveis a partir de seu reconhecimento contábil. É o caso.

(...)

83. Além disso, é óbvio que houve custos e despesas nos investimentos relacionados aos ativos objeto das receitas devidas pelo Poder concedente. Só que esses custos e despesas foram reconhecidos ao longo de vários anos-calendário anteriores, não tendo havido diferimento algum desses valores. De modo inverso, a empresa pretendeu diferir somente as receitas auferidas nos anos-calendário de 2014 a 2016, sendo que os custos e despesas relacionados a elas, já haviam sido aproveitados ao longo de muitos anos.

Como ressaltou a DRJ, a recorrente não apresenta demonstrativos dos custos diretos e indiretos mencionados no art. 83 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014, assim como não demonstra o lucro que poderia ser então diferido. Desta forma, sem a demonstração dos custos relacionados às receitas de indenização, não há como determinar o lucro a ser diferido nos termos do art. 36, devendo, pois, prevalecer o regime de competência.

O art. 83 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 a que o TVF faz referência dispõe que:

Art. 83. O lucro decorrente da receita reconhecida na fase de construção cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

§ 1º Em cada período de apuração, o lucro a que se refere o caput será a receita líquida definida no § 1º do art. 3º diminuída dos custos diretos e indiretos incorridos.

Como bem apontado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões, é importante destacar que em nenhuma fase do presente processo a Recorrente apresenta demonstrativos dos custos diretos e indiretos mencionados no art. 83 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014, assim como não demonstra de forma objetiva e detalhada o lucro que poderia ser diferido. Desta forma, sem a demonstração dos custos relacionados às receitas de indenização, não há como determinar o lucro a ser diferido nos termos do art. 36, devendo, pois, prevalecer o regime de competência.

Outro ponto que se impõe é o argumento da Recorrente segundo o qual a receita em questão está *sub judice*, não havendo que se falar em disponibilidade econômica. O acórdão recorrido bem sintetizou essa questão.

A Impugnante mencionou ainda que a Associação Brasileira dos Grandes Consumidores Industriais de Energia e de Consumidores Livres (Abrace) obteve, junto à 5ª Vara da Justiça Federal do Distrito Federal, liminar que suspendeu parcialmente o pagamento da parte da tarifa de uso do sistema de transmissão relativa às indenizações para as transmissoras. Referida decisão, ainda em vigor, determinou que a Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) excluísse a parcela do pagamento da indenização referente à "remuneração" dos ativos ainda não amortizados, e indicou que incida sobre o valor histórico a ser indenizado "apenas a atualização".

(...)

Para a Impugnante, cobrar tributos sobre receita que está sendo questionada judicialmente é confiscar o contribuinte que ainda sequer sabe o valor real da sua receita. Não há que se falar em disponibilidade jurídica da renda sobre essa parcela *sub judice*.

Ocorre que, ao contrário do que alega a Recorrente, a referida decisão não se encontra em pleno vigor. É o que se verifica da sentença de fls. 564-584 juntada pela Procuradoria da Fazenda Nacional com as contrarrazões de recurso e cujo dispositivo abaixo se transcreve:

ISTO POSTO, julgo improcedentes os pedidos deduzidos na petição inicial, nos termos do art. 487, I, do CPC, e, por conseguinte, torno sem efeito a decisão que concedeu a tutela provisória.

Portanto, revogado o provimento liminar pelo próprio juízo que o concedeu, perdem o objeto os argumentos da interessada em relação à dita ação.

Concomitância entre multa isolada e multa de ofício

Alega a Recorrente que a multa isolada não poderia ser exigida concomitantemente à multa de ofício.

Sobre o tema, é conhecida a Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Por outro lado, não é menos conhecida a discussão sobre a aplicação da referida súmula após a edição da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

Para melhor compreensão da discussão, faz-se necessário transcrever a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 e as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Originalmente, estabelecia o art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração.

Ao analisar as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, verifica-se que não há qualquer alteração substancial no que diz respeito à hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada. Em verdade, as alterações legislativas limitam-se a: (i) numeração dos enunciados prescritivos; e (ii) alíquota aplicada nos casos de multa isolada.

Sobre a alteração legislativa, observa-se que a exposição de motivos da MP 351/2007 evidencia o simples propósito de se reduzir o percentual da multa isolada.

8.A alteração do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art.14do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Dessa forma, não havendo alteração na hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada, o racional da Súmula CARF nº 105 continua aplicável após as alterações legislativas aqui expostas.

Neste sentido, este colegiado com a composição atual já decidiu por afastar a multa isolada, conforme ao que se verifica do Acórdão 1401-006.014, de relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, que recebeu a seguinte ementa:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RATIO DECIDENDI INALTERADA. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

É certo que a *ratio decidendi* dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Dessa forma, deve ser aplicado o princípio da consunção para afastar a multa isolada.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, exceto na parte em que discute a multa por informações inexatas, incompletas ou omitidas da ECF e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, Redator designado.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO.

Em que pese a bem fundamentada decisão e a clareza dos fundamentos esposados pelo ilustre conselheiro relator em seu voto, peço vênica para dela discordar quanto ao entendimento da matéria ***“concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício”***.

O presente caso abrange a discussão de fatos posteriores à alteração normativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, não estão alcançados pela Súmula CARF nº 105.

Pois bem, o ilustre Relator entendeu aplicável ao caso, por analogia, os mesmos fundamentos pelos quais a Súmula CARF nº 105 havia sido aprovada, quais sejam, a impossibilidade de dupla penalização e a aplicação do princípio da consunção das penas, tendo em vista que as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não provocaram qualquer alteração substancial no que diz respeito à hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada.

Respeitosamente, penso de maneira divergente, conforme passo a fundamentar.

O que se observa é que o dispositivo legal possui bens jurídicos distintos protegidos pelo legislador e dessa forma não há que se falar em dupla penalização.

A multa de ofício ocorre para preservar o crédito tributário apurado ao final do período e de forma diversa, a multa isolada é uma penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a quitação de antecipação mensal por estimativa.

Ressalta-se a literalidade da obrigação presente na alínea “b” do inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 que incide inclusive quando apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL.

É possível uma situação em que não há incidência da multa de ofício (prejuízo ou base de cálculo negativa), mas em contrapartida o contribuinte seja obrigado a pagamento mensal sobre uma base estimada mensal.

O que o legislador fez foi determinar sanção específica para o descumprimento desse mandamento legal previsto no art. 44 da Lei 9430/1996, com as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007.

Cito as ementas dos acórdãos abaixo:

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência (Acórdão 1201-003.581 - Sessão de 11 de fevereiro de 2020)

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada mesmo após o encerramento do período-base de incidência. Na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto. (Acórdão 1201-003.615 - Sessão de 10 de março de 2020)

Portanto, não se identifica qualquer óbice à convivência das duas multas, logo voto por NEGAR PROVIMENTO ao afastamento da cobrança de multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Augusto Carvalho de Souza