



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11853.720688/2018-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.551 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2021
Recorrente MANAUS TRANSMISSORA DE ENERGIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. DCTF. PROVA.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para admitir a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das despesas pré-operacionais no valor de R\$ 233.185,00 em cada mês.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

MANAUS TRANSMISSORA DE ENERGIA S.A., pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 11-63.622 (fls. 104), pela DRJ Recife, interpôs recurso voluntário (fls. 125) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O contribuinte apresentou quatro DCTF retificadoras as quais foram retidas pela Administração Tributária para verificação da legitimidade das novas informações (Malha

DCTF). Após duas intimações para apresentar a motivação das retificações, com a correspondente documentação (fls. 2 e 22), o próprio contribuinte desistiu de uma retificação e outra retificação foi homologada. Restaram duas retificações com negativa de homologação, nos termos do despacho decisório de fls. 54, conforme a seguinte tabela:

DCTF a retificar	DCTF a analisar	Tributo	Receita	PA	De	Para
100.2015.2018.1871409080	100.2015.2018.1841416752	CSLL	2484-01	Jul/2015	1.343.729,79	0,00
100.2015.2018.1871409080	100.2015.2018.1841416752	IRPJ	2362-01	Jul/2015	4.056.320,38	0,00
100.2015.2018.1811421990	100.2015.2018.1811423162	CSLL	2484-01	Out/2015	679.171,02	0,00
100.2015.2018.1811421990	100.2015.2018.1811423162	IRPJ	2362-01	Out/2015	1.973.504,08	0,00

A não homologação dessas duas DCTF é o objeto do presente processo.

Em sua manifestação de inconformidade (fls. 66), o contribuinte reafirma que as alterações são devidas à constatação de erro na contabilização da avaliação do seu ativo financeiro (contratos de longo prazo), conforme já informado durante o procedimento fiscal, e acrescenta a necessidade de outros ajustes relativos a: retificação da atividade da sociedade, juros capitalizados, despesas pré-operacionais e quota fixa. Ademais, o manifestante refutou a apontada divergência entre às informações prestadas à fiscalização e a sua contabilidade, bem como combateu a fundamentação da decisão, a qual estaria seguindo norma já revogada.

No julgamento de primeira instância (fls. 104), foram afastados todos os argumentos do manifestante, seja por não corresponder aos fatos (divergência com a contabilidade e norma revogada) ou seja por falta de provas da legitimidade das retificações.

O recurso voluntário apresentado em seguida (fls. 125) repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade e refuta os fundamentos da decisão recorrida, conforme será detalhado e apreciado no voto que se segue.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 27/06/2019 (fls. 122) e seu recurso voluntário foi apresentado em 26/07/2019 (fls. 123). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente inicia trazendo algumas informações que são relevantes para o entendimento da lide. Nesse mister, informa que é empresa dedicada à implantação, operação e manutenção das instalações do serviço público de transmissão de energia elétrica. Prossegue informando que aderiu ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT em agosto de 2017, em que foram incluídos os créditos tributários em tela, conforme declarado nas respectivas DCTF. Acrescenta que descobriu que os referidos créditos tributários haviam sido apurados de forma incorreta, em decorrência de uma auditoria fiscal realizada em setembro do mesmo ano. As incorreções estariam relacionadas à atualização do ativo financeiro, os juros capitalizados, as despesas pré-operacionais, a contabilização de atividade rural e outros erros. Após corrigir tais

erros em sua contabilidade, realizou a retificação das correspondentes DCTF, conforme os ajustes sintetizados na seguinte tabela (fls. 133):

Apuração do LALUR/LACS	jan-15	fev-15	mar-15	abr-15	mai-15	jun-15	jul-15	ago-15	set-15	out-15	nov-15	dez-15
EXCLUSÕES												
.....	6.561.844,00	13.115.332,74	19.660.446,68	26.197.166,21	32.725.471,66	39.245.343,34	98.983.018,85	105.620.113,18	112.248.405,72	118.867.875,82	125.478.502,76	132.157.037,32
Atualização do												
Ativo Financeiro	5.300.864,14	10.593.373,03	15.877.507,12	21.153.246,80	26.420.572,40	31.679.464,22	90.156.159,88	95.532.274,35	100.899.587,04	106.258.077,29	111.607.724,37	117.025.279,08
Juros												
Capitalizados	1.008.081,17	2.016.162,34	3.024.243,50	4.032.324,67	5.040.405,84	6.048.487,01	7.056.568,18	8.064.649,34	9.072.730,51	10.080.811,68	11.088.892,85	12.096.974,02
Despesas pré-operacionais	233.184,57	466.369,15	699.553,72	932.738,30	1.165.922,87	1.399.107,45	1.632.292,02	1.865.476,59	2.098.661,17	2.331.845,74	2.565.030,32	2.798.214,89
Provisões												
Temporárias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Quota Fixa (art. 69 - Lei 12.973/14)	19.714,11	39.428,22	59.142,33	78.856,44	98.570,55	118.284,67	137.998,78	157.712,89	177.427,00	197.141,11	216.855,22	236.569,33
AVP - Créditos de PIS e COFINS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Os referidos ajustes seriam, conforme essa tabela, de quatro tipos: atualização do ativo financeiro, juros capitalizados, despesas pré-operacionais e quota fixa. Em seguida, o recorrente passa a abordar cada tipo de ajuste realizado.

Merece destaque alguns documentos juntados pelo contribuinte na oportunidade da manifestação de inconformidade.

Na planilha de fls. 95, o contribuinte demonstra de forma sintética como se deram as apurações das antecipações mensais de 2015 em três momentos distintos: conforme a ECD original, conforme uma ECD retificadora apresentada antes das presentes retificações de DCTF e a ECD definitiva, a qual teria fundamentado as presentes retificações de DCTF.

Na planilha de fls. 93, o contribuinte demonstra de forma detalhada como se deram as apurações das antecipações mensais de 2015 conforme a ECD definitiva, a qual teria fundamentado as presentes retificações de DCTF.

Na planilha de fls. 94, o contribuinte demonstra a evolução do seu patrimônio financeiro, projetado até o final do seu contrato em 2031.

Os documentos juntados ao recurso voluntário estão nas fls. 155 e fls. 185, cópia do contrato de transmissão de energia e cópia do termo de liberação parcial da transmissão.

Passa-se à análise dos argumentos e provas apresentadas pelo contribuinte no sentido de verificar se este atendeu ao ônus a ele atribuído pelo §1º do artigo 147 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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.

1 Ativo financeiro

O recorrente informa que celebrou com a União Federal contrato de concessão de serviço público de transmissão de energia elétrica, para o qual foi necessária a construção de toda a infraestrutura necessária, período em que permaneceu em fase pré-operacional, com todas as consequências contábeis e tributárias previstas nas normas pátrias, inclusive a apropriação das correspondentes receitas pelo regime de caixa, conforme previsto no artigo 36 da Lei nº 12.973/2014, *verbis*:

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

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais determinados sobre a base de cálculo estimada de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a concessionária poderá considerar como receita o montante efetivamente recebido.

Prossegue informando que os recursos aportados pelos sócios, de modo a fazer face aos custos, e ainda não efetivamente utilizados foram destinados a aplicações financeiras, resultando em receitas que foram apropriadas ao seu lucro líquido conforme determina a legislação: (i) apurando-se o saldo líquido de despesas e receitas financeiras, (ii) deduzindo-se de tal saldo o total das despesas pré-operacionais e (iii) incluindo-se no lucro líquido do exercício somente eventual saldo positivo. Contudo, como não havia resultado operacional tributável, a tributação sobre os rendimentos financeiros não pode ser utilizado em compensações naquele período.

Por fim, informa que, com o final da fase pré-operacional e o surgimento de resultado operacional tributável, por erro, o contribuinte permaneceu sem aproveitar essa tributação, o que somente foi constatado com a referida auditoria fiscal, dando ensejo às presentes retificações de DCTF.

Transcreve-se o correspondente trecho do recurso voluntário (fls. 134):

11.2. - DA AVALIAÇÃO DO ATIVO FINANCEIRO

Conforme exposto no item anterior, foram realizadas as retificações necessárias, a fim de apurar as exclusões fiscais, sendo salientado inclusive, o cálculo mensal da exclusão do ativo financeiro.

Nesse momento, antes de maiores elucidações, vejamos o que reza o artigo 36 da Lei nº 12.973/2014, que dispõe sobre a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas. Vejamos:

[...]

Para elucidar a presente questão, cumpre nos esclarecer que Recorrente sagrou-se vencedora em certame licitatório realizado pela ANEEL e celebrou com a União Federal, por intermédio da própria agência reguladora, contrato de concessão de serviço público de transmissão de energia elétrica.

De modo a efetivamente explorar os serviços públicos a ela concedidos, foi imperiosa a construção de toda a infraestrutura necessária à transmissão de energia elétrica. Ao longo do dito processo de construção, como aliás não poderia deixar de ser, permaneceu, para fins de contabilidade, em FASE PRÉ OPERACIONAL. Os recursos aportados pelos sócios de modo a fazer face aos custos com a construção da infraestrutura, também como não poderia deixar de ser, foram objeto de aplicações financeiras que geraram receitas sujeitas à incidência de tributação.

Assim, devemos nos ater que muitas são as questões que envolvem o direito tributário à atividade de uma pessoa jurídica em sua fase pré-operacional, bem como ao início de suas atividades.

Como é cediço, nenhuma empresa, qualquer que seja o ramo de sua atuação, nasce e começa a praticar seus atos mercantis da noite para o dia. Muitos projetos levam meses, às vezes anos para sua implantação e efetiva atuação no mercado.

A própria Receita Federal do Brasil, define a fase pré-operacional de uma empresa como sendo "o período que anteceder o início das operações sociais ou a implantação do empreendimento inicial".

A ausência de atividades ao longo da fase pré-operacional, impediu a geração de quaisquer resultados operacionais tributáveis, ou seja, quaisquer valores incidentes sobre os rendimentos financeiros, não puderam ser utilizados para compensar qualquer imposto devido naqueles períodos.

Ao longo dos períodos pré-operacionais resultaram de receitas financeiras registradas, para fins de contabilização, conforme os procedimentos previstos na legislação pátria, (i) apurando-se o saldo líquido de despesas e receitas financeiras, (ii) deduzindo-se de tal saldo o total das despesas pré-operacionais e (iii) incluindo-se no lucro líquido do exercício somente eventual saldo positivo.

Assim, após o término da fase pré-operacional e o início das atividades sociais, a Recorrente deveria passar a auferir receitas operacionais sujeitas à incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, bem como a aplicação das espécies de exclusões fiscais.

Ocorre que, somente com a auditoria realizada conforme exposto inicialmente, fora constatado tal erro, o que fundamentou a necessidade das retificações das DCTF's e das ECF's, a fim de regularizar toda a situação fiscal da sociedade.

Desse modo, resta clara a aplicação do artigo 36 da Lei n.º 12.973/2014 aos casos de contrato de concessão de serviços públicos, considerando a fase de construção / pré-operacional da Recorrente, podendo ser tributado à medida do efetivo recebimento e, passado tal período, restou necessária a aplicação das adições e, principalmente, as exclusões fiscais, não merecendo assim, prosperar a base legal exposta pela Autoridade Fiscal, visto que, além de patentemente não aplicável, havia sido revogada desde março do corrente ano, conforme será esclarecido abaixo.

Considerando essas informações, entendo que o recorrente está atribuindo as retificações de suas DCTF à necessidade de fazer nova apuração do seu lucro para considerar o

tributo retido na fonte em razão de suas aplicações financeiras. Contudo, essa alegação é incompatível com a apuração por ele demonstrada na referida planilha de fls. 93, em que não há dedução de IRRF nos meses em tela.

Ademais, deve-se salientar que esse argumento não foi levado à fiscalização, quando o contribuinte justificou as retificações das DCTF pela necessidade de corrigir a conta contábil n.º 6101201036, que registra as atualizações do ativo financeiro da empresa, nos termos do artigo 84 da IN RFB n.º 1.515/2014, conforme o seguinte excerto da resposta do contribuinte à primeira intimação (fls. 8):

Em resposta aos itens a.3 e a.4, informamos que a exclusão da receita de remuneração do ativo financeiro não havia sido realizada de forma correta nos meses de julho a novembro, não refletindo o impacto do ativo financeiro na base de exclusão.

Segue abaixo, valores corrigidos:

Situação	Descrição	Conta Contabil	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro
1ª Declaração	atualização do ativo financeiro (Art. 84 IN 1.515/14)	6101201036	R\$ 58.476.695,62	R\$ 63.852.810,12	R\$ 69.220.122,81	R\$ 74.578.613,06	R\$ 79.928.260,14
2ª Declaração	atualização do ativo financeiro (Art. 84 IN 1.515/14)	6101201036	R\$ 90.156.159,88	R\$ 95.532.247,35	R\$ 100.899.587,04	R\$ 106.258.077,29	R\$ 111.607.724,37

Essa versão é mais compatível com a referida demonstração de fls. 93, em que constam exclusões a título de “atualização do ativo financeiro”.

Caso o recorrente esteja realmente tentando falar das atualizações do ativo financeiro previstas no artigo 84 da IN RFB n.º 1.515/2014, entendo ser valiosa a análise feita sobre isso na decisão recorrida, a seguir transcrita (fls. 112):

20. Como se verifica, o contribuinte não conseguiu explicitar de forma clara a que se refere a exclusão relativa à "atualização do ativo financeiro": se à (i) ajuste ao valor presente nos termos do art. 84 da IN RFB n.º 1.515, de 2014; se a (ii) valores incidentes sobre os rendimentos financeiros decorrentes das aplicações realizadas com recursos não compensados; se aos (iii) rendimentos financeiros; ou se a (iv) atualização de ativos. Honestamente, o texto é bastante confuso.

21. Não obstante isso, uma vez que no Lalur - Parte B, consta indicado "Ajuste a valor presente de elementos do ativo", considerar-se-á aqui que se trata da situação abordada no art. 84 da IN RFB n.º 1.515, de 2014, conforme indicado no demonstrativo apresentado durante o procedimento fiscal, anteriormente copiado neste voto.

22. Tal dispositivo faz parte de regramento estabelecido na referida IN relativamente a contratos de concessão de serviços públicos (Seção XX - "Dos Contratos de Concessão de Serviços Públicos", Subseção II - "Do Diferimento da Tributação do Lucro - Ativo Financeiro"), e dispõe sobre valores decorrentes de ajuste ao valor presente de ativos financeiros a receber decorrentes de receitas de serviços de fase de construção:

Art. 84. Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 1976, referentes aos ativos financeiros a receber

decorrentes das receitas de serviços da fase de construção, serão tributados de acordo com o disposto no art. 34.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, a concessionária deverá realizar os seguintes ajustes no Lalur:

I - exclusão da receita financeira relativa aos valores decorrentes do ajuste a valor presente a que se refere o caput apropriada no período, com registro na Parte B do valor excluído;

II - adição de parte do total dos valores decorrentes do ajuste a valor presente a que se refere o caput, previsto para todo o contrato, na mesma proporção em que o lucro diferido for adicionado conforme art. 83, e respectiva baixa na Parte B.

23. O inciso VIII do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 1976, incluído pela Lei n.º 11.638, de 2007, referido no caput do art. 84 acima transcrito, estabelece critério de avaliação do ativo, e dispõe assim:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios;

(...)

VIII - os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os dentais ajustados quando houver efeito relevante.

24. E os arts. 34 e 83 da IN RFB n.º 1.515, de 2014, também referidos no caput e no inciso II da referida IN, respectivamente, dispõem assim:

Subseção II Do Ajuste a Valor Presente

Ajuste a Valor Presente de Ativo

Art. 34. Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.

(...)

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

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

§ 2º Para fins do diferimento de que trata o caput, a concessionária deverá realizar os seguintes ajustes no Lalur:

I - exclusão do lucro referido no § 1º, com registro na Parte B do valor excluído;

II - adição do lucro diferido conforme o inciso I, na proporção dos recebimentos, e respectiva baixa na Parte B;

§ 3º Em cada período de apuração, o valor a ser adicionado conforme o inciso II do § 2º será calculado pela aplicação da seguinte fórmula;

VALOR A SER ADICIONADO = LD X (R/V),

onde os símbolos significam:

LD = total do lucro diferido na fase de construção, conforme o inciso I do § 2o

R = valor do(s) pagamento(s) contratado(s), recebido(s) no período de apuração

V = valor total contratado

25. Mas, no que consiste o ajuste de ativos ao valor presente? Trata-se de procedimento para excluir juros embutidos nos preços de operações a longo prazo (ou curso prazo de efeito relevante), mediante uma taxa de desconto que deve considerar a "remuneração compatível do valor que seria recebido à vista, considerando o prazo concedido, o risco e o comportamento do mercado". Conforme o CPC 12, tal ajuste deve ser aplicado no reconhecimento inicial do ativo, e não ao fim do exercício ou em outra data.

26. Das referidas normas e do esclarecimento acima resta claro que, em caso de o contribuinte ter firmado contrato de concessão de serviço público, o lucro decorrente de receita reconhecida em fase de construção, como contrapartida de ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, ou seja, direitos a receber, pode ser tributado à medida do efetivo recebimento (diferimento), mediante exclusão na determinação do lucro real (e seu registro no Lalur parte B) durante a fase de construção, e adição na proporção dos recebimentos (com baixa no Lalur parte B). Além disso, que é o que supostamente corresponde à exclusão ora analisada, o contribuinte pode diferir a tributação de valores decorrentes do ajuste ao valor presente dos ativos financeiros a receber decorrentes de serviços da fase de construção, excluindo tal montante na apuração do lucro real (com registro na parte B do Lalur) e adicionando na mesma proporção em que o lucro diferido, antes referido, for adicionado.

27. No caso, como visto, aparentemente a exclusão realizada pelo contribuinte se refere ao ajuste a valor presente de ativo. Consoante o exposto acima, a partir da análise do art. 84 da IN RFB nº 1.515, o ajuste deveria ter sido procedido ainda em fase de construção, pois referente a ativos financeiros a receber decorrentes de receitas de serviços realizados nesta fase. Mas o contribuinte argumenta que a exclusão foi realizada após a fase pré-operacional (de construção), momento em que, ao contrário, deveria ter dado início à adição de valor anteriormente excluído, na proporção do lucro diferido adicionado na determinação do lucro real. Portanto, com base nos esclarecimentos trazidos pelo contribuinte, não caberia qualquer exclusão a título de ajuste de ativo ao valor presente.

28. Não bastasse isso, para comprovar que se tratava de exclusão com base referido dispositivo, caberia ter apresentado provas documentais de que (i) o valor controlado no Lalur (Parte B) se referia a ajuste ao valor presente de ativo financeiro a receber decorrente de receitas de serviços da fase de construção; de que (ii) se tratava de ativo decorrente de operação de longo prazo; e de que (iii) os valores correspondem a contrato de concessão de serviços públicos. Além disso, deveria ter apresentado os registros contábeis relativos ao ajuste, ter comprovado a adequação da taxa de desconto aplicada, e também ter elaborado demonstrativo de cálculo dos referidos ajustes.

A conclusão da decisão recorrida é no sentido de que as retificações das DCTF relativas ao ativo financeiro não eram devidas, uma vez que não houve o ajuste a valor presente na fase pré-operacional. Na mesma linha de pensamento, também afasta as mesmas retificações

em razão do fato de o contribuinte não ter apresentado os registros contábeis relativos aos ajustes a valor presente em que ficasse evidenciada a origem do ativo, a taxa de desconto utilizada e a higidez dos cálculos realizados.

O recorrente não traz qualquer um desses elementos no seu recurso voluntário, limitando-se a apresentar o contrato de concessão (fls. 155) e o termo de liberação parcial da operação (fls. 185).

Compulsando os autos, entendo que o argumento do recorrente, de que o ajuste se deve a aproveitamento de IRRF extemporâneo, não encontra respaldo nos autos. Da mesma maneira, não encontra respaldo nos autos a atribuição dessas retificações a ajustes ao valor presente dos ativos financeiros apropriados contabilmente pelo regime de competência e tributados pelo regime de caixa.

A outra única hipótese para acolher as retificações seria aproximar tais retificações dos ajustes realizados para postergar a tributação da própria evolução do ativo financeira em relação ao regime de caixa legalmente autorizado. Todavia, em 2015, o contribuinte já estava em atividade e já estava recebendo pelo seu serviço. A evolução do ativo financeiro em 2015 foi negativa, conforme a referida planilha de fls. 94, apresentada pelo contribuinte, o que leva ao entendimento de que não havia tributação a ser postergada quanto a esse item.

Na intenção de exaurir a análise, a hipótese de que a retificação deve-se à postergação da própria evolução do ativo financeiros, em razão do regime de caixa, além de não ter sido evidenciada, é inverossímil, pois esse tipo de erro tenderia a ocorrer em todos os meses, o que é incoerente com o fato de que as retificações recaem apenas sobre os meses julho e outubro. A partir dessa hipótese, não haveria justificativa para os demais meses estarem corretos, como afirma o contribuinte quando disse que os erros ocorreram a partir de julho, apesar de apresentar a referida planilha de fls. 95 em que aponta o mesmo tipo de retificação da ECF (novas exclusões) em todos os meses.

Por fim, a presente exclusão realizada na apuração dos tributos a antecipar não está coerente com a conta contábil n.º 6101201036, conforme apontado pela fiscalização, o que foi combatido pelo recorrente e será analisado no próximo item desse voto.

Entendo que estão corretas a análise e a conclusão da decisão recorrida, pelo que as adoto como razão de decidir. Ademais, verifico que o recorrente não contradisse essa análise, limitando-se a afastar as conclusões sem apresentar qualquer fundamento fático (fls. 140) e logo passando a tratar dos outros tipos de ajuste (despesas pré-operacionais, juros de capitalização e quota fixa). Por outro lado, conforme a evidência dos autos não se vislumbra qualquer outra fundamentação válida para as retificações pretendidas.

Com isso, afasto o presente argumento do recorrente.

2 Escrituração contábil fiscal - divergência

A Administração Tributária não homologou a DCTF retificadora com o fundamento adicional de que os valores da conta contábil 61.01.20.10.36 (receita financeira nas sociedades) informados pelo contribuinte em sua resposta à intimação da fiscalização não

correspondia aos valores encontrados da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) transmitida em 26/04/2018 (fls. 58).

No presente recurso voluntário, o contribuinte afirma que a fiscalização usou como referência a ECF original, a qual já havia sido retificada. Para tanto, demonstra por meio de uma tabela (fls. 139) que há uma coerência entre os valores das DCTF retificadoras e os valores da ECF.

Inicialmente, deve ser afastada a alegação de que a ECF utilizada pela fiscalização é a original. A fiscalização, no referido despacho decisório, afirma expressamente que a divergência encontrada reside entre os valores da conta contábil 61.01.20.10.36 informados pelo contribuinte na resposta à intimação e os valores da mesma conta contábil na ECF emitida em 26/04/2018, ou seja, uma ECF retificadora apresentada pouco antes das DCTF retificadoras, transmitidas em 04/05/2018.

O recorrente não aponta a ECF em que estariam registrados os valores utilizados para fazer os seus cálculos. Apresenta, apenas, uma tabela em que o IRPJ/CSLL apurado nessa suposta ECF coincide com o valor declarado na DCTF retificadora. Essa tabela mostra apenas o resultado contábil e os ajustes realizados, sendo inapta para demonstrar os valores da conta contábil 61.01.20.10.36 na respectiva ECF.

Portanto, entendo que o recorrente não afastou a acusação de divergência entre o valor escriturado e o valor utilizado no cálculo dos tributos devidos declarados nas DCTF retificadoras.

3 Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 - revogação

O recorrente afirma que a Administração Tributária utilizou indevidamente os dispositivos normativos contidos na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.515/2014, uma vez que, na época em que o despacho decisório foi exarado, essa IN já havia sido revogada, estando em vigor a IN RFB nº 1.700/2017, a qual deveria ter sido aplicada na espécie.

A alegação do recorrente não encontra amparo legal, pois a nova norma tributária, em regra, é aplicada apenas aos fatos geradores futuros e pendentes, retroagindo apenas em situações expressamente determinadas em lei, nos termos dos artigos 105¹ e 106² do Código Tributário Nacional.

Portanto, a presente reclamação deve ser afastada.

¹ Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

² Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

4 Despesas pré-operacionais

O recorrente inicia esse tópico combatendo a afirmação contida na decisão recorrida de que não havia provas nos autos de que o contribuinte realmente era concessionário do apontado serviço de distribuição de energia elétrica e que esteve em fase pré-operacional entre os anos 2008 e 2013. Faz isso afirmando que tais fatos são notórios.

Entendo que esses fatos não são notórios e exigem prova para serem aceitos. Todavia, o recorrente trouxe essa prova com o recurso voluntário (fls. 155 e fls. 185), o que esvazia esse debate.

O recorrente repisa o argumento de que realizou despesas pré-operacionais na ordem de R\$ 13.991.074,00, as quais poderiam ter a sua tributação diferida, realizada em até cinco anos após o início da atividade operacional, o que corresponderia à possibilidade de excluir o valor de R\$ 233.185,00 por mês, nos termos do artigo 11 da Lei nº 12.973/2014.

A decisão recorrida não admitiu essas exclusões em razão de não existirem nos autos “os registros contábeis que comprovem o montante controlado na parte B do Lalur”. No recurso voluntário, o contribuinte reproduz balancetes mensais analíticos dos anos de 2009 a 2012 em que estariam demonstradas as respectivas apurações das despesas pré-operacionais que teriam sido diferidas para após o início da sua atividade operacional (fls. 144).

Entendo que, com isso, o recorrente supriu a deficiência probatória apontada na decisão recorrida, pelo que devem ser acatadas as exclusões referentes à amortização das despesas pré-operacionais no valor de R\$ 233.185,00 em cada mês.

5 Juros de capitalização

O recorrente inicia esse tópico informando o que seriam os juros de capitalização que pretende excluir da base de cálculo dos tributos (fls. 146):

Quanto aos juros de capitalização, há que se esclarecer que a Requerente considerou para computar os juros capitalizados aqueles Resultados Financeiros realizados durante a “fase de construção”, composto principalmente pelos juros de empréstimos, juros de parcelamentos de impostos, entre outras despesas financeiras e receitas de aplicações, exceto resultados de variações cambiais e resultados financeiros decorrente de operações com derivativos (LME) e a termo.

Esse texto dá a entender que os chamados juros de capitalização seriam o resultado entre receitas e despesas financeiras que foi diferido em razão da fase pré-operacional da empresa.

O já referido artigo 36 da Lei nº 12.973/2014 permite alterar para o regime de caixa a tributação do “lucro decorrente da receita reconhecida pela construção”, mas não se fala em diferimento de despesas financeiras.

É certo que os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podiam ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados, conforme

determinava a alínea *b* do parágrafo único do artigo 17 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, com a redação vigente até o advento da Lei n.º 12.973/2014.

Todavia, na espécie, o recorrente não demonstrou que o valor o qual pretende excluir é relativo a juros de empréstimos contraídos para custear as obras necessárias para o cumprimento da sua concessão. Saliente-se que a decisão recorrida já havia apontado para esse lapso probatório, nos seguintes termos (fls. 111):

16. Em relação aos "juros capitalizados" registrados no Lalur, o contribuinte não esclareceu a que se referem e como foram gerados, bem assim não juntou os registros contábeis relativos à sua formação e os documentos comprobatórios que alicerçaram tais registros, acompanhados de planilhas demonstrativas de sua apuração.

Ademais, apreciando os balancetes apresentados pelo recorrente, verifico que está compondo os chamados juros capitalizados a conta contábil 631.02.1.1.00.11.001 ("renda de aplicação financeira"), a qual também foi computada para o cálculo das despesas pré-operacionais, tratadas no item anterior desse voto. Assim, é lícito afirmar que o recorrente está pleiteando excluir duas vezes a mesma despesa, embora com rubricas diferentes.

Portanto, entendo que o contribuinte não faz jus a essa exclusão.

6 Quota fixa

O recorrente inicia esse tópico esclarecendo que o advento da Lei n.º 12.973/2014 (IFRS) causou um efeito tributário em relação à sistemática mantida pela anterior Lei n.º 11.638/2007 (RTT) e essa diferença teve que ser apropriada pelo contribuinte, por meio de "quotas fixas", nos termos do artigo 69 da referida Lei n.º 12.973/2014, conforme o seguinte excerto (fls. 150):

Desse modo, para que fique cristalino, quanto à quota fixa, há que se esclarecer que a Requerente considerou para fins de exclusões em "Quota Fixa" a diferença entre o que se estabeleceu na Lei n.º 12.973/14 (LAIR IFRS) e o que estabelecia a Lei n.º 11.638/2007 para o Lucro Anterior ao Imposto de Renda e Contribuição Social - LAIR, em 2007, aplicável ao exercício 2013.

Tal previsão legal se encontra no artigo 69 da Lei n.º 12.973/14, senão vejamos:

Art. 69. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o contribuinte deverá: (Vigência)

I - calcular o resultado tributável acumulado até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, considerados os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007;

II - calcular o resultado tributável acumulado até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, consideradas as disposições desta Lei e da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 ;

III - calcular a diferença entre os valores referidos nos incisos I e II do caput; e IV - adicionar, se negativa, ou excluir, se positiva, a diferença referida no inciso III do caput, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em quotas fixas mensais e durante o prazo restante de vigência do contrato.

§ 1º A partir de 10 de janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou a partir de 1o de janeiro de 2015, para os não optantes, o resultado tributável de todos os contratos de concessão de serviços públicos será determinado consideradas as disposições desta Lei e da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2o O disposto neste artigo aplica-se ao valor a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Em seguida, o recorrente demonstra as apurações que realizou para 2013 em cada um desses regimes jurídicos e o correspondente valor a excluir, no caso, R\$ 5.855.091,00 a ser dividido por 297 quotas fixas de R\$ 19.714,00.

Entendo que a demonstração apresentada pelo recorrente não pode ser aceita. Primeiramente porque foi realizada para o ano 2013, enquanto o referido dispositivo normativo determina que a apuração seja feita, em regra, para o ano 2014, a exceção daquelas empresas optantes pelo novo regime, e não consta dos autos que o contribuinte tenha feito essa opção.

Adicionalmente, verifico que a demonstração do recorrente está desacompanhada de qualquer evidência contábil ou tributária. Não há como verificar se as contas apresentadas estão corretas e se o valor encontrado para a quota fixa é o devido.

Assim, persistem os dois motivos adotados pela decisão recorrida para indeferir esta exclusão, conforme o seguinte excerto (fls. 111):

14. Em relação à exclusão a título de "quota fixa", assim denominada pelo contribuinte, este não demonstrou os cálculos realizados para sua determinação e exclusão em conformidade com o disposto no art. 69 da Lei n.º 12.973, de 2014 (e, se for o caso, a comprovação da opção de que trata o art. 75 da referida lei).

Assim, essa exclusão também deve ser indeferida.

7 Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para admitir a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das despesas pré-operacionais no valor de R\$ 233.185,00 em cada mês. Processo julgado no dia 10/12/2021, no período da manhã.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque