



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.906609/2018-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.281 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2022
Recorrente EDP ESPÍRITO SANTO DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016

COMPENSAÇÃO. PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. RETIFICAÇÃO DE INFORMAÇÕES EM DCTF. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO DO REGIME DE APURAÇÃO DE CAIXA PARA COMPETÊNCIA. POSSIBILIDADE. SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 106/2016. CONCESSIONÁRIA. DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES REGISTRADOS NA CONTA CVA

Identificado que a redução base de cálculo do imposto decorreu de procedimento de reapuração fiscal para alteração do regime de caixa para competência, é imperioso reconhecer a liquidez e certeza do direito creditório do contribuinte, concessionária distribuidora de energia elétrica, independente da comprovação de tributação dos valores excluídos no período em questão, o que deverá ser objeto de procedimento próprio e específico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Rafael Taranto Malheiros, que votaram por negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Rafael Taranto Malheiros, Eduardo Monteiro Cardoso, e Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-006.281 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.906609/2018-15

Relatório

Trata o presente processo de Declaração de Compensação, por meio da qual o contribuinte pretendeu a utilização de crédito tributário decorrente de um pagamento indevido de estimativa mensal.

Por meio do despacho decisório eletrônico, a Delegacia da Receita Federal em Vitória não homologou a compensação pretendida tendo em vista que o aludido crédito teria sido utilizado integralmente para a quitação da estimativa mensal do período, de modo que não inexistiria crédito disponível para efetuar a compensação ora pretendida.

Em face do referido despacho decisório eletrônico, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade para explicar que teria apurado inicialmente um valor devido de estimativa, o que aliás foi devidamente declarado em DCTF, mas que ao rever sua apuração fiscal, verificou um equívoco em sua declaração, do que resultou na redução da estimativa mensal.

Por tal razão, procedeu à retificação da DCTF para fazer constar o valor correto da estimativa mensal para o aludido mês, antes mesmo de ter sido proferido o despacho decisório ora em questão.

Por tal razão, o contribuinte adverte que o referido despacho teria cometido um equívoco ao levar em consideração no momento da análise de seu crédito as informações constantes de sua DCTF retificada e não da retificadora. Afirma ainda que a retificação teria ocorrido em absoluta consonância com o disposto na Instrução Normativa nº 1.599/2015 e no Parecer COSIT nº 02/2015.

Em um primeiro momento, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (“DRJ/BSB”) optou por converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem pudesse confirmar as informações prestadas pelo contribuinte em defesa.

Vejamos o que consta da referida proposta (fls. 83/84 do *e-processo*):

Pela análise dos autos, observa-se que o PER/DCOMP nº 10892.73943.221117.1.3.04-0838, objeto dos autos, foi transmitido em 22/11/2017, pleiteando a utilização de um crédito decorrente de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Na data de transmissão deste PER/DCOMP, a DCTF vigente continha a informação de que o débito de CSLL / IRPJ apurado no período seria inferior ao valor recolhido por meio do pagamento que teria originado o crédito pleiteado

Esta informação está em desacordo com a Análise do Direito Creditório, item 2.3 – Demonstrativo consolidado da utilização dos pagamentos localizados para o DARF, parte integrante do Despacho Decisório.

Verifica-se que a DCTF retificadora foi recepcionada pela Receita Federal antes da transmissão do PER/DCOMP. A respeito de retificação de declaração está disposto no § 1º do art. 147 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de proferido ato da Administração Tributária, conforme transcrição a seguir:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Diante da divergência entre as informações prestadas pela interessada em sua DCTF retificadora, vigente à época da transmissão do PER/DCOMP, e as demonstradas no Despacho Decisório e tendo em vista a competência da Delegacia da Receita Federal de Vitória/ES para homologar as declarações de compensação transmitidas pelo contribuinte de sua jurisdição (art. 117 da IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017), a 7ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília/DF, por unanimidade, em Sessão de Julgamento realizada em 13 de fevereiro de 2018, **converteu o julgamento em diligência**, a fim de que a Delegacia da Receita Federal de origem tome as seguintes providências:

- ☐ manifeste-se sobre a existência do direito creditório decorrente do pagamento objeto dos autos;
- ☐ elabore Relatório Conclusivo justificando seu entendimento acerca da comprovação ou não da existência de crédito em discussão.

Caso haja alteração dos valores de crédito reconhecidos:

- ☐ determine o valor do crédito decorrente do pagamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ (código de receita 2362; PA 31/03/2016; data de arrecadação: 29/04/2016), bem como verificar a possibilidade de compensação deste crédito com os débitos declarados;
- ☐ refaça os cálculos, elaborando novo demonstrativo de compensação. Ressalte-se que, para fins de cálculos, cada débito deverá estar acrescido de juros e multa de mora, quando cabíveis.

Após a realização da diligência solicitada, a interessada deverá ser cientificada dos resultados, devendo ser concedido o prazo legal para sua manifestação, após o qual devem os autos retornar a esta Delegacia de Julgamento.

Em atendimento ao que fora determinado em sede de diligência, Equipe Regional de Auditoria do Direito Creditório II (“EQAUD2”) da Delegacia da Receita Federal do Brasil (“DRF”) em Vitória/ES intimou o contribuinte a apresentar documentos e prestar esclarecimentos, como se vê pelo conteúdo da intimação nº 3.150/2020 (fls. 92 do *e-processo*):

A fim de dar continuidade à análise do processo acima identificado, fica o Interessado intimado a apresentar à Receita Federal do Brasil, no prazo de 20 (VINTE) DIAS, contados da ciência deste, os documentos relacionados abaixo, conforme disposto no art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.

1. Planilha da estimativa mensal de IRPJ do mês de MARÇO/2016, que contenha as seguintes informações: faturamento mensal, adições, exclusões, base de cálculo (devem ser demonstrados os valores antes e depois da retificação – ECF Original entregue em 24/07/2017 e ECF Retificadora entregue em 24/04/2020), indicação das contas nas quais foram registrados na Escrituração Contábil Fiscal – ECD os valores referentes às adições e as exclusões efetuadas.
2. Explicar quais foram as alterações efetuadas na escrituração contábil que levaram a nova apuração do IRPJ e qual a fundamentação legal.
3. Poderão ser apresentados outros elementos probatórios que o contribuinte julgar pertinentes.

Em resposta, o contribuinte apresentou anexo contendo faturamento mensal, adições e exclusões, base de cálculo do IRPJ, como, as contas nas quais foram registradas na ECD os valores referentes às adições e as exclusões dos valores informados na ECF, com base na estimativa de receita bruta e na ECF retificadora em base em balancetes de redução e suspensão.

Além disso, reiterou a informação de que teria realizado a reapuração da estimativa após Solução de Consulta COSIT nº 99015/2018 que trata do momento de tributação da CVA Caixa X Competência, o que acarretou na necessidade de retificação da ECF.

Por meio de uma nova intimação, a Unidade de Origem solicitou novas explicações, o que foi respondido pelo contribuinte da seguinte forma:

EDP ESPÍRITO SANTO DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA S.A., devidamente qualificada nos autos do processo em referência, por seu advogado que esta subscreve, vem, respeitosamente à presença de V.Sa., e em atenção ao termo de intimação fiscal nº 5.354/2020, requerer a juntada da anexa planilha de apuração de IRPJ do mês de março de 2016 (Doc. 01), em que constam os Ajustes de Ativos Regulatórios CVA realizados na forma determinada pela Solução de Consulta COSIT nº 99.015/2016, bem como o detalhamento das informações do SPED da Companhia no mesmo período.

Não é demais destacar que nos termos da referida Solução de Consulta, as variações monetárias incidentes sobre o saldo verificado na conta CVA caracterizam-se como

receitas financeiras, e desta forma devem ser oferecidas à tributação observado o regime de competência. Como o entendimento anterior adotado pela Companhia foi pelo reconhecimento das receitas no regime de caixa, foi necessária a realização do reajuste.

A variação exata dos ativos regulatórios verificada entre a apuração original da Requerente a aquela realizada após a adoção das diretrizes da Solução de Consulta COSIT nº 99.015/2016 pode ser verificada na linha 142 da planilha “Comp Lucro Real IR 032016 Ret” do arquivo não paginável anexo (Vide novamente Doc. 01).

Por fim, a Requerente (i) informa que os valores referentes aos ajustes de Ativos Regulatórios CVA em análise foram oferecidos a tributação pelo lucro real no próprio mês de março de 2016, conforme se depreende da escrituração ora anexada; e (ii) requer a juntada dos anexos termos aditivos ao Contrato de Concessão de Distribuição de Energia Elétrica requisitados por esta d. fiscalização (Doc. 02).

As explicações prestadas pelo contribuinte, acompanhadas da aludida documentação, contudo, não foram consideradas aptas a sanar os questionamentos feitos pela autoridade fiscal, razão pela qual foi emitido mais um termo de intimação.

O contribuinte então apresentou nova petição contendo esclarecimentos e documentos.

Com base em todas as explicações, a Unidade de Origem concluiu a diligência e proferiu o Despacho nº 1.227/2020, cujo os principais pontos seguem abaixo destacados (fls. 187/190 do *e-processo*)

9. Inicialmente, cabe prestar alguns esclarecimentos em relação à DCTF utilizada na análise eletrônica efetuada pelo SCC. Apesar de constar, conforme citado pelo contribuinte, à época da referida análise, a existência de declaração retificadora apresentada em 26/02/2018, data anterior ao Despacho Decisório emitido (06/07/2018), nas informações constantes naquele Sistema, verifica-se que a análise foi realizada com base no débito declarado na DCTF Original, apresentada em 19/05/2016.

10. Isso ocorreu, tendo em vista que, conforme relatório de fl. 186, as DCTF retificadoras apresentadas pelo contribuinte em 27/11/2017, 04/01/2018 e 24/02/2018 estavam todas retidas em Malha.

11. A Malha DCTF é procedimento determinado na legislação tributária quando a declaração apresentada tem a finalidade de reduzir ou excluir tributo. Está disciplinada no art. 147, §1º da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) e na Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 2015, no art. 10.

12. Com a finalidade de instrução processual e para confirmação das alegações do contribuinte, foram emitidos os seguintes Termos de Intimação Fiscal, nº 3.150/2020, de 14/08/2020, fls. 92/93; nº 5.354/2020, de 28/09/2020, fls. 102/103 e nº 7.036/2020, de 06/11/2020, fls. 171/172.

13. Para esclarecer quais foram as alterações efetuadas na escrituração fiscal e sua fundamentação legal que ensejaram a nova apuração do IRPJ referente à estimativa de março/2016, em resposta ao Termo de fls. 92/93, o contribuinte apresentou os documentos juntados às fls. 99/101. Em sua resposta, o contribuinte informa que “*optou*

pela reapuração do IRPJ após Solução de Consulta COSIT n.º 99015 de 27 de dezembro de 2018 que trata do momento de tributação da CVA Caixa X Competência. Após essa reapuração retificamos a ECF considerando os novos valores”.

14. Assim, tendo em vista que a alegação do contribuinte quanto ao motivo da nova apuração de IRPJ envolve as receitas provenientes da CVA. É imprescindível tecer algumas considerações acerca destas citadas receitas.

15. A Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” – CVA foi instituída pela Medida Provisória n.º 2.227, de 4/09/2001 e regulada, por proposta da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, em ato conjunto dos Ministros de Estado de Minas e Energia e da Fazenda, Portaria Interministerial n.º 25, de 24/01/2002, atualmente em vigência.

16. A referida conta, conforme dispõe o art. 1º da mencionada Portaria, foi criada para efeito de cálculo da revisão ou do reajuste da tarifa de fornecimento de energia elétrica, para registrar as variações, ocorridas no período entre reajustes tarifários, de determinados itens de custo da “Parcela A”, de que tratam os contratos de concessão de distribuição de energia elétrica.

17. A atividade de distribuição de energia elétrica é explorada sob a forma de concessão da União, sendo a sua regulação e fiscalização de competência da ANEEL, que dentre outras funções, é o órgão que define a tarifa a ser cobrada dos consumidores.

18. A receita das concessionárias é majoritariamente proveniente da venda de energia elétrica e ocorre por meio do recebimento desta tarifa. A tarifa é composta por duas parcelas que refletem a composição de sua receita:

☐ Parcela A (custos não gerenciáveis) – composta pelos custos de aquisição da energia elétrica, de conexão e de transmissão, além dos encargos setoriais e que são integralmente repassados aos consumidores. São custos sobre os quais a entidade não tem o efetivo controle; e

☐ Parcela B (custos gerenciáveis) – composta pelos gastos com investimento em infraestrutura, gastos com a operação e a manutenção e pela remuneração aos provedores de capital. São custos sujeitos ao controle da entidade. Esta parcela afeta diretamente o desempenho da concessionária, pois possui risco intrínseco à realização do negócio, uma vez que para estes valores não há garantia de neutralidade tarifária.

19. A CVA foi criada para controlar os custos da “Parcela A” com a finalidade de manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão, uma vez que os itens que compõem esta parcela podem sofrer variações positivas e negativas, interferindo de forma significativa no negócio. Com o controle dos custos realizado na CVA, estas diferenças (variações negativas ou positivas) são recuperadas por meio da recomposição tarifária regulada pela ANEEL.

[...]

29. Para identificar quais os ajustes efetuados que ensejaram a nova apuração do IRPJ, o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Intimação, fls. 92/93, a apresentar planilha com o demonstrativo dos valores das adições, exclusões e base de cálculo (valores antes e depois da retificação – ECF Original entregue em 24/07/2017 e ECF Retificadora entregue em 24/04/2020).

30. Conforme Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável, fl. 101, foi apresentada planilha na qual ficou demonstrado que houve na apuração do lucro real um ajuste (601.015 – Ajuste Ativos Regulatórios CVA) no montante de R\$ 121.612.654,56 (cento

e vinte e um milhões, seiscentos e doze mil, seiscentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e seis centavos). Conforme se pode depreender da planilha apresentada pelo contribuinte, houve a exclusão deste valor da apuração do lucro real da estimativa de IRPJ a pagar do mês de março/2016, o que resultou na alteração do IRPJ devido a recolher de R\$ 12.562.747,31 para R\$ 3.726.200,10.

31. Tendo em vista que a planilha apresentada não foi suficiente para sanar as dúvidas quanto ao direito creditório alegado, o contribuinte foi novamente intimado por meio do termo de fls. 102/103, a apresentar esclarecimentos quanto aos ajustes efetuados no valor citado na planilha anteriormente entregue, informando de forma detalhada qual a metodologia utilizada para a apuração do referido ajuste.

32. No termo citado no item acima também foi solicitada a apresentação do(s) Termo(s) Aditivo(s) ao Contrato(s) de Concessão de Distribuição de Energia Elétrica, conforme o disposto na Nota Técnica nº 280/2014-SFF/SCT/SRE/ANEEL, de 31/10/2014, documento indispensável determinado pela Agência Reguladora para garantir que os valores registrados na CVA fossem incorporados na indenização correspondente às parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou não depreciados, quando da extinção das referidas concessões, o que eliminou a incerteza quanto ao recebimento desses valores e possibilitou seu reconhecimento nas demonstrações contábeis das concessionárias de energia elétrica.

33. Para atender à intimação citada, foram apresentados os documentos juntados às fls. 109/165. Na Resposta à Intimação - Petição de fls. 109/110, o contribuinte se limita a relatar que *“nos termos da referida Solução de Consulta, as variações monetárias incidentes sobre o saldo verificado na conta CVA caracterizam-se como receitas financeiras, e desta forma devem ser oferecidas à tributação observado o regime de competência”*. Informa ainda que a variação exata dos ativos regulatórios pode ser verificada na linha 142 da planilha *“Comp Lucro Real IR 032016 Ret”* do arquivo não paginável anexo e que *“os valores referentes aos ajustes de Ativos Regulatórios CVA em análise foram oferecidos a tributação pelo lucro real no próprio mês de março de 2016”*.

34. A linha 142 da planilha citada acima (Termo de Anexação de Arquivo Não paginável, fl. 111) se refere à informação idêntica à prestada anteriormente – 601.015 – Ajuste Ativos Regulatórios CVA no valor de R\$ 121.612.654,56 (planilha de fl. 101).

35. Os documentos juntados às fls. 112/165 (aditivos contratuais e contrato de concessão), não correspondiam ao solicitado. Todos os aditivos apresentados eram anteriores a 2014 e não se referiam ao Termo Aditivo mencionado no item 32 acima.

36. Assim, tendo em vista que as informações prestadas e os documentos apresentados não estavam de acordo com o solicitado e que não foram suficientes para a conclusão quanto ao direito creditório alegado, o contribuinte foi novamente intimado por meio do Termo de fls. 171/172, a apresentar esclarecimentos quanto aos ajustes efetuados e, considerando a alegação de que tais ajustes decorreram de mudança no regime de tributação adotado, de regime de caixa para regime de competência, apontar na escrituração contábil respectiva em quais momentos foram tributados esses valores que foram excluídos da apuração de março/2016.

37. Foram apresentados os documentos de fls. 178/185. Em relação ao Termo Aditivo Contratual, o contribuinte juntou, fls. 182/185, o Quarto Termo Aditivo ao Contrato de Concessão para Prestação do Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica nº 001/1995- ANEEL, firmado em 10/12/2014, que comprova a adesão da concessionária ao que foi decidido pela diretoria da Agência Reguladora na 13ª reunião pública extraordinária realizada em 25 de novembro de 2014, para garantia dos valores registrados na conta CVA.

38. Em relação aos esclarecimentos solicitados quanto ao momento de tributação dos valores que foram excluídos da apuração do IRPJ na estimativa de março/2016, em face da alegação de que houve mudança no regime de tributação, de caixa para competência, o contribuinte presta os seguintes esclarecimentos:

No âmbito da contabilidade da Requerente, são registrados nas Contas de Ativo Regulatório que demonstram os saldos de cada uma destas contas nos respectivos períodos de apuração. Pela própria natureza de tais importâncias, os valores registrados na CVA são tratados como receita operacional, sendo que, na hipótese de apuração de saldo positivo tais valores constituíram adição ao lucro real da Companhia, sendo, portanto, normalmente oferecidos à tributação. Por sua vez, nas hipóteses em que as contas não configuram saldo positivo, tais valores são deduzidos do lucro real do período.

Cumpra esclarecer, ainda, que o crédito pleiteado no presente procedimento administrativo tem origem no fato de que, à época dos fatos geradores, a Requerente fazia sua apuração de modo diverso daquele previsto pela Solução de Consulta COSIT acima referenciada, de modo que, ao proceder com a adequação ao entendimento fazendário, deixou de haver uma adição que originariamente havia sido incluída no lucro real, e com a exclusão desta adição, gerou-se um crédito que foi utilizado para a compensação ora almejada.

Outrossim, a Requerente (i) afirma novamente que os valores referentes aos ajustes de Ativos Regulatórios CVA em análise foram oferecidos a tributação pelo lucro real no próprio mês de março de 2016”.

(grifo nosso)

39. Em análise as planilhas apresentadas pelo contribuinte em 03/09/2020 (fl. 101) e em 28/10/2020 (fl. 111), observa-se que os valores constantes a título de contas que compõem a CVA, consideradas as respectivas adições e exclusões, perfazem uma diferença positiva a tributar no valor de R\$ 121.612.654,56, contudo houve um ajuste de mesmo valor que anulou as respectivas adições e exclusões.

40. Nas informações prestadas nas ECF Original e Retificadora em cotejo com as planilhas apresentadas pelo contribuinte verifica-se que houve significativa redução na base de cálculo da estimativa mensal de IRPJ de março/2016, mas não foi possível aferir a tributação deste valor no próprio mês, conforme assegura o contribuinte.

41. Há que se considerar que todas as receitas reconhecidas em contrapartida aos valores registrados na Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” (CVA) integram a base de cálculo dos tributos administrados pela RFB e devem ser oferecidos à tributação no período de apuração em que forem verificadas as diferenças positivas e registradas na escrituração contábil. Considerando ainda a alegação que a nova apuração de IRPJ decorreu de alteração no regime de tributação adotado, de regime de caixa para regime de competência, é imprescindível identificar em qual(is) período(s) houve a efetiva tributação.

42. É importante salientar que, conforme se depreende das próprias alegações do contribuinte, não se trata do reconhecimento de receitas novas, mas apenas de alteração no regime de reconhecimento de receitas já contabilizadas, por isso, é importante frisar novamente, se faz imprescindível a identificação de quais foram os momentos (meses) em que tais valores foram oferecidos à tributação.

43. Tal informação também foi trazida pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário apresentado ao CARF em outro processo que versa sobre o mesmo tema (processo administrativo nº 10783.906612/2018-39), referente a estimativa mensal de junho/2016, aqui reproduzida: “Por consequência de tal procedimento, e das variações constatadas

(positivas/negativas), a Recorrente em algumas competências mensais, apurou valores maiores a pagar a título de IRPJ, em outras, logicamente, valores inferiores aos que já havia declarado ao Fisco; afinal, repise-se, não se tratava de reconhecer receitas “novas”, mas apenas de alterar o regime de reconhecimento de receitas já contabilizadas”.

44. De fato, observou-se que houve alteração do IRPJ devido em montantes superiores aos originariamente informados, nos meses de agosto, setembro, outubro e novembro/2016, contudo, essas alterações são em valores bem inferiores aos apurados nas alterações que reduziram as bases de cálculo das outras estimativas do ano. A análise da base de cálculo do IRPJ Anual não permite concluir a procedência das alegações do contribuinte.

45. Ademais de todo o exposto, o Ato Declaratório Executivo Cosit nº 20, de 13/07/2015, relaciona a Orientação OCPC 08 (citada no item 24 acima), emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, dentre aqueles documentos que, caso adotados pelas pessoas jurídicas, não provocam efeitos na apuração dos tributos federais, não necessitando de ajustes para a sua aplicação.

46. Dessa forma, tendo em vista que não foi demonstrado pelo sujeito passivo em qual momento houve a efetiva tributação dos valores excluídos a título de CVA na apuração do lucro real da estimativa mensal de março/2016, conforme ECF Retificadora apresentada em 24/04/2020, conclui-se pela improcedência do direito creditório pleiteado, em resposta à diligência solicitada pela DRJ/BSB.

Cientificado do teor do despacho nº 1.227/2020, o contribuinte apresentou petição manifestando a sua irrisignação com a improcedência do direito creditório ora pleiteado. Isto porque, na sua visão, o que precisa ser levado em consideração no presente caso é o simples fato de que o seu crédito se encontra perfeitamente demonstrado em DCTF retificadora, cuja transmissão foi feita antes mesmo de proferido o despacho decisório eletrônico. Ainda segundo o contribuinte, o fato de a declaração se encontrar sob análise não poderia obstar o reconhecimento do seu crédito, veja-se (fls. 209/210 do *e-processo*):

dsa[...] ainda que a DCTF retificadora estivesse sob análise, a mesma deveria ter sido considerada quando da homologação da PER/DECOMP, conforme assegura o mesmo Parecer COSIT, que esclarece:

Procedimento de retificação de DCTF suspenso e sua consequência na análise do PER/DCOMP

21. Além das circunstâncias contidas no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, a DCTF retificadora pode ser retida para análise na forma do art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010. A retificação da DCTF nessa análise fica suspensa, conforme disposto no § 4º desse mesmo dispositivo normativo, já que não produz efeitos. Pode ocorrer de o sujeito passivo apresentar DCTF retificadora e PER/DCOMP requerendo o direito crédito referente a tal retificação. Caso a DCTF retificadora fique suspensa para análise, e por isso o PER/DCOMP é indeferido/não homologado, pode ocorrer de o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade contra o despacho decisório desse indeferimento/não homologação, e, antes do julgamento, a DRF encerre o procedimento de retificação da DCTF, da seguinte forma: (i) a retificação da DCTF é aceita; (ii) a retificação da DCTF não é homologada, não produzindo efeitos em definitivo.

21.1. Na primeira circunstância (i), o sujeito passivo pode informar ao órgão julgador que aquele crédito ficou disponível, conforme alínea “b” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, sem prejuízo de tal informação ser feita de ofício. Caso a manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP tenha exatamente o mesmo objeto, ou seja, a retificação de DCTF, o processo administrativo fiscal referente ao direito creditório do sujeito passivo deixa de ter objeto, e cabe ao órgão julgador baixar o processo para revisão do despacho decisório que indeferiu/não homologou o PER/DCOMP.

21.2. Na segunda circunstância (ii), considerando que a unidade local não tenha homologado a DCTF retificadora e, por tal motivo, esta não produziu efeitos, o recurso contra a não homologação da retificação da DCTF deve seguir o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, uma vez que contém discussões acerca da regra matriz de incidência tributária envolvendo aquele lançamento cuja retificação não foi homologada. Tal processo administrativo fiscal, além de ter o mesmo rito, está intrinsecamente ligado ao processo administrativo fiscal que esteja julgando (ou ainda vai julgar) o indeferimento do direito creditório do PER/DCOMP. Assim, por continência e para se evitar decisões contraditórias sobre o mesmo fato (vedação do comportamento contraditório – *venire contra factum proprium* – da Administração Pública), o processo do recurso contra a não homologação da retificação da DCTF deve ser apensado ao processo administrativo fiscal que indeferiu o direito creditório (ou vice-versa, caso o recurso da não homologação seja prévio), e realizado apenas um julgamento. (grifou-se).

[grifos constam do original]

Já com relação aos ajustes realizados na sua contabilidade, dos quais resultaram o pagamento a maior da estimativa mensal de IRPJ, adverte que todos eles observaram o disposto na legislação de regência da matéria. Adverte ter realizado tão somente uma alteração quanto ao regime de reconhecimento de suas receitas, as quais passaram a ser reconhecidas a partir do regime de competência em substituição ao regime de caixa.

Em sessão de 11/02/2021, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 (“DRJ01”) julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte. Nos fundamentos constantes do voto do relator (fls. 242/251 do *e-processo*):

No caso em análise, o exame do mérito implica a verificação da efetividade e da suficiência do alegado direito creditório para efeitos da pretendida compensação, não se limitando, portanto, à análise de consistência de declarações.

[...]

No caso em exame, nas 2 (duas) defesas apresentadas o contribuinte, em síntese, pugna pela existência do direito creditório em decorrência do valor apurado na retificação da DCTF transmitida posteriormente ao Despacho Decisório combatido de fl. 28 emitido em 06/07/2018.

Alega que em março/2016 apurou um valor a pagar a título de **IRPJ** no montante de **R\$ 12.562.747,31**, mas verificou um equívoco na DCTF de que o valor de **IRPJ** devido no mesmo período era de **R\$ 3.726.200,10** em vez do valor originalmente declarado.

[...]

[...] para se comprovar a liquidez e certeza do crédito informado no pedido de compensação é imprescindível que seja demonstrada na escrituração contábil-fiscal da contribuinte, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração.

[...]

Nota-se no caso dos autos que, com base no título executivo representado pela DCTF, o contribuinte, na data de transmissão do PER/DCOMP, não possuía crédito líquido e certo suficiente para a compensação pretendida.

Com efeito, as informações prestadas à RFB por meio de declarações ou demonstrativos previstos na legislação (DCTF, DIPJ, Dacon ou PER/DCOMP) situam-se na esfera de responsabilidade do próprio contribuinte, a quem cabe demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões, consoante disciplina instituída pelo já citado artigo 16, inciso III, do PAF.

[...] a rigor, a empresa manifestante não juntou aos autos documentação hábil para efetivamente comprovar o valor menor de débito a título de **IRPJ** informado na DCTF retificadora.

Ademais, é oportuno salientar no caso em análise sob julgamento que o processo foi inclusive baixado em diligência com o intuito de se verificar sobre a existência ou não do direito creditório decorrente do pagamento objeto dos autos. Ocasão em que foi oportunizado à empresa litigante, por meio de 3 (três) intimações fiscais, a se manifestar e apresentar os esclarecimentos e elementos capazes de comprovar o crédito alegado pelo interessada.

A par disso, verifica-se que o “Despacho nº 1.227/2020/RENDAPJ-RENDAEQAUD/DRFVIT/RFB” de fls. 174 a 179 traz as análises e conclusões da autoridade fiscal e não reconhece a existência do direito pleiteado [...]

Irresignado, o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário por meio do qual apenas reitera os seus argumentos de defesa anteriormente apresentados.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo
, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 09/03/2021 (fls. 259 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 07/04/2021 (fls. 261 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

Conforme visto pelo breve relato do caso, discute-se nos autos declaração de compensação por meio da qual o contribuinte pretende utilizar crédito decorrente de pagamento a maior da estimativa de IRPJ de março de 2006, identificado a partir de uma revisão de sua escrituração contábil cujo foi propósito foi o de adequar a sua contabilidade ao entendimento da própria Receita Federal do Brasil quanto ao momento da tributação da Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A (“CVA”), externado por meio da Solução Cosit nº 99.015/2016.

É importante destacar que a DCTF retificadora foi transmitida antes de proferido o despacho decisório eletrônico, o qual por sua vez foi anterior à retificação da Escrituração Contábil Fiscal (“ECF”).

Por esse aspecto, o contribuinte tem razão ao advertir que a DCTF retificadora transmitida, dentro do prazo de 5 anos e sem encontrar óbice em qualquer hipótese de descabimento, tem a mesma natureza da declaração original, substituindo-a por completo, e sendo instrumento plenamente apto a reduzir o valor do débito antes informados na declaração original.

Com efeito, é assente e pacífico neste Conselho Administrativo que na hipótese de a retificação da DCTF ocorrer antes da emissão do despacho decisório, o mesmo deve ser anulado, tendo em vista a declaração retificadora possuir a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, nos termos do artigo 18 da MP 2.189-49/2001 e do artigo 9º, §1º, da Instrução Normativa 1.599/2015.

O encaminhamento do CARF, em tais casos, é pela anulação do despacho proferido para que seja proferida nova decisão com base na declaração retificadora. Veja-se nesse sentido acórdão julgado à unanimidade por esta mesma Turma Ordinária em composição distinta da atual:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. RETIFICAÇÃO DE DCTF ANTERIOR. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. VIOLAÇÃO AO DIREITO DE

DEFESA. NULIDADE. É nulo por vício de motivação Despacho Decisório que, ao analisar pedido de compensação apresentado pelo contribuinte, ignora a retificação da DCTF que pretende demonstrar o direito creditório utilizado em DCOMP. Motivação incompatível com a prova dos autos importa em violação ao direito de defesa do contribuinte. **(Processo nº 16327.914727/2009-70. Acórdão nº 1301-005.307. Sessão de 15 de abril de 2021)**

Este mesmo conselheiro relator já teve a oportunidade de se debruçar sobre o tema, decidindo também desta forma, como se observa:

RETIFICAÇÃO DE DCTF ANTES DA EXPEDIÇÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE INDEFERIU COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. A DCTF retificadora apresentada antes da cientificação do contribuinte do despacho decisório substitui integralmente a declaração originalmente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados. **(Processo nº 10283.902682/2011-82. Acórdão nº 1002-002.049. Sessão de 07 de abril de 2021)**

Nada obstante o aduzido, é preciso ressaltar que o presente caso ostenta uma particularidade digna de destaque. Isto porque a própria Delegacia de Julgamento, ainda quando da primeira análise dos autos, já havia identificado a necessidade de realização de uma diligência para que a Unidade de Origem pudesse confirmar as informações constantes da DCTF retificadora.

Com a finalidade de instrução processual e para compreender a razão pela qual o contribuinte teria retificado a sua DCTF, alterando a apuração do imposto devido, foi instaurada uma diligência a qual concluiu o seguinte:

(A) o despacho decisório eletrônico levou em consideração as informações constantes da DCTF original, transmitida em 19/05/2016, devido ao fato de a DCTF retificadora se encontrar à época retida em malha.

(B) a pretendida retificação não seria possível, posto que o contribuinte teria deixado de comprovar o oferecimento das receitas provenientes de CVA em exercícios futuros.

O contribuinte em sede de recurso voluntário, insurge-se contra todas essas duas conclusões, motivo pelo qual elas serão tratadas em tópicos específicos obedecendo à ordem dos argumentos constantes da própria defesa.

Da validade, liquidez e certeza do crédito fiscal compensado – DCTF retificadora transmitida antes da emissão do despacho decisório

Segundo consta da peça recursal do contribuinte, o despacho decisório eletrônico deveria de pronto ser declarado nulo, posto ter se baseado em informações constantes de uma DCTF retificada.

O artigo 74, §1º da Lei nº 9.430/1996 é claro ao estipular que *a DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.*

In casu, não custa repisar que o contribuinte teria reduzido o montante do débito de estimativa antes mesmo de proferido despacho decisório eletrônico.

Nesse sentido, a jurisprudência deste Conselho é clara ao asseverar ser nulo o despacho decisório proferido com base em DCTF não mais existente à época da sua emissão:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. RETIFICAÇÃO DE DCTF ANTERIOR. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. VIOLAÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. É nulo por vício de motivação Despacho Decisório que, ao analisar pedido de compensação apresentado pelo contribuinte, ignora a retificação da DCTF que pretende demonstrar o direito creditório utilizado em DCOMP. Motivação incompatível com a prova dos autos importa em violação ao direito de defesa do contribuinte. (Processo nº 16327.914727/2009-70. Acórdão nº 1301-005.307. Sessão de 15 de abril de 2021)

RETIFICAÇÃO DE DCTF ANTES DA EXPEDIÇÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE INDEFERIU COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. A DCTF retificadora apresentada antes da cientificação do contribuinte do despacho decisório substitui integralmente a declaração originalmente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados. (Processo nº 10283.902682/2011-82. Acórdão nº 1002-002.049. Sessão de 07 de abril de 2021)

Destaque-se, contudo, que no presente caso a DCTF retificadora não foi considerada pelo despacho decisório pelo fato de se encontrar retida em malha, conforme destacado pelo relatório conclusivo de diligência fiscal.

Resta saber, portanto, se a referida justificativa é plausível, quer dizer, se as informações passíveis de análise à época eram realmente aquelas constantes da DCTF retificada, ou se independente disso a DCTF retificadora deveria ter sido considerada.

Em sua defesa, o contribuinte adverte que a retificação deveria ser considerada, posto que as hipóteses em que ela não produzirá efeitos se encontram taxativamente previstas no artigo 9, §2º da Instrução Normativa nº 1.599/2015, veja-se:

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I – redução dos débitos relativos a impostos e contribuições:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e II - alteração dos débitos de impostos e contribuições em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado de início de procedimento fiscal.

A respeito do fato de a declaração se encontrar sob análise, o contribuinte destaca em defesa que o Parecer Normativo COSIT nº 02/2015 cuida da hipótese e não estabelece qualquer ressalva quanto aos seus efeitos, se não vejamos (fls. 268/270 do *e-processo*):

24. Importante ressaltar que, ainda que a DCTF Retificadora esteja sob análise, esta deveria ter sido considerada quando da homologação da PER/DCOMP, conforme assegura o mesmo Parecer COSIT, que esclarece:

“Procedimento de retificação de DCTF suspenso e sua consequência na análise do PER/DCOMP

21. Além das circunstâncias contidas no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, a DCTF retificadora pode ser retida para análise na forma do art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010. A retificação da DCTF nessa análise fica suspensa, conforme disposto no § 4º desse mesmo dispositivo normativo, já que não produz efeitos. Pode ocorrer de o sujeito passivo apresentar DCTF retificadora e PER/DCOMP requerendo o direito crédito referente a tal retificação. Caso a DCTF retificadora fique suspensa para análise, e por isso o PER/DCOMP é indeferido/não homologado, pode ocorrer de o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade contra o despacho decisório desse indeferimento/não homologação, e, antes do julgamento, a DRF encerre o procedimento de retificação da DCTF, da seguinte forma: (i) a retificação da DCTF é aceita; (ii) a retificação da DCTF não é homologada, não produzindo efeitos em definitivo.

21.1. Na primeira circunstância (i), o sujeito passivo pode informar ao órgão julgador que aquele crédito ficou disponível, conforme alínea “b” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, sem prejuízo de tal informação ser feita de ofício. Caso a manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não homologação do PER/DCOMP tenha exatamente o mesmo objeto, ou seja, a retificação de DCTF, o processo administrativo fiscal referente ao direito creditório do sujeito passivo deixa de ter objeto, e cabe ao órgão julgador baixar o processo para revisão do despacho decisório que indeferiu/não homologou o PER/DCOMP.

21.2. Na segunda circunstância (ii), considerando que a unidade local não tenha homologado a DCTF retificadora e, por tal motivo, esta não produziu efeitos, o recurso contra a não homologação da retificação da DCTF deve seguir o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, uma vez que contém discussões acerca da regra-matriz de incidência tributária envolvendo aquele lançamento cuja retificação não foi homologada. Tal processo administrativo fiscal, além de ter o mesmo rito, está intrinsecamente ligado ao processo administrativo fiscal que esteja julgando (ou ainda vai julgar) o indeferimento do direito creditório do PER/DCOMP. Assim, por continência e para se evitar decisões contraditórias sobre o mesmo fato (vedação do comportamento contraditório – *venire contra factum proprium* – da Administração Pública), o processo do recurso contra a não homologação da retificação da DCTF deve ser apensado ao processo administrativo fiscal que indeferiu o direito creditório (ou vice-versa, caso o recurso da não homologação seja prévio), e realizado apenas um julgamento.” (grifou-se).

25. Exatamente nesse sentido, cumpre destacar que recentemente a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, em diversos casos análogos e inclusive referentes a empresa do mesmo grupo empresarial da ora Recorrente, corretamente asseverou a necessidade de se considerar a DCTF Retificadora transmitida pelo contribuinte, a fim de aferir o saldo credor pleiteado (Doc. 01). A saber:

“Cientificado do despacho em 14/01/2019 (fl. 88), o recorrente apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 4/19, em 13/02/2019, para alegar que teria ajustado o valor do débito de IRPJ, de acordo com o novo entendimento da RFB, exarado na Solução de Consulta Cosit nº 101/2016, que teria estabelecido o regime

de competência para reconhecimento das receitas de CVA - Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A.

(...)

Alegou que teria ocorrido erro de fato da autoridade fiscal, citou os princípios da verdade material e da formalidade moderada e o Parecer Normativo Cosit nº 2/2015, para argumentar que a DCTF poderia ser retificada até após a emissão do Despacho Decisório.

Concluiu, para requerer o acolhimento da manifestação, com o reconhecimento do direito creditório, ou, alternativamente, que o processo fosse baixado para revisão, conforme o Parecer Normativo Cosit nº 2/2015.

(...)

Na DCTF original, o interessado declarou débito de IRPJ, no valor de R\$ 14.574.075,19. Na declaração retificadora, reduziu o valor para R\$ 0,00.

Portanto, a DCTF retificadora, atualmente ativa, foi transmitida antes da ciência do Despacho Decisório (14/01/2019).

Assim, o despacho decisório deveria levar em conta os dados informados na declaração transmitida em 28/03/2018, uma vez que a retificadora substitui a original com a simples apresentação daquela. No entanto, não foi isso que ocorreu e a compensação não foi homologada por insuficiência de crédito disponível.

Como o débito informado em DCTF referente ao período de apuração em questão é menor que o pagamento nele alocado, em tese o contribuinte possui um saldo credor.

Por essas razões, VOTO pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da manifestação de inconformidade e pelo retorno do presente processo à DRF de origem, para análise do mérito da declaração de compensação, considerando a DCTF retificadora apresentada pelo interessado.”⁴ (grifou-se).

26. Ademais, reitere-se que, realizada a apreciação à luz das DCTF's Retificadoras, a autoridade fiscal competente acertadamente proferiu Despachos Decisórios (Doc. 02) para reconhecer integralmente o direito creditório e homologar as compensações declaradas, veja-se:

3-FUNDAMENTAÇÃO, ENQUADRAMENTO LEGAL E PROPOSIÇÃO

Tendo em vista o Acórdão de Manifestação de Inconformidade Acórdão nº 14-97.079 - 5ª Turma da DRJ/RPO (fls. 91/93) que deu provimento parcial à manifestação de inconformidade e decidiu pelo retorno do presente processo à DRF de origem, para análise do mérito da declaração de compensação, considerando a DCTF retificadora apresentada pelo interessado; o presente Despacho Decisório realiza a análise do direito creditório conforme a seguir:

Analizadas as informações prestadas no documento acima identificado, verificou-se:

- Características do DARF discriminado no PER/DCOMP

Período de Apuração	Código de Receita	Valor Total do DARF	Data de Arrecadação
31/08/2016	2362	14.574.075,19	30/09/2016

- A partir do DARF informado para os PER/DCOMP objeto dessa análise, foram localizados um ou mais pagamentos, com a seguinte utilização:

Qt. Pagto.	Valor Total	Alocação a Débito	Utilização Processo	Utilização PER/DCOMP	Parcelamento Especial	Utilização Total	Saldo Disponível
1	14.574.075,19	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	14.574.075,19

Concluída a análise do direito creditório, chegou-se à seguinte decisão:

Diante do exposto, o(s) Auditor(es)-Fiscal(is) infra-assinados, com fundamento na legislação citada, DECIDE(M):

- RECONHECER direito creditório a EDP SAO PAULO DISTRIBUICAO DE ENERGIA S.A., CNPJ 02.302.100/0001-06, referente a pagamento indevido de IRPJ, no valor original de **R\$ 14.574.075,19**, atualizados conforme legislação em vigor;

- HOMOLOGAR as compensações vinculadas ao presente processo, até o limite do valor do direito creditório reconhecido.

[grifos constantes do original]

A nosso ver, todavia, o Parecer Normativo nº 1.599/2015, mencionado pelo próprio contribuinte em defesa, advoga contra a sua tese, pois trata especificamente do seu caso com uma conclusão diversa daquela pretendida em defesa. Vejamos então mais uma vez o seguinte trecho: do aludido parecer

Procedimento de retificação de DCTF suspenso e sua consequência na análise do PER/DCOMP

21. Além das circunstâncias contidas no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, a DCTF retificadora pode ser retida para análise na forma do art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010. A retificação da DCTF nessa análise fica suspensa, conforme disposto no § 4º desse mesmo dispositivo normativo, já que não produz efeitos. Pode ocorrer de o sujeito passivo apresentar DCTF retificadora e PER/DCOMP requerendo o direito crédito referente a tal retificação. Caso a DCTF retificadora fique suspensa para análise, e por isso o PER/DCOMP é indeferido/não homologado, pode ocorrer de o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade contra o despacho decisório desse indeferimento/não homologação, e, antes do julgamento, a DRF encerre o procedimento de retificação da DCTF, da seguinte forma: (i) a retificação da DCTF é aceita; (ii) a retificação da DCTF não é homologada, não produzindo efeitos em definitivo.

21.1. Na primeira circunstância (i), o sujeito passivo pode informar ao órgão julgador que aquele crédito ficou disponível, conforme alínea “b” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, sem prejuízo de tal informação ser feita de ofício. Caso a manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP tenha exatamente o mesmo objeto, ou seja, a retificação de DCTF, o processo administrativo fiscal referente ao direito creditório do sujeito passivo deixa de ter objeto, e cabe ao órgão julgador baixar o processo para revisão do despacho decisório que indeferiu/não homologou o PER/DCOMP.

21.2. Na segunda circunstância (ii), considerando que a unidade local não tenha homologado a DCTF retificadora e, por tal motivo, esta não produziu efeitos, o recurso contra a não homologação da retificação da DCTF deve seguir o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, uma vez que contém discussões acerca da regra-matriz de incidência tributária envolvendo aquele lançamento cuja retificação não foi homologada. Tal processo administrativo fiscal, além de ter o mesmo rito, está intrinsecamente ligado ao processo administrativo fiscal que esteja julgando (ou ainda vai julgar) o indeferimento do direito creditório do PER/DCOMP. Assim, por continência e para se evitar decisões contraditórias sobre o mesmo fato (vedação do comportamento contraditório – venire contra factum proprium – da Administração Pública), o processo do recurso contra a não homologação da retificação da DCTF deve ser apensado ao processo administrativo fiscal que indeferiu o direito creditório (ou vice-versa, caso o recurso da não homologação seja prévio), e realizado apenas um julgamento.

[grifamos]

Perceba-se, portanto, que o próprio parecer informa que caso a retificadora fique suspensa para análise, pode acontecer de o despacho decisório não homologar a compensação, já que a declaração retificadora não surte efeitos em tais caso, o que é uma decorrência não apenas lógica, mas também prevista pela Instrução Normativa nº 1.599/2015, em dispositivo não mencionado pelo contribuinte em sua defesa, mais especificamente do seu artigo 10, §4º, cuja redação segue abaixo transcrita:

§ 4º Não produzirão efeitos as informações retificadas:

I - enquanto pendentes de análise; e

II - não homologadas.

A respeito das retificações não homologadas, o Parecer Normativo nº 1.599/2015 informa que o contribuinte tem a opção de apresentar manifestação de inconformidade, oportunidade na qual será instaurado um processo administrativo cujo rito processual observará as disposições do Decreto nº 70.235/1972.

Ainda segundo consta do referido parecer, *tal processo administrativo fiscal, além de ter o mesmo rito, está intrinsecamente ligado ao processo administrativo fiscal que esteja julgando (ou ainda vai julgar) o indeferimento do direito creditório do PER/DCOMP. Assim, por continência e para se evitar decisões contraditórias sobre o mesmo fato (vedação do*

comportamento contraditório – venire contra factum proprium – da Administração Pública), o processo do recurso contra a não homologação da retificação da DCTF deve ser apensado ao processo administrativo fiscal que indeferiu o direito creditório (ou vice-versa, caso o recurso da não homologação seja prévio), e realizado apenas um julgamento.

No caso, não nos parece que exista o risco de serem proferidas decisões contraditória sobre o mesmo fato, pois, salvo melhor juízo, quando os autos foram baixados em diligência pela DRJ para que a DCTF fosse analisada, a Unidade de Origem proferiu decisão não homologatória da retificação, abrindo inclusive oportunidade de apresentação de nova manifestação de inconformidade, a qual foi anexada nos presentes.

Por tal razão, condensou-se nos presentes autos ambas as discussões, quer dizer, não homologação da retificação e da compensação, cujo os fatos e fundamentos jurídicos são coincidentes.

Informa ainda que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, em diversos casos análogos e inclusive referentes a empresa do mesmo grupo empresarial da ora Recorrente, corretamente asseverou a necessidade de se considerar a DCTF Retificadora transmitida pelo contribuinte, a fim de aferir o saldo credor pleiteado. O contribuinte chega inclusive a citar trecho de uma dessas decisões proferidas em casos análogos, veja-se:

Assim, o despacho decisório deveria levar em conta os dados informados na declaração transmitida em 28/03/2018, uma vez que a retificadora substitui a original com a simples apresentação daquela. No entanto, não foi isso que ocorreu e a compensação não foi homologada por insuficiência de crédito disponível.

Como o débito informado em DCTF referente ao período de apuração em questão é menor que o pagamento nele alocado, em tese o contribuinte possui um saldo credor.

Por essas razões, VOTO pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da manifestação de inconformidade e pelo retorno do presente processo à DRF de origem, para análise do mérito da declaração de compensação, considerando a DCTF retificadora apresentada pelo interessado.”

Observe-se que, muito embora o contribuinte não mencione, no presente caso concreto a conclusão da Delegacia de Julgamento foi exatamente no mesmo sentido, quer dizer, que deveria ser levada em consideração as informações constantes da DCTF retificadora. A única diferença é que ao invés de o provimento ser parcial para retorno dos autos à origem, determinou-se uma diligência para retorno dos autos à origem. Também é importante atentar que

a Unidade de Origem analisou a DCTF retificadora, instaurou procedimento de fiscalização para confirmar as informações retificadas e concluiu pela impossibilidade de retificação, por meio de decisão da qual o contribuinte foi inclusive intimado a apresentar nova manifestação de inconformidade. Perceba-se, portanto, que a solução adotada no presente caso, embora revestida de uma forma diferente, chegou na mesma conclusão, qual seja, de que seria imprescindível a análise da DCTF retificadora para fins de homologação ou não da presente declaração de compensação.

É interessante observar que o próprio contribuinte faz um pedido subsidiário para que, caso não reconhecido o seu direito creditório, sejam os autos baixados em diligência para análise do mérito da declaração de compensação, considerando a ECF e DCTF Retificadoras.

Ora, foi exatamente esta a providência tomada pela DRJ quando analisou o caso na sua primeira oportunidade. O acórdão recorrido ressalva expressamente o ocorrido (fls. 245 do *e-processo*):

[...] é oportuno salientar no caso em análise sob julgamento que o **processo foi inclusive baixado em diligência com o intuito de se verificar sobre a existência ou não do direito creditório decorrente do pagamento objeto dos autos. Ocasão em que foi oportunizado à empresa litigante, por meio de 3 (três) intimações fiscais, a se manifestar e apresentar os esclarecimentos e elementos capazes de comprovar o crédito alegado pelo interessada.**

A par disso, verifica-se que o “Despacho nº 1.227/2020/RENDAPJ-RENDAEQAUD/DRFVIT/RFB” de fls. 174 a 179 traz as análises e conclusões da autoridade fiscal e não reconhece a existência do direito pleiteado [...]

[grifamos]

Assim, não nos parece haver qualquer nulidade no caso, posto que a DCTF retificadora do contribuinte foi devidamente analisada e considerada para fins da homologação ou não da compensação.

Dos ajustes na conta de composição de valores da CVA – Solução de Consulta COSIT nº 99.015/2016

No decorrer do procedimento de diligência, a EQAUD2 da DRF em Vitória/ES intimou o contribuinte em três oportunidades para esclarecer o motivo da referida redução, sobretudo em função da ECF somente ter sido retificada após o despacho decisório.

Em resumo, o contribuinte explicou que teria optado pela reapuração de seu IRPJ em estrita observância ao disposto na Solução de Consulta COSIT nº 99.015/2018 para alteração do regime de apuração de caixa para competência das receitas reconhecidas no resultado em contrapartida aos valores registrados na conta CVA.

Não custa repisar, a CVA nada mais é do que a parcela da tarifa composta por custos que não estão sob o controle da distribuidora de energia elétrica. Assim, tendo em vista que esses custos podem variar sem a ingerência da distribuidora e que a tarifa somente é reajustada anualmente, foi instituída a aludida conta para registro das variações entre o valor estimado dos custos não gerenciáveis e o efetivamente incorrido no período compreendido entre os reajustes tarifários.

Os saldos de CVA são registrados pelas distribuidoras como ativos e/ou passivos financeiros, tendo como contrapartida no resultado o registro da respectiva receita ou despesa.

Logo, se o saldo da CVA for positivo, registra-se um ativo financeiro e uma receita no resultado. Já se a CVA for negativa, registra-se um passivo financeiro e uma despesa no resultado, equilibrando-se a receita ou despesa de custo estimado registrada a maior.

Com efeito, a Unidade de Origem, por meio do despacho nº 1.227/2020, acabou por concordar com a alegação de que as receitas das concessionárias constantes da parcela A – as variações monetárias incidentes sobre o saldo verificado na conta CVA – deveriam integrar a base de cálculo dos tributos no período em que auferidas, independente do efetivo recebimento, observe-se (fls. 189/190 do *e-processo*):

24. Após a aprovação desses aditivos contratuais, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC editou a Orientação Técnica OCPC 08, de 2014, que dispõe *in verbis* “os ativos e/ou passivos financeiros originados das diferenças apuradas de itens da Parcela A e outros componentes financeiros em cada período contábil devem ter como contrapartida a adequada rubrica de receita de venda de bens e serviços, no resultado do período”.

25. As receitas reconhecidas em contrapartida a CVA (diferenças positivas) são consideradas receitas tributáveis, e devem integrar a base de cálculo dos tributos administrados pela RFB no período em que forem auferidas, independentemente do efetivo recebimento que se dará em momento futuro.

26. Em relação ao momento em que tais receitas devam ser oferecidas à tributação, em consonância com a legislação comercial e fiscal, a Solução de Consulta Cosit nº 101, de 30/06/2016, em seu item 45 esclarece que

Desta forma, tendo a concessionária reconhecido a diferença positiva de custo e registrado o valor na conta específica CVA em contrapartida a conta contábil de receita da venda de bens e serviços na escrituração contábil para fins societários, essa diferença deverá ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep. O momento da ocorrência do fato gerador é aquele em que se materializa o acréscimo patrimonial, ou seja, no período de apuração em que foi verificada e reconhecida contabilmente esta diferença positiva, **independentemente do efetivo recebimento que se dará em momento futuro.** (grifo nosso)

[grifos constantes do original]

A DRF em Vitória/ES, contudo, advertiu que caberia ao contribuinte apontar na sua escrituração contábil em quais momentos os valores excluídos da apuração de março de 2016 teriam sido tributados, tendo em vista a alteração do regime de tributação de caixa para competência, o que na sua ótica não teria acontecido (fls. 191/192 do *e-processo*):

39. Em análise as planilhas apresentadas pelo contribuinte em 03/09/2020 (fl. 101) e em 28/10/2020 (fl. 111), observa-se que os valores constantes a título de contas que compõem a CVA, consideradas as respectivas adições e exclusões, perfazem uma diferença positiva a tributar no valor de R\$ 121.612.654,56, contudo houve um ajuste de mesmo valor que anulou as respectivas adições e exclusões.

40. Nas informações prestadas nas ECF Original e Retificadora em cotejo com as planilhas apresentadas pelo contribuinte verifica-se que houve significativa redução na base de cálculo da estimativa mensal de IRPJ de março/2016, mas não foi possível aferir a tributação deste valor no próprio mês, conforme assegura o contribuinte.

41. Há que se considerar que todas as receitas reconhecidas em contrapartida aos valores registrados na Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” (CVA) integram a base de cálculo dos tributos administrados pela RFB e devem ser oferecidos à tributação no período de apuração em que forem verificadas as diferenças positivas e registradas na escrituração contábil. Considerando ainda a alegação que a nova apuração de IRPJ decorreu de alteração no regime de tributação adotado, de regime de caixa para regime de competência, é imprescindível identificar em qual(is) período(s) houve a efetiva tributação.

42. É importante salientar que, conforme se depreende das próprias alegações do contribuinte, não se trata do reconhecimento de receitas novas, mas apenas de alteração no regime de reconhecimento de receitas já contabilizadas, por isso, é importante frisar novamente, se faz imprescindível a identificação de quais foram os momentos (meses) em que tais valores foram oferecidos à tributação.

43. Tal informação também foi trazida pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário apresentado ao CARF em outro processo que versa sobre o mesmo tema (processo administrativo nº 10783.906612/2018-39), referente a estimativa mensal de junho/2016, aqui reproduzida: *“Por consequência de tal procedimento, e das variações constatadas (positivas/negativas), a Recorrente em algumas competências mensais, apurou valores maiores a pagar a título de IRPJ, em outras, logicamente, valores inferiores aos que já havia declarado ao Fisco; afinal, repise-se, não se tratava de reconhecer receitas “novas”, mas apenas de alterar o regime de reconhecimento de receitas já contabilizadas”.*

44. De fato, observou-se que houve alteração do IRPJ devido em montantes superiores aos originariamente informados, nos meses de agosto, setembro, outubro e

novembro/2016, contudo, essas alterações são em valores bem inferiores aos apurados nas alterações que reduziram as bases de cálculo das outras estimativas do ano. A análise da base de cálculo do IRPJ Anual não permite concluir a procedência das alegações do contribuinte.

45. Ademais de todo o exposto, o Ato Declaratório Executivo Cosit nº 20, de 13/07/2015, relaciona a Orientação OCPC 08 (citada no item 24 acima), emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, dentre aqueles documentos que, caso adotados pelas pessoas jurídicas, não provocam efeitos na apuração dos tributos federais, não necessitando de ajustes para a sua aplicação.

46. Dessa forma, tendo em vista que não foi demonstrado pelo sujeito passivo em qual momento houve a efetiva tributação dos valores excluídos a título de CVA na apuração do lucro real da estimativa mensal de março/2016, conforme ECF Retificadora apresentada em 24/04/2020, conclui-se pela improcedência do direito creditório pleiteado, em resposta à diligência solicitada pela DRJ/BSB.

Perceba-se, portanto, que a Unidade de Origem não concordou com a retificação da DCTF em função do não oferecimento das receitas em outro período, ou, pelo menos, da inexistência de comprovação nos autos.

De fato, os valores de CVA devem ser oferecidos à tributação no momento do seu registro contábil, com base no regime de competência. Quanto ao seu recebimento efetivo, quando do reajuste tarifário no ano seguinte, não deverá gerar impacto no resultado, devendo ser registrado como “amortização do ativo regulatório”, de forma que não será objeto de nova tributação.

Ao que parece, a retificação foi justamente para reverter o lançamento das receitas as quais teriam sido registradas contabilmente no passado, mas somente recebidas posteriormente, oportunidade na qual foram oferecidas à tributação. Sucede que, consoante o entendimento da própria Receita Federal, elas deveriam ter sido oferecidas no momento do registro contábil.

Para a fiscalização, todavia, tendo em vista que a alteração na apuração do imposto decorreria da alteração no regime de tributação, seria imprescindível identificar em quais períodos tais valores foram efetivamente oferecidos à tributação.

Trata-se, a nosso ver, de exigência irrelevante para o deslinde do presente caso. Isto porque não se encontra em análise as consequências indiretas advindas da reapuração fiscal, mas tão somente ela se deu de maneira correta ou não.

De maneira mais direta, importa tão somente analisar se o contribuinte poderia ou não alterar o seu regime de apuração de receitas da conta CVA de caixa para competência, o que justificaria eventual direito creditório, de modo que, eventual ausência de tributo recolhido no passado deveria ser apurado em procedimento próprio e lançado em auto de infração específico.

O que se discute no momento é se o contribuinte está certo ao asseverar que os valores de CVA deveriam ser oferecidos à tributação no momento do seu registro contábil, o que justificaria a retificação das informações constante de sua DCTF, e, consequentemente, na disponibilidade do crédito tributário por pagamento a maior.

E isto a Solução de Consulta nº 101/2016 parece ter deixado bastante claro. Com efeito, tais receitas devem efetivamente ser oferecidas à tributação com base no regime de competência. Quanto ao seu recebimento efetivo, quando do reajuste tarifário no ano seguinte, não deverá gerar impacto no resultado.

Assim, muito embora a preocupação da Unidade de Origem seja válida, não se discute nos autos se o valor foi efetivamente recolhido, o que deverá ser objeto de procedimento fiscalizatório próprio e lançado em auto de infração específico.

Em sendo assim, confirmado nos autos que a retificação das informações constante em DCTF foi realizada de maneira adequada para que o contribuinte se adequasse ao regime de apuração por competência, tem-se como justificada a redução da base de cálculo do tributo, razão pela qual seu direito creditório se mostra líquido e certo.

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

Fl. 25 do Acórdão n.º 1301-006.281 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.906609/2018-15