MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**17227.728548/2023-61**
ACÓRDÃO	1101-002.128 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GUARACIABA TRANSMISSORA DE ENERGIA (TP SUL) S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

IRPJ. EXCLUSÃO EM DUPLICIDADE. INEXISTÊNCIA. COMPATIBILIZAÇÃO NORMAS CONTÁBEIS. IPC 01 E CPC47. CONTABILIZAÇÃO EM VALORES GLOBAIS. POSSIBILIDADE. DEMONSTRAÇÃO. LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

Constatado que a contribuinte, atendendo à possibilidade inscrita nos itens 12 e 13 da Instrução Normativa RFB nº 1,771/2017, para fins de compatibilização das normais contábeis, notadamente IPC01 e CPC47, procedeu os registros na sua contabilidade de forma global, excluindo integralmente um critério e adicionando outro, não há se falar em duplicidade de exclusões, mormente quando comprova materialmente os devidos ajustes em conformidade com a legislação de regência.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

GUARACIABA TRANSMISSORA DE ENERGIA (TP SUL) S.A, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, cientificados em 27/11/2023 (e-fl. 4.905), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2018, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/18, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 20/71, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

> EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
>
> INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS
>
> Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal, anexo.
>
> PESSOAS JURÍDICAS
>
> INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA
>
> Falta de declaração em DCTF e de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme Termo de Verificação Fiscal, anexo.
>
> PESSOAS JURÍDICAS
>
> INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

DOCUMENTO VALIDADO

> Falta de declaração em DCTF e de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme Termo de Verificação Fiscal, anexo.

Após regular processamento, a contribuinte apresentou impugnação, de e-fls. 4.911/4.923, a qual fora julgada improcedente pela 2ª Turma da DRJ 01 em Brasília/DF, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 101-029.092, de 30 de janeiro de 2025, de e-fls. 4.964/4.972, com a seguinte ementa:

> "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
>
> Ano-calendário: 2018
>
> IRPJ. GLOSA DE EXCLUSÃO EM DUPLICIDADE.
>
> Constatada duplicidade de valores excluídos indevidamente na ECF, durante procedimento de fiscalização, correta a glosa da exclusão excedente bem como o recalculo dos valores do IRPJ efetivamente devidos.
>
> ÔNUS DA PROVA.
>
> O ônus da prova compete a quem alega. Nesse sentido, alegações sem a correspondente comprovação constituem-se em pontos que não podem ser considerados pela Autoridade Julgadora. Esta, em sua análise, deve-se pautar pela aplicação do direito, com fulcro nas provas exibidas pelas partes envolvidas. Ao teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, compete ao sujeito passivo trazer, juntamente com suas alegações impugnatórias, todos os documentos que deem a elas força probante.
>
> Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
>
> Ano-calendário: 2018
>
> TRIBUTAÇÃO REFLEXA.
>
> A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração decorrentes ou reflexos, uma vez que o lançamento matriz e reflexos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido"

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 4.991/5.007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

De início, explicita o contexto da formalização do contrato de concessão de serviço de transmissão de energia elétrica, suas especificidades, obrigações e direitos de cada parte do instrumento contratual, ressaltando que o *Fiscal autuante adotou premissa equivocada quanto aos ajustes contábeis/fiscais feitos pela Recorrente com relação às suas receitas, para fins de*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

apuração do Lucro Contábil e do Lucro Real, o que é compreensível tendo em vista as diversas regras contábeis aplicáveis à Recorrente, que tornam a contabilidade e a apuração tributária extremamente complexas, conforme demonstrado no bojo da Impugnação.

Após substancioso relato das fases e fatos que permeiam a demanda, contemplando, ainda, estudo sobre o histórico das normas contábeis aplicáveis à espécie, notadamente as modalidades de contabilidade, *Básica* e *Societária*, insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, aduzindo para tanto *que a receita financeira reconhecida contabilmente não guarda relação direta com as receitas totais efetivamente auferidas (RAP) no período, sendo necessário realizar ajustes para fins de apuração do Lucro Real.*

Explicita que – *seja adotando a ICPC 01 ou o CPC 47 – a Recorrente precisa ajustar diversos lançamentos contábeis relacionados ao reconhecimento de receitas para fins de apuração do Lucro Real*, os quais não foram devidamente compreendidos pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância.

Sustenta que *em 22/12/2017, o Governo Federal editou a IN/RFB 1.771, alterando a IN/RFB 1.753 de 30/10/2017, estabelecendo métodos para se anular os efeitos contábeis decorrentes do CPC 47, para fins de apuração do Lucro Real. É dizer, a referida IN/RFB 1.771/2017 trouxe ajustes a serem feitos visando adequar as demonstrações financeiras (contabilidade) como ponto de partida para apuração e incidência dos tributos.*

E, sinteticamente, alega que *a IN/RFB 1.771/2017 determina que a anulação dos efeitos do CPC 47 deve levar em conta dois critérios anteriores: (i) a legislação tributária e (ii) os critérios contábeis. Portanto, o restabelecimento da contabilidade anterior não significa que essa já seja a base de cálculo dos tributos. Após os ajustes para restabelecimento da contabilidade anterior, ainda é necessário se fazer os ajustes para fins fiscais*.

No caso dos autos, esclarece a recorrente que, *por uma questão de rastreabilidade dos lançamentos e parametrização dos sistemas, não se mostra adequado reconhecer apenas a diferença líquida entre um critério e outro. É dizer, imputar um registro isolado de um valor sem uma correspondente origem específica, torna a sua rastreabilidade contábil difícil e, na maioria dos casos, exige lançamento manual do ajuste, já que o valor a ser imputado não está na contabilidade. O procedimento adequando para anular os efeitos é mediante lançamentos antagônicos (opostos), isto é, estorno integral de um lançamento com um novo lançamento integral.*

E, para melhor aclarar a análise da demanda, destaca que a empresa promoveu os seguintes ajustes:

> a) Exclusão da receita contábil apurada pelo CPC 47, visando restabelecer o critério contábil anterior (ICPC 01): R$ 95.379.592,62
>
> b) Adição da receita contábil apurada pela ICPC 01, visando restabelecer o critério contábil anterior: R$ 90.119.486,19 (dentro dos R$ 126.743.725,84)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> c) Exclusão dessa mesma receita da ICPC 01 para fins tributários: R$ 90.119.486,19 d) Adição da receita bruta para fins tributários: R$ 36.624.239,65 (dentro dos R$ 126.743.725,84

Mais precisamente, noticia *que a Recorrente realizou apenas duas exclusões independentes, sendo R$ 95.379.592,62 referentes à receita apurada com base no CPC 47 (IFRS 15) e R$90.119.486,19 referentes à receita apurada com base no ICPC01, o que demonstra que não houve exclusão em duplicidade como alega o d. acórdão recorrido*.

Ao contrário da interpretação conferida pelo fiscal autuante, corroborada pelo julgador recorrido, *não se mostra adequado, da perspectiva da rastreabilidade dos lançamentos e de parametrização dos sistemas, que se reconheça apenas a diferença líquida entre a receita apurada com base no CPC 47 e aquela que seria apurada com base na ICPC 01. O procedimento adequado é o registro de lançamentos antagônicos (opostos*), razão pela qual *a Recorrente excluiu integralmente a receita financeira apurada com base no CPC 47 (IFRS 15), no valor de R$ 95.379.592,62, e adicionou integralmente a receita que seria apurada pelo critério contábil anterior (ICPC 01), no valor de R$ 90.119.486,19, de forma que o resultado contábil efetivo é o reconhecimento da diferença entre um critério e outro, atendendo à IN/RFB 1.771/2017.*

Argumenta *que o Auditor Fiscal que efetuou os lançamentos concordou com todo o método de apuração adotado pela Recorrente, conforme demonstra o trecho grifado acima (Até aqui, concordamos com o critério adotado pela empresa.). A única discordância foi quanto à exclusão da integralidade da receita apurada com base no CPC 47. E essa discordância, conforme exaustivamente demonstrado, decorreu de um equívoco na compreensão do citado registro contábil. Conforme dito e redito, a Recorrente procedeu à exclusão integral da receita apurada com base no CPC 47 porque, em contrapartida, adicionou integralmente a receita apurada com base no critério contábil anterior (ICPC 01) e integralmente a receita tributável.*

Defende que na hipótese dos autos inexiste discussão em matéria de prova, mas somente *esclarecer os fundamentos normativos que sustentam as exclusões de R$ 95.379.592,62 e R$ 90.119.486,19 e que o resultado final das exclusões e adições atendem às exigências da IN/RFB 1.771/2017,* de forma que não faz sentido asseverar que a contribuinte teria deixado de apresentar documentação probatória de sua pretensão, ao contrário do que restou inserto no decisório combatido.

Em outras palavras, explicita não haver *discussão, nestes autos, se os valores excluídos e adicionados pela Recorrente estão corretos. O que se discute é a mera exclusão dos R$ 90.119.486,19, sem qualquer debate quanto ao montante em si excluído, de modo que a discussão sobre a mensuração dos valores não é objeto da lide*.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2018, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/18, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 20/71, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

> EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
>
> INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS
>
> Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal, anexo.
>
> PESSOAS JURÍDICAS
>
> INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA
>
> Falta de declaração em DCTF e de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme Termo de Verificação Fiscal, anexo.
>
> PESSOAS JURÍDICAS
>
> INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA
>
> Falta de declaração em DCTF e de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme Termo de Verificação Fiscal, anexo.

Com mais especificidade, ao promover o presente lançamento, na parte da infração que remanesce em discussão, a autoridade lançadora adotou, resumidamente, as seguintes premissas:

> "[...]
>
> **1. Exclusões Indevidas**:
>
> Embora já citadas no início desse termo, estamos repetindo a relação das 7 (setes) versões da ECF (Escrituração Contábil Fiscal) apresentadas pela fiscalizada.
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Inicialmente, elaboramos o quadro abaixo, demostrando as mutações ocorridas no Registro M300 (Demonstração do Lucro Real) constantes nas 7 (sete) ECF (Escrituração Contábil Fiscal) apresentadas pela empresa referentes à apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2018 (exercício de 2019).

[...]

Antes de tratar da infração apurada, vamos mostrar os valores declarados mensalmente no Registro M300 (Demonstração do Lucro Real) das 7 (sete) ECF apresentadas pela GUARACIABA, e os valores declarados à conta contábil nº 1272 (Remuneração dos Ativos de Concessão), cujo histórico seja "ICPC 01 DO MÊS".

[...]

O lançamento no valor de R$ 5.620.106,43, no mês de dezembro do ano de 2018, possui como histórico, a expressão "AJUSTE RENDIMENTO PELO IFRS 15 REF 2018", por isso o destacamos, assim como o resultado anual (R$ 95.379.592,62) por ele produzido.

Indagada a empresa, por meio do Termo de Intimação nº 16, complementado pelo Termo de Intimação nº 17, sobre a coincidência dos valores declarados na ECF nos registros 159 e 167, constantes do Registro M300 (Demonstração do Lucro Real), a empresa GUARACIABA apontou dois dispositivos legais para as duas exclusões, o artigo 168 da

Instrução Normativa/RFB nº 1700/2017, para a exclusão do valor de R$ 90.119.486,19, e os itens 12 e 13, do artigo 2º da Instrução Normativa/RFB nº 1771/2017, para a exclusão do valor de R$ 95.379.592,62.

Destacamos os textos dos dispositivos informados pela fiscalizada. Incialmente o artigo 168 da Instrução Normativa/RFB nº 1700/2017, que embasou a exclusão do valor de R$ 90.119.486,19:

[...]

Em suas respostas aos Termos de Intimação nº 16 e 17, a empresa GUARACIABA argumenta que o valor de R$ 90.119.486,19, escriturado à conta contábil nº 1272 (Remuneração dos Ativos de Concessão) atende aos requisitos do artigo 168, da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, podendo sua tributação ser diferida, pois o "...Lucro é econômico e não financeiro..." grifo nosso. Portanto, a empresa poderia excluir o referido valor quando da apuração do seu Lucro Real, controlá-lo na Parte B do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real – Registro M010 (Identificação da Conta na Parte B do E-lalur e do E-lacs)), e o oferecer à tributação quando do efetivo recebimento dos recursos financeiros, conforme afirmação do próprio dispositivo legal, quando afirma que "...poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento." Grifo nosso.

Nossa primeira verificação foi apurar se os valores lançados à conta contábil nº 1272 (Remuneração dos Ativos de Concessão) foram declarados como receitas da empresa, quando da apuração do seu lucro líquido. Verificamos que sob o

DOCUMENTO VALIDADO

código 3.01.01.01.01.20 (Receita de Contrato de Construção) foi declarado, no Registro - L300 (Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal), o valor de R$ 124.039.938,51, sendo ele composto pelos valores apurados nas contas:

[...]

Estando o valor corretamente declarado como uma receita da empresa, e tendo ela diferido sua tributação, teria, sob pena de descumprimento das regras legais, que controlá-lo na Parte B, do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

[...]

No quadro acima, verificamos que à conta 2.03.04.01.03, da Parte B do LALUR, a empresa GUARACIABA adicionou o valor de R$ 90.119.486,19, adicionando à apuração do Lucro Real o valor que foi recebido no ano de 2018, R$ 126.743.725,84, como apregoa o artigo 168 da Instrução Normativa/RFB nº 1700/2017. Cumpriu todos os requisitos para diferir aquelas receitas faturadas no ano de 2018, mas só recebidas em períodos posteriores.

Até aqui, concordamos com o critério adotado pela empresa. O que não concordamos é com a exclusão do valor de R$ 95.379.592,62, excluído sob o código 167, do Registro M300 – Demonstração do Lucro Real, conforme demonstraremos a seguir.

Quanto ao segundo dispositivo legal indicado, creio haver um leve equívoco do contribuinte, pois o artigo 2º da Instrução Normativa/RFB nº 1771/2017 diz:

"Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União." Grifo nosso.

Os itens números 12 e 13, do Anexo Único daquela Instrução Normativa, citam:

[...]

Em atendimento ao do Termo de Intimação nº 27, a empresa GUARACIABA, preenchendo o quadro "Demonstrativo das Diferenças", nos explicitou o que já era de fácil compreensão, a apuração das receitas registradas à conta contábil nº 1272 (Remuneração dos Ativos de Concessão) segundo os critérios contábeis anteriores e legislação tributária e segundo o CPC 47, sem considerar a legislação tributária. O quadro preenchido pela fiscalizada destacamos a seguir.

[...]

Como fica claro, o valor da apuração segundo os critérios anteriores à CPC 47, e seguindo a legislação tributária, de R$ 90.119.486,19, é o mesmo excluído sob o código nº 159, do Registro M300 da ECF (Escrituração Contábil Fiscal), quando da apuração do Lucro Real da empresa.

O item 12 da Instrução Normativa/RFB nº 1771/2017 diz que a pessoa jurídica tributada pelo lucro real que adotar procedimento contábil relacionado nos itens 1 a 3, da mesma Instrução Normativa, calculará, para cada operação e

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> em cada período de apuração, a diferença entre a receita que teria sido reconhecida e mensurada conforme a legislação tributária e os critérios contábeis anteriores e a receita reconhecida e mensurada conforme o CPC 47. Diz ainda, no seu item nº 13, que a diferença apurada conforme o item nº 12 será: (I) adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja positiva; e (II) excluída do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja negativa.
>
> De forma resumida, o que trata a Instrução Normativa/RFB nº 1771/2017 é que a apuração com base no CPC47 não deverá influenciar a tributação da empresa, nem para mais e nem para menos, prevalecendo, para a apuração do Lucro Real, a legislação tributária segundo os critérios de apuração anteriores à CPC47.
>
> Contrariando a disposição legal, a fiscalizada excluiu, sob o código 167 do Registro M300 da ECF (Escrituração Contábil Fiscal), o valor integral apurado sob os critérios da CPC47, R$ 95.379.592,62, quando, na realidade, deveria ter excluído apenas a diferença entre os dois critérios de apuração, ou R$ 5.260.176,75, valor esse destacado pela própria GUARACIABA à conta contábil nº 1272 (Remuneração dos Ativos de Concessão), em sua ECD (Escrituração Contábil Digital). Ao excluir o valor integral (R$ 95.379.592,62), a fiscalizada comete o erro de deduzir em duplicidade o valor já excluído sob o código nº 159, como já demonstrado anteriormente, contaminando sua apuração do Lucro Real, diminuído, dessa forma, os valores do IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) efetivamente devidos.
>
> Glosamos, por tudo o que foi apurado e descrito anteriormente, o valor de R$ 90.119.486,19, como exclusão indevida do lucro líquido.
>
> Juntamos ao processo o "Razão" da conta contábil nº 1272 (Remuneração dos Ativos de Concessão). (ANEXO 11 - CONTA CONTÁBIL Nº 1272)
>
> [...]"

Inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

De início, explicita o contexto da formalização do contrato de concessão de serviço de transmissão de energia elétrica, suas especificidades, obrigações e direitos de cada parte do instrumento contratual, ressaltando que o *Fiscal autuante adotou premissa equivocada quanto aos ajustes contábeis/fiscais feitos pela Recorrente com relação às suas receitas, para fins de apuração do Lucro Contábil e do Lucro Real, o que é compreensível tendo em vista as diversas regras contábeis aplicáveis à Recorrente, que tornam a contabilidade e a apuração tributária extremamente complexas, conforme demonstrado no bojo da Impugnação*.

Após substancioso relato das fases e fatos que permeiam a demanda, contemplando, ainda, estudo sobre o histórico das normas contábeis aplicáveis à espécie, notadamente as modalidades de contabilidade, *Básica* e *Societária*, insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, aduzindo para tanto *que a receita financeira reconhecida contabilmente não guarda relação direta com as receitas totais efetivamente auferidas (RAP) no período, sendo necessário realizar ajustes para fins de apuração do Lucro Real.*

Explicita que – *seja adotando a ICPC 01 ou o CPC 47 – a Recorrente precisa ajustar diversos lançamentos contábeis relacionados ao reconhecimento de receitas para fins de apuração do Lucro Real*, os quais não foram devidamente compreendidos pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância.

Sustenta que *em 22/12/2017, o Governo Federal editou a IN/RFB 1.771, alterando a IN/RFB 1.753 de 30/10/2017, estabelecendo métodos para se anular os efeitos contábeis decorrentes do CPC 47, para fins de apuração do Lucro Real. É dizer, a referida IN/RFB 1.771/2017 trouxe ajustes a serem feitos visando adequar as demonstrações financeiras (contabilidade) como ponto de partida para apuração e incidência dos tributos.*

E, sinteticamente, alega que *a IN/RFB 1.771/2017 determina que a anulação dos efeitos do CPC 47 deve levar em conta dois critérios anteriores: (i) a legislação tributária e (ii) os critérios contábeis. Portanto, o restabelecimento da contabilidade anterior não significa que essa já seja a base de cálculo dos tributos. Após os ajustes para restabelecimento da contabilidade anterior, ainda é necessário se fazer os ajustes para fins fiscais*.

No caso dos autos, esclarece a recorrente que, *por uma questão de rastreabilidade dos lançamentos e parametrização dos sistemas, não se mostra adequado reconhecer apenas a diferença líquida entre um critério e outro. É dizer, imputar um registro isolado de um valor sem uma correspondente origem específica, torna a sua rastreabilidade contábil difícil e, na maioria dos casos, exige lançamento manual do ajuste, já que o valor a ser imputado não está na contabilidade. O procedimento adequando para anular os efeitos é mediante lançamentos antagônicos (opostos), isto é, estorno integral de um lançamento com um novo lançamento integral.*

E, para melhor aclarar a análise da demanda, destaca que a empresa promoveu os seguintes ajustes:

> a) Exclusão da receita contábil apurada pelo CPC 47, visando restabelecer o critério contábil anterior (ICPC 01): R$ 95.379.592,62
>
> b) Adição da receita contábil apurada pela ICPC 01, visando restabelecer o critério contábil anterior: R$ 90.119.486,19 (dentro dos R$ 126.743.725,84)
>
> c) Exclusão dessa mesma receita da ICPC 01 para fins tributários: R$ 90.119.486,19 d) Adição da receita bruta para fins tributários: R$ 36.624.239,65 (dentro dos R$ 126.743.725,84

DOCUMENTO VALIDADO

Mais precisamente, noticia *que a Recorrente realizou apenas duas exclusões independentes, sendo R$ 95.379.592,62 referentes à receita apurada com base no CPC 47 (IFRS 15) e R$90.119.486,19 referentes à receita apurada com base no ICPC01, o que demonstra que não houve exclusão em duplicidade como alega o d. acórdão recorrido*.

Ao contrário da interpretação conferida pelo fiscal autuante, corroborada pelo julgador recorrido, *não se mostra adequado, da perspectiva da rastreabilidade dos lançamentos e de parametrização dos sistemas, que se reconheça apenas a diferença líquida entre a receita apurada com base no CPC 47 e aquela que seria apurada com base na ICPC 01. O procedimento adequado é o registro de lançamentos antagônicos (opostos*), razão pela qual *a Recorrente excluiu integralmente a receita financeira apurada com base no CPC 47 (IFRS 15), no valor de R$ 95.379.592,62, e adicionou integralmente a receita que seria apurada pelo critério contábil anterior (ICPC 01), no valor de R$ 90.119.486,19, de forma que o resultado contábil efetivo é o reconhecimento da diferença entre um critério e outro, atendendo à IN/RFB 1.771/2017.*

Argumenta *que o Auditor Fiscal que efetuou os lançamentos concordou com todo o método de apuração adotado pela Recorrente, conforme demonstra o trecho grifado acima (Até aqui, concordamos com o critério adotado pela empresa.). A única discordância foi quanto à exclusão da integralidade da receita apurada com base no CPC 47. E essa discordância, conforme exaustivamente demonstrado, decorreu de um equívoco na compreensão do citado registro contábil. Conforme dito e redito, a Recorrente procedeu à exclusão integral da receita apurada com base no CPC 47 porque, em contrapartida, adicionou integralmente a receita apurada com base no critério contábil anterior (ICPC 01) e integralmente a receita tributável.*

Defende que na hipótese dos autos inexiste discussão em matéria de prova, mas somente *esclarecer os fundamentos normativos que sustentam as exclusões de R$ 95.379.592,62 e R$ 90.119.486,19 e que o resultado final das exclusões e adições atendem às exigências da IN/RFB 1.771/2017,* de forma que não faz sentido asseverar que a contribuinte teria deixado de apresentar documentação probatória de sua pretensão, ao contrário do que restou inserto no decisório combatido.

Em outras palavras, explicita não haver *discussão, nestes autos, se os valores excluídos e adicionados pela Recorrente estão corretos. O que se discute é a mera exclusão dos R$ 90.119.486,19, sem qualquer debate quanto ao montante em si excluído, de modo que a discussão sobre a mensuração dos valores não é objeto da lide*.

Em que pesem as substanciosas razões de fato e de direito adotadas pelas autoridades fazendárias pretéritas, o inconformismo da contribuinte, contudo, tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se em descompasso com a legislação de regência, entendimento escorado, ainda, no princípio da verdade real, de onde se extrai que o procedimento eleito pela contribuinte, materialmente, está correto, sobretudo considerando as

DOCUMENTO VALIDADO

especificidades do caso, c/c a complexidade da compatibilização das normas contábeis aplicáveis à espécie.

Destarte, como muito bem explicitado pela recorrente, não se discute nos autos a apuração dos valores admitidos pela contribuinte em seus registros contábeis em si, mas, sim, a forma de lançamento procedido de maneira global, visando promover os ajustes na apuração do tributo devido, compatibilizando as regras contábeis do IPC 01 x CPC 47.

Para tanto, adotou-se o disposto nos itens 13 a 19 da Instrução Normativa RFB nº 1.771/2017, os quais possibilitavam a adição e exclusão totalizadas, conquanto que a contribuinte detivesse controle contábil a parte, para fins de explicitar a essência de tais registros, senão vejamos:

> "[...]
>
> O Secretário da Receita Federal do Brasil, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXV do art. 327 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017, e tendo em vista o disposto no parágrafo único do art. 58 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014,
>
> Resolve:
>
> Art. 1º Fica aprovado o Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017, nos termos do Anexo Único desta Instrução Normativa.
>
> Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.
>
> JORGE ANTONIO DEHER RACHID
>
> ANEXO ÚNICO
>
> (Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017)
>
> Pronunciamento Técnico nº 47 - Receita de Contrato com Cliente, divulgado em 22 de dezembro de 2016 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 47) Dos Novos Métodos ou Critérios Contábeis
>
> [...]
>
> Dos Ajustes na Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real
>
> 12. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que adotar procedimento contábil relacionado nos itens 1 a 3 calculará, para cada operação e em cada período de apuração, a diferença entre a receita que teria sido reconhecida e mensurada conforme a legislação tributária e os critérios contábeis anteriores e a receita reconhecida e mensurada conforme o CPC 47.
>
> 13. A diferença de que trata o item 12 será:
>
> I - adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja positiva; e

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> II - excluída do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja negativa.
>
> 14. Caso a diferença de que trata o item 12 refira-se à receita bruta, o lançamento de ajuste a que se refere o item 13 deverá ser relacionado com a respectiva conta contábil de "ajuste da receita bruta" devidamente mapeada no plano de contas referencial.
>
> 15. Caso a pessoa jurídica adote somente uma conta de "ajuste da receita bruta", conforme disposto no item 8, o relacionamento de que trata o item 14 será detalhado de acordo com a origem da diferença, conforme hipóteses previstas nos incisos e alíneas dos itens 1 e 2, por meio de demonstrativo auxiliar a ser apresentado na ECF.
>
> 16. Na hipótese de a adoção de procedimento contábil relacionado nos itens 1 a 3 causar diferença entre custo ou despesa que teria sido reconhecida e mensurada conforme a legislação tributária e os critérios contábeis anteriores e custo ou despesa reconhecida e mensurada conforme o CPC 47, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real calculará, para cada operação e em cada período de apuração, a diferença entre esses custos ou despesas.
>
> 17. A diferença de que trata o item 16 será:
>
> I - excluída do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja positiva; e
>
> II - adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja negativa.
>
> 18. Os valores adicionados ou excluídos conforme os itens 13 e 17 serão controlados em conta específica na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.
>
> **19. O controle na parte B de que trata o item 18 poderá ser feito em valores globais conforme hipóteses previstas nos incisos e alíneas dos itens 1 e 2, desde que a pessoa jurídica mantenha detalhamento específico por operação**.
>
> **[**...]" (grifamos)

Na hipótese dos autos, consoante informado pela contribuinte, *o procedimento adequado é o registro de lançamentos antagônicos (opostos*), razão pela qual *a Recorrente excluiu integralmente a receita financeira apurada com base no CPC 47 (IFRS 15), no valor de R$ 95.379.592,62, e adicionou integralmente a receita que seria apurada pelo critério contábil anterior (ICPC 01), no valor de R$ 90.119.486,19, de forma que o resultado contábil efetivo é o reconhecimento da diferença entre um critério e outro, atendendo à IN/RFB 1.771/2017,* acima transcrita.

Em outras palavras, *a Recorrente procedeu à exclusão integral da receita apurada com base no CPC 47 porque, em contrapartida, adicionou integralmente a receita apurada com base no critério contábil anterior (ICPC 01) e integralmente a receita tributável.*

Com mais especificidade, aduz a recorrente que *realizou apenas duas exclusões independentes, sendo R$ 95.379.592,62 referentes à receita apurada com base no CPC 47 (IFRS 15) e R$ 90.119.486,19 referentes à receita apurada com base no ICPC01,* demonstrando não ter havido exclusão em duplicidade, na forma que entenderam as autoridades fazendárias pretéritas.

Como se observa dos autos e atendendo a própria possibilidade de controle em valores globais inscrita na norma acima, constata-se que, materialmente, não houve duplicidade de exclusões, mas, sim, adição e exclusão para neutralizar valor global e não na importância precisa, como poder-se-ia entender como procedimento ideal.

E, na verdade, a complexidade da análise da demanda recai sobretudo na dificuldade de apurar tais informações com base nos registros contábeis disponíveis à fiscalização, mormente em razão da ECF não permitir o aprofundamento nestas contas de maneira a demonstrar a natureza de tais adições e exclusões.

No entanto, após as devidas explicações da contribuinte, constantes do bojo do recurso voluntário, com controle dos registros contábeis à parte, na forma que permite as normas que regem o tema, conclui-se pela verossimilhança nas alegações recursais, comprovando não ter havido a duplicidade de exclusões, na forma, indevidamente, entendida pela fiscalização, impondo seja decretada a improcedência do feito.

Com efeito, em suma, verifica-se que a contribuinte, *em vez de excluir apenas a diferença entre um critério e outro, por questões de rastreabilidade e parametrização de sistema a Recorrente excluiu integralmente um critério e adicionou integralmente o outro critério, o que matematicamente leva ao mesmo resultado da exclusão apenas da diferença*, o que rechaça o entendimento levado a efeito pela fiscalização.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, decretando a improcedência do lançamento, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO