



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.911780/2009-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.100 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2019
Recorrente TRACTEBEL ENERGIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

DESPACHO DECISÓRIO. NÃO APRECIÇÃO DA DCTF RETIFICADORA.

Deve ser prolatado novo despacho decisório com observância das informações prestadas em DCTF retificadora apresentada anteriormente à ciência do despacho decisório original, sem prejuízo da realização de diligências que se mostrarem necessárias à apuração da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, determinando que outro Despacho Decisório seja proferido, para o qual deverá ser considerada a DCTF retificadora.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ Florianópolis/SC que não reconheceu o direito creditório pleiteado pelo contribuinte, consistente em alegada contribuição recolhida a maior, no valor de R\$ 1.816.366,92, que se refere ao valor do recolhimento de R\$ 1.347.519, 81 atualizado até a data do pedido de restituição.

Submetida a Declaração de Compensação (DCOMP) à apreciação da Receita Federal, expediu-se despacho decisório (e-fl. 127) denegatório do direito pleiteado, em que se consignou que o valor recolhido e indicado como fonte do crédito já havia sido integralmente utilizado para o pagamento de débitos do sujeito passivo.

Irresignado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 3 a 22), protestou pela juntada de novos documentos e pela produção de outras provas que pudessem ser consideradas imprescindíveis ao esclarecimento/comprovação da regularidade dos procedimentos adotados e requereu a homologação integral da compensação ou, alternativamente, que o processo fosse baixado em diligência à repartição de origem com vistas à confirmação da existência do direito creditório em face da não incidência da contribuição sobre os recebimentos oriundos da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) e da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) a fonte de seus créditos está associada à indevida consideração como receita de valores recebidos a título de "reembolso de despesas" no âmbito da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC) e da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), ambas geridas pela Eletrobrás;

b) anteriormente, por equivocado regramento contábil, classificavam-se formalmente tais recebimentos como receitas, o que fazia com que sobre eles incidissem as contribuições sociais (PIS e Cofins), sendo que, posteriormente, "após amplo e exauriente debate técnico mantido junto à ANEEL", concluiu-se que tais valores têm natureza de "reembolso de despesas", o que os afastaria da incidência das contribuições regidas pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003;

c) os valores devidos da contribuição foram recalculados, expurgando-se os "reembolsos de despesas", do que originou o crédito pleiteado neste processo;

d) os valores vinculados às contas CCC e CDE são incluídos, pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), no cálculo da conta dos consumidores residentes nas regiões Sul, Sudeste, Centro-Oeste e Nordeste, por meio das concessionárias distribuidoras, e repassados à Eletrobrás, que administra tais recursos e reembolsa as empresas geradoras de energia elétrica que se utilizam de termoelétricas para atender à demanda de áreas isoladas da região Norte, dado o alto custo de geração de energia elétrica nessas condições;

e) as geradoras de áreas isoladas da região Norte não arcam com os custos dos combustíveis fósseis destinados à geração da energia termoelétrica adquiridos com os recursos da CCC/CDE, os quais são rateados entre as distribuidoras e cobrados dos consumidores finais;

f) os valores recebidos da CCC/CDE não podem ser considerados como receitas, pois, inobstante o fato de sua contabilização, no passado, como receitas de subvenção, tal procedimento encontrava-se em consonância com a redação anterior do Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, que, após a constatação do equívoco pela ANEEL, foi alterado, por meio do Despacho n.º 657, de 30 de março de 2006, no sentido de classificá-los em conta retificadora dos custos com matéria-prima e insumos para produção de energia elétrica;

g) também de acordo com a Nota Técnica n.º 115 e a Nota Técnica n.º 116, ambas da ANEEL, para as concessionárias de geração de energia elétrica, os repasses da CCC/CDE são "reembolsos de despesas";

h) a própria ANEEL esclareceu que os valores outrora contabilizados como "receitas de subvenção" deveriam ser contabilizados como "recuperação de custos", em conta retificadora dos dispêndios com matéria-prima e insumos, não se integrando às receitas das concessionárias geradoras;

i) de acordo com parecer emitido pelo tributarista Ives Gandra da Silva Martins, trazido aos autos, os valores oriundos da CCC não podem ser caracterizados como receitas;

j) de acordo com a jurisprudência administrativa, em face do princípio da verdade material, não pode um eventual equívoco formal se sobrepor à realidade dos fatos, devendo os erros em declarações apresentadas à Administração tributária ser reparados após a demonstração da verdade real.

Junto à Manifestação de Inconformidade, o contribuinte trouxe aos autos cópias do Instrumento de Mandato, da documentação societária, das Notas Técnicas n.º 115 e 116/2006 da ANEEL, de parecer do professor Ives Gandra da Silva Martins, de uma tabela intitulada "Memória de Cálculo", de comprovantes de recolhimento da contribuição e do Despacho Decisório.

A DRJ Florianópolis/SC não reconheceu o direito creditório (e-fls. 131 a 140), tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. INDÉBITO ASSOCIADO A ERRO EM VALOR DECLARADO EM DCTF. REQUISITO PARA HOMOLOGAÇÃO.

Nos casos em que a existência do indébito incluído em declaração de compensação está associada à alegação de que o valor declarado em DCTF e recolhido é maior do que o devido, só se pode homologar tal compensação, independentemente de eventuais outras verificações, nos casos em que o contribuinte, previamente à apresentação da DCOMP, retifica regularmente a DCTF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

EMPRESAS GERADORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. VALORES RECEBIDOS DA CONTA DE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS. INCIDÊNCIA NO CASO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA

Os valores relativos à Conta de Consumo de Combustíveis, recebidos pela empresas geradoras de energia elétrica por meio de usinas termoeletricas e destinados à compensação do custo incorrido em razão do consumo de combustíveis fósseis, tratam-se de subvenções que integram a receita daquelas empresas, incluindo-se nos "resultados não-operacionais" da atividade. Por conta disto, tais receitas devem ser incluídas nas bases de cálculo das exações que incidem sobre a receita bruta.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

DILIGÊNCIAS. DESCABIMENTO NO CASO DE LITÍGIO ACERCA DE QUESTÕES DE DIREITO

Como as diligências são destinadas à elucidação de questões de fato não devidamente evidenciadas nos autos, não podem elas ser realizadas nos casos em que os litígios se resumem à elucidação de questões de direito.

JUNTADA DE PROVAS. LIMITE TEMPORAL - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que se refira ela a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ressaltou o relator *a quo* que, de acordo com entendimentos expressos e formais da Receita Federal, “os valores arrecadados para a CCC compõem regularmente a base de cálculo do PIS e da COFINS (ou seja, são tidos como “receitas” daqueles entes), mas não dão ensejo ao creditamento de valores no âmbito do regime não-cumulativo em razão de não estarem associados a insumos adquiridos (Solução de Consulta COSIT n.º 27, de 09/09/2008, Solução de Consulta SRRF/4ª RF/DISIT n.º 87, de 29/09/2004, Solução de Consulta SRRF/4ª RF/DISIT n.º 32, de 28/04/2004 e Decisão SRRF/1ª RF/DISIT n.º 30, de 11/09/1998)”.

Ainda segundo o relator, a Solução de Consulta SRRF/2ª RF n.º 11, de 22/02/2006, “aborda o tema na esfera do Imposto sobre a Renda, afirmando que “os valores relativos à Conta Consumo de Combustíveis dos Sistemas Isolados destinam-se à compensação do custo incorrido em razão do consumo de combustíveis fósseis, tratando-se de subvenção que integra a receita das concessionárias, incluindo-se nos ‘resultados não-operacionais’ da atividade, havendo de compor, assim, o lucro real apurado para fins do Imposto de Renda e bases imponíveis reflexas, nos termos da legislação tributária vigente”.

Na sequência, afirma que criou-se “um mecanismo de equalização de custos destinado a viabilizar as operadoras termoelétricas, possibilitando uniformização de preços aos consumidores finais por intermédio de uma sistemática de rateio entre as concessionárias do sistema, com o subsequente repasse às concessionárias termoelétricas, destinado à compensação do custo superior incorrido em razão do consumo de combustíveis fósseis”. (...) Os “valores relativos à CCC têm por finalidade “subsidiar” a geração de energia elétrica com o uso de combustíveis fósseis, buscando compensar os custos elevados da geração termoelétrica. Neste sentido, mostra-se indubitável seu caráter de “receita” do empreendimento, e não de “recuperação de custos”, como quer defender a contribuinte. E isto porque no caso da recuperação de custos, a caracterização como tal depende, em regra, de uma operação posterior entre os dois entes que efetuaram a operação comercial anterior. Em outras palavras: para a caracterização da recuperação de um custo anteriormente sofrido, deve haver uma operação posterior, entre os mesmos dois entes, que represente um estorno daquilo que havia sido previamente negociado”, o que não ocorre no presente caso, pois, aqui, “a Eletrobrás, que é a gestora da CCC, reembolsa a empresa geradora de energia elétrica pelos desembolsos destinados à aquisição de combustíveis junto às empresas fornecedoras destes combustíveis. Ou seja, não há tecnicamente recuperação de custos, pois a operação entre a empresa geradora e a empresa fornecedora de combustíveis permanece inalterada; o que ocorre é que a Eletrobrás, um terceiro naquela relação comercial, com recursos do CCC e nos termos da lei, reembolsa a adquirente dos combustíveis”.

Cientificado da decisão de primeira instância em 04/07/2011 (e-fl. 142), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 02/08/2011 (e-fl. 143) e reitera seus pedidos, repisando os mesmos argumentos de defesa, ressaltando-se a ausência de análise da DCTF retificadora apresentada anteriormente à inscrição em dívida ativa e antes do início do procedimento de fiscalização, conforme exige o art. 11 da Instrução Normativa RFB n.º 768, de 7 de março de 2008, sem, contudo, trazer aos autos qualquer informação ou documento adicional que embase suas afirmativas.

Segundo o Recorrente, a “Receita Federal do Brasil possui o **dever** de averiguar materialmente os fatos ocorridos, não podendo se amparar em circunstâncias formais ou fatores alheios e especulativos para determinar a ocorrência de falaciosa não homologação de compensação pelo não processamento de declaração retificadora”.

Em 13/03/2017, o Recorrente trouxe aos autos cópia da DCTF retificadora transmitida em 30/05/2008 (e-fls. 183 a 185), cujo pedido de juntada aos autos havia sido protocolizado na repartição de origem em 17/06/2011.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

De início, registre-se que o julgador de piso adotou como um dos fundamentos de sua decisão o fato de que “a contribuinte, na data de apresentação da DCOMP, não havia retificado a DCTF, documento no qual, como é sabido, são declarados, com força de confissão de dívida, os valores dos tributos devidos” (e-fl. 135).

Transcrevem-se, na sequência, alguns trechos do voto condutor do acórdão recorrido em que a questão relativa à retificação da DCTF foi apresentada como fulcral à análise do pedido de restituição:

O fato de a contribuinte vir a, **posteriormente à ciência do Despacho Decisório, retificar formalmente a DCTF**, não tem o efeito de validar retroativamente a compensação instrumentada por DCOMP pois, como se viu; a existência do indébito só teria se aperfeiçoado bem depois. A razão pela qual não se pode acatar esta retroação de efeitos está associada ao fato de que como a apresentação da DCOMP serve à extinção imediata do débito do sujeito passivo (nos mesmos termos de um pagamento), ela só pode ser efetuada com base em créditos contra a Fazenda Nacional líquidos e certos (comovo comanda o artigo 170 do Código Tributário Nacional); ora, **créditos relativos a valores confessados e não retificados antes de qualquer procedimento de ofício, não têm existência jurídica válida** (em termos tanto de liquidez quanto de certeza), em razão dos efeitos legais atribuídos à DCTF.

Por óbvio que não se está aqui a afirmar que o crédito contra a Fazenda Nacional existe ou não existe, dado que não é isto que importa para o caso concreto que aqui se tem. O que se afirma, e isto sim, é que só **a partir da retificação da DCTF é que a contribuinte passou a ter crédito contra a Fazenda devidamente conformado na forma da lei**. Assim, a retificação já efetuada pode produzir efeitos em relação a

DCOMP apresentadas posteriormente a esta retificação, mas não para validar compensações anteriores. De se dizer que débitos anteriores, não adimplidos no prazo legal, podem ser incluídos em DCOMP, mas neste caso, por óbvio, tais débitos deverão ser declarados com a devida adição da multa e dos juros de mora legalmente previstos (aliás, está aqui mais uma razão para a impossibilidade de validação retroativa da compensação: como só posteriormente à data de vencimento do tributo e à data de prolação do Despacho Decisório é que houve retificação da DCTF, estar-se-ia permitindo, com a validação retroativa, o adimplemento a destempo da obrigação tributária, sem o acréscimo da penalidade e encargos legais previstos).

Por fim, importa ressaltar que a interpretação acima exposta baseia-se no fato de que **a DCOMP e a DCTF não são meros instrumentos de natureza formal**, destinados a tão somente informar algo à Administração Tributária, mas sim meios legalmente previstos para a formalização de **dois atos de extrema importância para o direito tributário**, quais sejam **a extinção do crédito tributário (efeito operado de forma imediata pela apresentação da DCOMP) e a confissão de dívida tributária (efeito operado de forma imediata pela apresentação da DCTF)**. É justamente esta natureza marcadamente híbrida destas duas declarações (possuem feições ao mesmo tempo de obrigação acessória e de meios de constituição e/ou extinção de créditos tributários), que autoriza a afirmação de seus conteúdos não podem ser infirmados, em sede contenciosa, pela constatação de que **o sujeito passivo, apenas posteriormente à apresentação da DCOMP, retificou sua DCTF**. Isto não quer dizer que o contribuinte não poderá mais se valer do crédito contra a Fazenda Nacional em razão de ter cometido, por exemplo, um equívoco na indicação dos valores confessados em DCTF, mas sim que **deverá apresentar uma nova DCOMP (se ainda estiver dentro do prazo decadencial previsto para a repetição do indébito), esta agora baseada na DCTF retificada e com a inclusão dos débitos a compensar devidamente atualizados**.

De se ressaltar, por fim, que não se discorda aqui da posição da contribuinte, escudada nos exemplos da jurisprudência administrativa que junta aos autos, de que, em regra, erros no preenchimento de declarações não podem se sobrepor à realidade dos fatos. Ocorre, porém, que é preciso diferenciar aquelas declarações que meramente "informam" algo à Administração Tributária, daquelas - como a DCTF - que para além do caráter informativo servem à conformação de situações jurídicas. Como acima se viu, **os valores devidos declarados em DCTF têm o vigor de confissão de dívida**, razão pela qual **só se pode admitir sua retificação por parte do próprio contribuinte nas condições e prazos legalmente postos, não sendo lícito à autoridade fiscal produzir alterações de ofício no que foi declarado**. Assim, mesmo concordando-se com a posição da contribuinte de que erros formais não devem prevalecer sobre a verdade dos fatos, certo é que, do ponto de vista estrito da legislação tributária, a confissão de dívida, materializada pela declaração de débitos na DCTF, não pode ser tida como uma questão meramente formal.

Não há, portanto, como acatar aqui as razões postas pela contribuinte. (e-fls. 135 a 136 – g.n.)

Conforme se verifica do excerto supra, a DRJ destacou incisivamente a necessidade de se proceder à retificação da DCTF antes da ciência do despacho decisório para que ela produzisse o efeito jurídico que lhe era próprio: a constituição do crédito tributário (confissão de dívida).

Considerando, a princípio, equivocadamente, que a DCTF retificadora fora apresentada após a ciência do despacho decisório, o julgador de piso concluiu pela sua desconsideração dada a impossibilidade de gerar efeitos retroativos.

Contudo, conforme consta do relatório acima, o Recorrente trouxe aos autos cópia da DCTF retificadora relativa ao mês outubro de 2004 em que consta como data de sua

transmissão 30/05/2008, anteriormente, portanto, à data da prolação do despacho decisório, esta em 07/10/2009 (e-fl. 127).

Ainda que se considere que, nos processos administrativos originados de pleito do interessado, como o de pedidos de restituição/ressarcimento e de declarações de compensação, deva prevalecer o princípio do dispositivo, no sentido de que a atividade probatória é ônus do pleiteante, não se pode ignorar que, no presente caso, as informações adicionais fornecidas por meio de DCTF retificadora não foram consideradas pela Administração tributária na prolação do despacho decisório sobre o qual se controverte nos autos.

Tendo a DCTF sido retificada antes da emissão do despacho decisório, no momento da decisão da repartição de origem, a base de dados da Receita Federal já refletia a nova situação fática declarada pelo sujeito passivo, ou seja, quando cientificado do despacho decisório, o Recorrente já havia retificado as informações anteriormente prestadas e que foram ignoradas pela autoridade administrativa de origem.

Nos termos do § 1º do art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 786, de 2007, vigente à época da transmissão da declaração de compensação, “[a] DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados em declarações anteriores.”

Valendo-se do disposto no art. 147 e §§ do Código Tributário Nacional (CTN)¹, que disciplinam o lançamento por declaração, aplicáveis, a meu ver, subsidiariamente, ao lançamento por homologação (já que no disciplinamento deste último tipo de lançamento não se faz referência à retificação da declaração), é possível concluir que, em momento anterior à notificação do sujeito passivo, a este é assegurado o direito de retificar as informações até então prestadas à autoridade administrativa, o que, por outro lado, não exclui o ônus de comprovação das alterações promovidas.

Note-se que, tendo sido a DCTF retificadora transmitida anteriormente à ciência de qualquer ato da Administração tributária tendente a confirmar ou não os dados anteriormente declarados, não se vislumbra fundamento normativo à sua desconsideração.

Poder-se-ia argumentar que, embora a retificação promovida em 30/05/2008 tivesse sido realizada anteriormente à ciência do despacho decisório, ela se dera após a transmissão da declaração de compensação (31/01/2008), o que inviabilizaria, hipoteticamente, a sua consideração no momento da realização do encontro de contas (DCTF *versus* PER/DComp). Contudo, esse raciocínio, ainda que guarde alguma logicidade, não tem respaldo na legislação tributária, não podendo servir de supedâneo à total desconsideração da nova declaração.

¹ 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.

Neste ponto, mostra-se oportuno transcrever a ementa do acórdão n.º 08-21223, de 27 de junho de 2011, da DRJ Fortaleza/CE, *verbis*:

ASSUNTO: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 01/01/2004 a 31/12/2004

EMENTA: COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR. DCTF RETIFICADORA DE DÉBITO, ENTREGUE ANTES DA CIÊNCIA DO DESPACHO QUE NÃO HOMOLOGOU A COMPENSAÇÃO. EFEITO PROBANTE. **A DCTF retificadora que reduz o valor de tributo ou contribuição, quando entregue antes da ciência do despacho decisório que não homologou a compensação de débito do declarante com crédito cuja origem é justamente o pagamento a maior do tributo/contribuição retificado, deve ser aceita como prova do direito creditório pleiteado em declaração de compensação, nos casos em que o indeferimento de tal direito se dera tão-somente pela vinculação do mesmo pagamento ao débito informado na DCTF original.** COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR. INFORMAÇÃO PRESTADA EM DACON. EFEITO PROBANTE. O DACON é mera declaração informativa, não se constituindo em instrumento de confissão de dívidas tributárias nem em veículo de inscrição destas em Dívida Ativa da União. A informação prestada em DACON, desacompanhada de graves elementos de convicção, não é suficiente para provar a existência de direito creditório pleiteado em declaração de compensação. (*g.n.*)

Uma vez que, no presente caso, a não homologação da compensação declarada decorrerá apenas da vinculação do pagamento ao débito informado na DCTF original, deve ser aceita como prova a DCTF retificadora transmitida antes da ciência do despacho decisório.

Diante do exposto, em respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para determinar a prolação de novo despacho decisório, observando-se as informações prestadas em DCTF retificadora apresentada anteriormente à ciência do despacho decisório original, sem prejuízo da realização de diligências que se mostrarem necessárias à apuração da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado.

O interessado deverá ser cientificado da nova decisão, oportunizando-lhe o prazo de 30 dias para se pronunciar, observados os ditames procedimentais do Decreto n.º 70.235/1972.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis