MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**16682.720875/2022-53**
ACÓRDÃO	1402-007.631 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA DE GAS DE SAO PAULO COMGAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO.

Considerando que a revisão pelo Fisco da apuração e do quantum devido, enseja a necessidade de realização de lançamento de ofício das diferenças apuradas, na forma prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, não há fundamento para afastar a aplicação dos prazos decadenciais previstos no art. 150 do CTN às revisões desta natureza feita pela autoridade administrativa no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação. Ultrapassado o prazo decadencial, o lançamento resta homologado e torna-se imutável a apuração do quantum de tributo devido confessado pelo contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo do IRPJ o valor de R$ 225.765.996,96, para fins de cálculo do direito creditório a ser reconhecido, nos termos do voto do relator

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Relator

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de análise de PER/Dcomp, n° 27233.34454.190321.1.7.02-4012, em conjunto com suas relacionadas,

O contribuinte pleiteia crédito no valor de R$ 137.278.701,74, relativo ao Saldo Negativo IRPJ do ano calendário de 2015 (SNIRPJ/2015).

Segundo o Despacho Decisório (fls. 196/201) o direito creditório foi parcialmente reconhecido no valor de R$ 5.949.140,54, e as Dcomp consideradas parcialmente homologadas.

Por bem retratar os fatos copio o Relatório do Acórdão n° 109-021.048 da 1ª Turma da DRJ09 que julgou a manifestação de inconformidade apresentada:

> 1. Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório nº 832, de 06/01/2023, fls. 196/201, que reconheceu parcialmente o valor de R$ 5.949.140,54, a título de crédito oriundo de Saldo Negativo de IRPJ do ano calendário de 2015, vinculado à DCOMP nº 02369.17518.310321.1.3.02-8060 e nº 27233.34454.190321.1.7.02-4012 além do PER nº 39144.35942.190321.1.6.02-6563, fls. 03/13.
>
> 2. O saldo negativo de IRPJ para o ano calendário 2015, pleiteado foi de 137.278.701,74, sendo a parcela não confirmada de R$ 131.329.561,20.
>
> 3. Tendo em vista as relevantes retificações levadas a efeito pela contribuinte em suas Escriturações Contábeis Fiscais, as quais, aumentaram significativamente o saldo negativo e que deram origem aos PER/DCOMP a ele vinculados, foi realizada diligência fiscal para analisar os elementos que as motivaram.
>
> 4. Para isto, foi lavrado o Termo de Início de Diligência Fiscal (TIPF), de acordo, com o Dossiê eletrônico de Comunicação com o Contribuinte (DCC) de nº 13113.062981/2021-96, a fim de coletar informações para subsidiar a análise do direito creditório pleiteado pela contribuinte, através dos seguintes PER/DCOMP:

ANO CALENDÁRIO	
2015	2016
27233.34454.190321.1.7.02-4012	31160.16667.020420.1.7.02-4301
39144.35942.190321.1.6.02-6563	31933.97376.080621.1.7.02-3001
02369.17518.310321.1.3.02-8060	16169.12423.080621.1.6.02-7215

DOCUMENTO VALIDADO

5. Análise preliminar revelou que o direito creditório pleiteado nas referidas PER/DCOMP tem origem substancial nas seguintes retificações promovidas pela contribuinte em suas ECF:

ANO-CALENDÁRIO 2015				
Linha	Histórico	ECF Retificada (24/08/2018)	Última ECF retificadora	DIFERENÇA
166	Ajustes decorrentes de contratos de concessão de serviços públicos existentes em 31 de dezembro de 2013 (art. 69, Lei n° 12.973, de 13 de maio de 2014)	16.827.279,24	242.593.276,20	225.765.996,96
167.01	Outras Exclusões - Qualquer indicador de relacionamento	23.505.446,36	405.901.147,77	382.395.701,41

6. Inicialmente, intimada a justificar as retificações, bem como a informar a origem, composição, memórias de cálculo e respectiva documentação suporte das rubricas retificadas, em relação ao ajuste consignado na linha 166 da Parte A do Lalur de 2015 (itens 1 e 2 do TIPF), apresentou a seguinte resposta:

> "(...)o saldo de R$ 242.593.276,20, identificado por esta D. Autoridade Fiscal como exclusão na linha 166 do LALUR de 2015, refere-se a variações no custo do gás. Tais variações decorrem da diferença entre o preço real praticado pelos fornecedores desta Peticionária (custo real) e o custo base utilizado pela Agência Reguladora de Serviços Públicos do Estado de São Paulo – ARSESP (custo Portaria), para fins de estabelecimento das tarifas a serem praticadas por esta Peticionária na comercialização do gás. Insta ressaltar que a referida tarifa, estabelecida pela ARSESP através de Portaria, é anualmente reajustada com o objetivo de compensar/realizar as supramencionadas diferenças entre o custo real e o custo Portaria. (...)
>
> Ainda, cumpre-nos esclarecer que tal montante foi devidamente adicionado ao lucro real de períodos anteriores, através do Regime Tributário de Transição (RTT), vigente até o ano-calendário de 2014, tendo esta Peticionária, a partir do ano de 2015, conforme já mencionado, aplicado os procedimentos normativos para a adoção inicial da Lei 12.973/2014. Como forma de evidenciar a realização de tais valores, apresentamos quadro ilustrativo demonstrando a sua movimentação no ano de 2015.

DOCUMENTO VALIDADO

Data Base	11060220 - REVERSÃO DO CTA. CORRENTE - IFRS	11060711 - AJUSTE VR PRESENTE - CTA CORRENTE - ARSESP	41110306 - CONTA CORRENTE - REPASSADO	Saldo
dez/14	**242.654.043,42**	**(60.767,22)**	**-**	**242.593.276,20**
jan/15	-	-	(19.676.835,93)	222.916.440,27
fev/15	-	-	(18.978.600,79)	203.937.839,48
mar/15	-	-	(21.478.938,94)	182.458.900,54
abr/15	-	-	(16.131.715,05)	166.327.185,49
mai/15	-	-	(19.900.300,65)	146.426.884,84
jun/15	-	-	(23.633.647,90)	122.793.236,94
jul/15	-	-	(21.858.355,92)	100.934.881,02
ago/15	-	-	(22.244.399,12)	78.690.481,90
set/15	-	-	(19.965.926,45)	58.724.555,45
out/15	-	-	(21.140.355,59)	37.584.199,86
nov/15	-	-	(19.246.368,14)	18.337.831,72
dez/15	**-**	**-**	**(20.185.045,79)**	**(1.847.214,07)**

7. Já, quanto ao pedido de abertura da linha 167.01 – Outras exclusões (item 3 do TIPF), assim se manifestou:

> "Em atendimento ao item 3, apresentamos quadro ilustrativo contemplando o demonstrativo detalhado da composição da linha 167.01 – Outras Exclusões das ECFs retificadoras entregues em 24/08/2018 e 30/12/2020 (última retificadora) para o ano-calendário de 2015, bem como as entregues em 27/03/2020 e 08/06/2021 (última retificadora) para o ano-calendário de 2016.

LALUR Ano-Calendário 2015 - Linha 167.01				
Natureza da Exclusão	Conta (Parte B LALUR)	ECF Retificada em 24/08/2018 (a)	Última ECF Retificadora 30/12/2020 (b)	Variação (b - a)
Exclusão do PAT	52220201	21.645.941,40	-	(21.645.941,40)
Baixa de Imobilizado	61110310	1.859.504,96	1.859.504,96	-
Benefício fiscal ICMS	-	-	404.041.642,81	404.041.642,81
	Total Excluído	**23.505.446,36**	**405.901.147,77**	**382.395.701,41**

LALUR Ano-Calendário 2016 - Linha 167.01				
Natureza da Exclusão	Conta (Parte B LALUR)	ECF Retificada em 27/03/2020 (a)	Última ECF Retificadora 08/06/2021 (b)	Variação (b - a)
Custo de transação	55610101a	6.115.938,14	-	(6.115.938,14)
Exclusão do PAT	52220201	28.651.122,84	15.578.641,43	(13.072.481,41)
Baixa de Imobilizado	61110310	2.683.650,93	2.683.650,93	-
Benefício fiscal ICMS	-	-	382.558.555,90	382.558.555,90
	Total Excluído	**37.450.711,91**	**400.820.848,26**	**363.370.136,35**

8. Reunidas as informações julgadas necessárias para a conclusão da diligência, foi efetuada a seguinte análise dos ajustes que as motivaram:

- Do ajuste decorrente da variação no preço do gás:

> "Conforme se depreende das informações trazidas pelos especialistas da contribuinte em suas respostas ao TIPF e ao TIF2, bem como pessoalmente nas reuniões técnicas presenciais realizadas, a companhia possui contas contábeis que refletem os efeitos financeiros de um conta corrente regulatório onde registra, em bases mensais, as diferenças para mais e para menos entre o custo do gás praticado por seus fornecedores e o custo base considerado pela Agência Reguladora de Saneamento e Energia do Estado de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

São Paulo – ARSESP na formação da tarifa. No mesmo conta corrente são registradas as parcelas relativas ao valor recuperado em cada mês pela aplicação da tarifa estipulada pelo poder público (vide quadro "composição do saldo em 31/12/2014" que integra a resposta ao TIF2). A formação das tarifas pelo órgão regulador contempla a parcela de recuperação para compensação dessas diferenças no custo do gás, conforme se verifica nas Deliberações ARSESP juntadas pela contribuinte em sua resposta ao TIF2.

A título de exemplo, e de forma a facilitar a compreensão da mecânica contábil praticada pela contribuinte para este conta-corrente regulatório, e tomando por base a escrituração digital do ano-calendário de 2014, assim se comportou o grupo de contas com ele relacionado:

CONTA-CORRENTE REGULATÓRIO (gupo de contas Ativo)

		11060200	11060210	TOTAL
Saldos em 31/12/2013		345.349.049,08	2.517.189,90	347.866.238,98
Contra-partidas no resultado:				
Contas				
* 41110305	C CORRENTE-GERADO	108.378.992,61		108.378.992,61
* 41110308	C CORRENTE-REPASSADO	(236.175.845,65)		(236.175.845,65)
* 55710110	JUROS S/ C CORR-CSPE	26.161.313,37		26.161.313,37
* 32310104	C.C. - TRIBUTOS		3.302.261,84	3.302.261,84
* 32310105	C.C. - TRIB-OUT CRE		(6.939.684,95)	(6.939.684,95)
Efeito líquido no resultado (Σ*)		(101.635.539,67)	(3.637.423,11)	(105.272.962,78)
Saldos em 31/12/2014		243.713.509,41	(1.120.233,21)	242.593.276,20

Efeito no resultado contábil = 0

REVERSÃO CONTA-CORRENTE REGULATÓRIO (contas REDUTORAS do Ativo)

		11060220	11060711	TOTAL
Saldos em 31/12/2013		(347.729.012,33)	(137.226,65)	(347.866.238,98)
Contra-partidas no resultado:				
Contas				
* 32310120	REV.CTA.COR.TRI.IFRS	(3.302.261,84)		(3.302.261,84)
* 32310130	REV.CC TRI.OUTR.IFRS	6.939.684,95		6.939.684,95
* 41110315	REV.CC GER. REP.IFRS	127.796.853,04		127.796.853,04
* 55710115	REV.JUROS S/CC IFRS	(26.161.313,37)		(26.161.313,37)
* 55710710	REV. AVP CTA.C. IFRS		197.993,87	197.993,87
* 55610700 55710700	AJUSTE VR PRESENTE	(197.993,87)		(197.993,87)
Efeito líquido no resultado (Σ*)		105.074.968,91	197.993,87	105.272.962,78
Saldos em 31/12/2014		(242.654.043,42)	60.767,22	(242.593.276,20)

Verifica-se, portanto, que a contribuinte tinha por prática contábil constituir provisão ativa ou passiva para compensações futuras relativas a diferenças no custo do gás apuradas conforme já relatado. No entanto, ato contínuo, revertia tal provisão de tal forma que os efeitos no Balanço Patrimonial e no resultado fossem neutralizados. Essa neutralidade verificada corrobora a informação publicada na Nota Explicativa nº 6 das Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2014 (Anexo 10).

Ocorre que, do ponto de vista fiscal, o contribuinte conferiu tratamento de ajuste de RTT à reversão da provisão, desfazendo a neutralidade verificada contabilmente e trazendo para o seu resultado tributável o efeito ativo ou passivo da diferença no custo do gás a ser compensado futuramente. É o que

DOCUMENTO VALIDADO

se depreende da resposta ao TIF2, especialmente do item "2c" cujo quadro demonstrativo reproduzimos abaixo:



Conta	Descrição da Conta	2010	2011	2012	2013	2014	Total
11000220	REVERSÃO DO CTA. CORRENTE - IFRS	229.658.819,19	(380.324.490,31)	(230.529.137,97)	33.164.706,76	105.074.960,51	(242.654.043,42)
11067711	AJUSTE VR PRESENTE - CTA CORRENTE - IAS	521.110,12	(138.610,00)	(517.203,68)	(2.668,09)	197.993,97	60.767,22
	Total Conta Corrente Regulatório - CCR	230.179.929,31	(380.163.100,31)	(231.045.191,65)	33.162.128,67	105.272.962,78	(242.593.276,20)
	Efeitos no Resultado decorrentes do CCR - Ajustes RTT	(230.179.929,31)	380.163.100,31	231.045.191,65	(33.162.128,67)	(105.272.962,78)	242.593.276,20
	(+) Demais Ajustes decorrentes do RTT	(181.573.448,93)	(168.027.791,14)	(213.622.625,47)	(209.237.077,16)	(381.165.831,05)	(1.153.626.771,74)
	(=) Total dos Ajustes de RTT declarados em DIPJ/ECF	(411.753.378,24)	212.135.314,17	17.442.566,18	(242.399.205,83)	(486.438.793,83)	(911.033.495,54)

O que se verifica como resultado desta prática contábil/fiscal adotada pela contribuinte é um saldo acumulado de ajuste de RTT (a título de reversão do conta corrente regulatório) no montante de R$ 242.593.276,20.

(...)

Nos parece incontestável que o conta-corrente regulatório está intrinsicamente ligado ao contrato de concessão, dele decorrendo e, por consequência, assim também o está a sua respectiva reversão. A própria contribuinte adotara esse entendimento inicialmente na sua ECF original, classificando o ajuste na linha 166 da parte A do Lalur (vide Anexo I), que é justamente a linha prevista para os ajustes enquadrados no art. 69.

Pelo que se depreende da leitura conjunta da nota explicativa nº 1 das Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2014, do Contrato de Concessão de Serviços Públicos de Distribuição de Gás Canalizado nº CSPE/01/99 e do seu 7º Termo Aditivo, na data de 31 de dezembro de 2014 ainda restavam 15 anos para findar o prazo da concessão. Dessa forma, e nos termos do art. 69 da Lei 12.973/2014, deveria a contribuinte adicionar ou excluir as diferenças apuradas conforme este artigo à razão de 180 (cento e oitenta) quotas fixas mensais a partir de janeiro de 2015, equivalentes a 1/15 por ano até o final de 2029.

Assim sendo, o valor que poderia ser excluído anualmente aplicando-se o art. 69 ao saldo acumulado da reversão do conta-corrente regulatório seria o seguinte:

R$ 242.593.276,20 x 1/15 = R$ 16.172.885,08

E, esta parece ter sido exatamente a conduta adotada inicialmente pela contribuinte, como se verifica pela análise da ECF de 2015 retificada:

(...)

10. Diante do exposto, recomendou-se à Demac/RJO/Dirat, que o valor retificado a este título fosse desconsiderado na análise das Declarações de Compensação e Pedido de Restituição, vinculados nesses autos.

- Dos ajustes a título de "benefício fiscal ICMS":

DOCUMENTO VALIDADO

Original

11. Em relação à contabilização deste benefício, que montam quase R$ 800 milhões em dois anos (2015/2016), de acordo com a resposta à diligência realizada- TIF 01, a contribuinte manifestou-se no sentido de que tal benefício consiste na redução da carga tributária do ICMS, de 18% para 15%, e que o ICMS contabilizado no momento do faturamento do gás foi realizado de acordo com o ICMS destacado na fatura, considerando a alíquota reduzida de 15% de ICMS.

12. Aduziu, ainda, que a exclusão dos valores referentes ao benefício fiscal de ICMS do cálculo do IRPJ e da CSLL decorre do entendimento consolidado no STJ e no CARF de que a União não pode tributar benefícios fiscais concedidos pelos Estados, em respeito ao Pacto Federativo, e cita a ementa dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.517.492/PR.

13. E, embora, intimada, não carreou em resposta a decisão do processo administrativo citado.

Ademais, em pesquisa realizada a fiscalização verificou tratar a situação de autuação de Pis e Cofins, onde foram incluídos de ofício na base de cálculo das contribuições valores relativos a CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS do Estado de Santa Catarina.

14. Verificou, ainda, que as jurisprudências trazidas tratam de situação diversa daquela que de fato se apresenta no seu caso concreto.

15. Isto posto, recomendou-se à DIRAT que fossem desconsideradas das declarações de compensação retificadoras, os seguintes valores indevidamente excluídos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL das ECF retificadoras:

Descrição	Ano-calendário	
	2015	2016
Reversão do conta-corrente regulatório (ajuste no custo do gás) indevidamente excluído na linha 166 (posteriormente reclassificado para a linha 143) da parte A do LALUR e LACS	225.765.996,96	
Benefício fiscal ICMS indevidamente excluído nas linhas 167.01 da parte A do LALUR e LACS	404.041.642,81	382.558.555,90

16. Na sequência, efetuados os devidos ajustes realizados em conformidade com o Relatório Conclusivo de diligência, o Lucro Real perfez R$ 541.148.534,93 (-R$ 88.659.104,84 + R$ 629.807.639,77), que foi considerado para apuração do IRPJ anual devido, conforme tabela abaixo:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	ECF RETIFICADA (24/08/2018)	ÚLTIMA ECF TRANSMITIDA	ANÁLISE DILIGÊNCIA	DIFERENÇAS
2	Lucro Líquido antes IRPJ	911.202.493,59	911.202.493,59	911.202.493,59	0,00
93	SOMA DAS ADIÇÕES DE IRPJ	1.289.856.082,82	1.289.856.082,82	1.289.856.082,82	0,00
=	TOTAL	2.201.058.576,41	2.201.058.576,41	2.201.058.576,41	0,00
168	SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)	1.681.555.982,08	2.289.717.680,45	1.659.910.040,68	629.807.639,77
173	Compensação de Prejuízos Fiscais	0,00	0,00	0,00	
175	LUCRO REAL	519.502.593,53	-88.659.104,84	541.148.534,93	-629.807.639,77

DOCUMENTO VALIDADO

17. Após, foi efetuada a análise das parcelas que compõem o Saldo Negativo do ano calendário 2015, declaradas no Registro N630 da ECF (fls. 97), da Apuração Anual.

18. Os DARF recolhidos a título de estimativas mensais, referente aos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, junho, outubro e novembro, no montante de R$ 44.277.679,33, foram totalmente confirmados (fls. 100/106).

19. Por meio de batimentos das informações contidas na base de dados dos sistemas da RFB, o próprio SCC confirmou os valores de IRRF declarados (fls. 290). Foram anexadas DIRFs (fls. 236/285), corroborando tais valores utilizados na composição do Saldo Negativo de IRPJ apurado em 31/12/2016.

20. E, quanto as estimativas compensadas, no montante de R$ 37.094.082,18, informadas em DCTF, para os meses abril, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro, também, foram totalmente confirmadas.

21. Assim, o Saldo Negativo de IRPJ apurado no ano de 2015, considerando o Lucro Real mencionado remontou em R$ 5.949.140,54, conforme resumido na tabela abaixo:

(+)	Imposto sobre o Lucro Real (à alíquota de 15%)	81.172.280,24
(+)	Imposto Adicional (à alíquota de 10%)	54.090.853,49
(-)	Operações de Caráter Cultural e Artístico	1.416.603,42
(-)	Atividade Audiovisual	400.000,00
(-)	Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	454.150,85
(-)	Fundos Nacional Estaduais ou Municipais do Idoso	454.150,85
(-)	Atividades de Caráter Desportivo	454.150,85
(-)	Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica	454.150,85
(-)	Programa Nacional de Apoio `Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência	100.000,00
(-)	Valor de Remuneração da Prorrogação da Licença Maternidade	200.365,71
(-)	Imposto de Renda Retido na Fonte	13.961.450,19
(-)	Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	123.317.251,55
(=)	**Saldo Negativo de IRPJ**	**5.949.140,54**

22. Isto posto, ao final, foi proferido o DD nº 832, de fls. 191/201, para:

> a) RECONHECER PARCIALMENTE o direito creditório em favor de Companhia de Gas de São Paulo Comgas, CNPJ nº 61.856.571/0001-17, no valor de R$ 5.949.140,54, a título de crédito oriundo de Saldo Negativo de IRPJ do ano calendário de 2015, ressalvadas análises posteriores ou ações fiscais relativas ao período, pleiteados nos PER/DCOMPs analisados.
>
> b) HOMOLOGAR as Declarações de Compensação vinculadas n. 02369.17518.310321.1.3.02-8060 e n. 27233.34454.190321.1.7.02-4012, até o limite do direito creditório reconhecido. Em havendo saldo disponível após realizadas as compensações vinculadas, esse poderá ser restituído ao contribuinte, considerando o Pedido de Restituição vinculado n. 39144.35942.190321.1.6.02-6563, devendo ser observada a legislação aplicável.

Da manifestação de inconformidade:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

23. Cientificada, aos 18/01/2023, por abertura de mensagem, fls. 208, apresentou a manifestação de inconformidade aos 17/02/2023, fl. 214/244, com os seguintes argumentos resumidos:

23.1. Primeiramente, aduz que tem por objeto social a distribuição de gás natural encanado no Estado de São Paulo, onde se situa, sendo uma companhia que atua no elo final da indústria da cadeia do gás natural, promovendo a distribuição do produto processado, a partir do city-gate, e a sua comercialização ao consumidor final (downstream).

23.2. Na consecução de suas atividades, sujeita-se ao recolhimento do ICMS, do IRPJ e da CSLL, sendo que os tributos federais são apurados pela sistemática do lucro real.

23.3. Também no exercício de suas atividades, é beneficiária de incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Estado de São Paulo por meio do RICMS/SP, previsto no artigo 8º, inciso II do Anexo II, ("Benefício Estadual"), sendo que a partir de 1º de abril de 2017, a alíquota efetiva passou a ser de 15%; e, a partir de 15 de janeiro de 2021, de 15,6%.

23.4. Todavia, os valores correspondentes ao Benefício Estadual, não poderiam ser considerados como receitas tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, seja em decorrência da análise dos dispositivos que regulam a apuração da base de cálculo desses tributos, e/ou diante de que tal tributação configura uma clara ofensa ao Pacto Federativo, na forma do entendimento dado pelo Superior Tribunal de Justiça, em fevereiro de 2018, nos autos dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492/PR ("EREsp nº 1.517.492/PR"), e reiterado em diversas outras oportunidades pelo mesmo STJ inclusive em casos de benefício fiscal de ICMS de redução de base de cálculo.

23.5. Não obstante, tenha justificado a redução da base de cálculo de IRPJ, informações que foram espelhadas em sua ECF, conforme trechos acostados pela própria Autoridade Fiscal fls. 81/82, claramente ultrapassaram a competência que lhe caberia de apenas verificar a conformidade das informações retificadas com a ECF.

23.6. Além desse ponto, não existiria mérito para que a Autoridade Fiscal questionasse a alteração da DCTF, inclusive porque este documento se constitui em uma declaração que relaciona elementos de apuração dos tributos.

23.7. Após, quanto ao mérito do benefício fiscal, aduz que configura o que seria lucro passível de tributação pelo IRPJ. Explica que o Lucro Real é o Lucro Líquido após a realização de adições e exclusões determinadas pela legislação tributária. Já o Lucro Líquido é a soma do Lucro Operacional, resultados não operacionais e saldo de conta de correção monetárias e de participações.

23.8. Diante disso, uma leitura superficial da norma indicaria que quaisquer receitas do contribuinte integrariam o Lucro Líquido que será ajustado para se

DOCUMENTO VALIDADO

alcançar o Lucro Real, já que, além do Lucro Operacional, seria determinada a inclusão dos Resultados não operacionais.

23.9. No entanto, o próprio DL 1.598/77 restringe o conceito de Resultados não operacionais para operações relacionadas ao ativo não-circulante do contribuinte – alienação, depreciação, baixa por perecimento, entre outras, e não qualquer operação não abrangida pelo Lucro Operacional, decorrente do exercício de suas atividades sociais (cf. art. 31 e ss. Do DL1598/77).

23.10. Ademais, as subvenções governamentais não se coadunam com o conceito de receitas a serem contempladas em qualquer das rubricas do Lucro Líquido que origina o Lucro Real, sobre o qual incide o IRPJ e a CSLL, tendo em vista que o Benefício Estadual, inequivocamente, atende os requisitos definidos no CPC 07, já que: (a) concedido pelo Estado de São Paulo, sem que seja realizada uma contraprestação efetiva direta para tanto; (b) os valores do Benefício Estadual correspondem ao montante que deixou de ser recolhido a título de ICMS em razão de sua fruição; (c) o Benefício Estadual só é passível de fruição na realização da atividade de comercialização de gás natural dentro do Estado de São Paulo.

23.11. Os valores do benefício estadual não são: (a) pagos/outorgados em contraprestação pelo exercício de sua atividade social; (b) vinculados a operações relacionadas ao seu ativo não-circulante; (c) relacionados a processo inflacionário – correção monetária; ou (d)

variáveis em relação às participações – suas ou de terceiros por ela detidas.

23.12. Assim, que o Benefício Estadual não estaria abarcado por quaisquer dos valores que compõem o Lucro Líquido, sobre o qual incidem o IRPJ e CSLL (após as devidas adições e exclusões).

23.13. Traz julgados do CSRF, no sentido que as subvenções governamentais jamais poderiam estar contempladas no conceito de Receita Bruta para fins de tributação do PIS e da Cofins.

23.14. E, que nesse mesmo sentido teria decidido o STJ quando do julgamento do ERESP 1.517.492. Traz ementa.

23.15. Nesses termos, o fio condutor da decisão proferida pelo órgão máximo no Brasil no que diz respeito à interpretação de legislação federal tributária foi no sentido de que, se a União considerar o crédito presumido de ICMS como lucro tributável, estará suprimindo, por via indireta, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou ao contribuinte, violando assim o pacto federativo.

23.16. Tal entendimento, estaria, também, em linha com julgamento realizado pela Primeira Turma do STJ, em março de 2022, nos autos do Recurso Especial nº 1.222.547/RS, conforme ementa que colaciona em defesa e no novo julgamento realizado pelo STJ em setembro de 2022, nos autos do AgInt no REsp n. 1.928.487/RS, onde envolvia a exclusão, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, do

DOCUMENTO VALIDADO

ganho decorrente da fruição de benefícios fiscais de isenção e redução da base de cálculo do ICMS.

23.17. No mesmo sentido, foi o também recente acórdão proferido pelo Tribunal Superior nos autos do AgInt no REsp n. 1.975.874/RS, em caso que envolvia a "exclusão do valor correspondente às subvenções/incentivos fiscais de não incidência e diferimento de ICMS na comercialização de soja e arroz da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

23.18. Portanto, da leitura dos referidos precedentes, fica claro que: (i) todo benefício fiscal de ICMS deve ser excluído das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; (ii) a União tributar benefício fiscal estadual, qualquer que seja a modalidade, resulta em indevida ingerência na política fiscal do estado; (iii) a intervenção na política fiscal do estado viola o pacto federativo; (iv) os fundamentos do EREsp nº 1.517.492 são válidos para todos e quaisquer benefícios fiscais de ICMS; e (v) os benefícios fiscais de ICMS não podem compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente de qualquer requisito.

23.19. Destaca que o mesmo STJ também já concluiu pela irrelevância das alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 160/17, no art. 30 da Lei 12.973/2014, haja vista, o expresso reconhecimento de que não é necessário que o contribuinte cumpra os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, já que os Valores do Benefício Estadual não se caracterizam como lucro tributável pelo IRPJ e CSLL.

23.20. Assim, que o art. 30, garante apenas ao contribuinte que, caso aceite cumprir determinados requisitos, terá a segurança de que a autoridade fiscal deverá aceitar o reconhecimento da subvenção estatal concedida como tendo a natureza de subvenção de investimento, não sendo este o caso dos autos, eis que, no presente caso discute-se apenas a não incidência de tributos federais sobre o valor dos benefícios fiscais estaduais.

23.21. Informa, quanto a reversão do CCR, que o saldo acumulado de ajuste de RTT (a título de reversão do conta corrente regulatório) no montante de R$ 242.593.276,20, configura hipótese de diferença negativa entre critérios contábeis e fiscais sujeita ao tratamento fiscal disciplinado pelo art. 67 da Lei nº 12.973/2014, e que já teria sido oferecida à tributação ao longo dos anos anteriores via ajuste de RTT conforme demonstrado no quadro apresentado durante diligencia fiscal, fls. 369.

23.22. Assim, que estaria sujeita à exclusão na medida de sua realização nos termos do referido dispositivo legal.

23.23. Afirma, ainda, que o valor teria sido integralmente realizado no ano-calendário de 2015, justificando sua exclusão integral das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL naquele ano.

23.24. Na apuração originalmente declarada, informa que referido montante estava sendo excluído em quotas fixas considerando o fim do prazo de concessão

DOCUMENTO VALIDADO

(2029), nos termos do art. 69 da Lei nº 12.973/14, que prevê que as diferenças apuradas entre o "resultado tributável" no IFRS e no BR GAAP deveriam ser revertidas a partir de 2015 pelo prazo remanescente do contrato. Se o resultado tributável no BR GAAP fosse maior – situação da Comgás – haveria um saldo a ser excluído em quotas fixas mensais, enquanto se o resultado no BR GAAP fosse menor, o saldo seria adicionado no prazo de concessão.

23.25. Diante disso, por ter indevidamente incluído tais valores na apuração do IRPJ e da CSLL, retificou sua Escritura Contábil Fiscal ("ECF") relativa ao exercício de 2015 para excluir (i) os montantes referentes ao benefício fiscal em tela e (ii) os valores relativos à reversão do conta corrente regulatório (CCR).

23.26. Consequentemente, houve um aumento do saldo negativo de IRPJ que havia sido originalmente apurado e, na sequência, foram transmitidas as declarações de compensação objeto do despacho decisório ora impugnado para utilização do crédito decorrente da retificação.

23.27. No mais, que o regime previsto no art. 305, §5º da IN RFB nº 1700/2017 e, que regulamenta o art. 69 da Lei nº 12.973/14, aplica-se, de forma taxativa, a (i) itens do ativo permanente representativos de bens reversíveis, (ii) ativo intangível, (iii) ativo financeiro, sendo que uma análise mais detalhada do dispositivo revela, indiretamente, que o art. 69 seria aplicável somente aos ativos cujos respectivos custos foram incorridos para gerar receitas auferidas no decorrer do prazo de vigência do contrato de concessão e como parte do resultado do contrato de concessão.

23.28. O CCR, por sua vez, não se enquadraria nos conceitos de ativo "permanente reversível", "intangível" ou "financeiro", cujos respectivos custos ou despesas gerados a partir de tais ativos seriam realizados no decorrer de todo o prazo de vigência da concessão, representando, na realidade, um direito de receber uma compensação em decorrência da adoção de um custo para o gás natural – previsto pela ARSESP – distinto do custo real e não se tratando de resultado apurado na concessão quando da adoção inicial da Lei nº 12.973/14.

23.29. Assim que, não houve o reconhecimento de receita contábil vinculada ao ativo ou de uma receita da própria concessão para que esses valores pudessem ser entendidos como resultado da concessão e atraíssem a aplicação do art. 69.

23.30. Ademais, que o fato de referida compensação ser paga por meio de ajuste na tarifa, de forma a ser paga pelos consumidores finais e não pelo poder concedente, evidencia, ainda mais, a natureza de ajuste negocial que não tem o condão de alterar a natureza do pagamento.

23.31. E, o fato de inicialmente ter adotado o procedimento previsto pelo art. 69, em razão de uma leitura superficial do referido dispositivo, não torna definitiva sua opção ou altera a natureza do ativo regulatório.

23.32. Conclui, em observância ao princípio de emparelhamento de custos e receitas, que o custo decorrente da cobrança do gás por valor inferior ao

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

efetivamente incorrido controlado no CCR deve ser "baixado" para fins fiscais em contrapartida a um custo no resultado, na mesma medida do reconhecimento da receita da cobrança da tarifa reajustada, o que ocorreu integralmente em 2015 e não no decorrer do prazo da concessão.

23.33. Por fim, na remota hipótese de não se admitir o tratamento previsto no art. 67 da Lei nº 12.973/14, requer lhe seja assegurado o direito à exclusão em quotas mensais durante o prazo de concessão, com as consequentes reduções do lucro real de períodos futuros, nos termos acima previstos.

23.34. Sob outro aspecto, aduz que que em sua apuração original e primeira retificadora, havia deduzido do Lucro Real os valores de Pesquisa e Desenvolvimento ("P&D"), o PAT, e valores de (a) Atividades Culturais e Artísticas; (b) Fundo da Criança e Adolescente; (c) Fundo do Idoso; (d) Atividades de Caráter Desportivo; e (e) Licença Maternidade/Paternidade ("Deduções"), a que fazia jus, limitados ao valor de IRPJ/CSLL do período.

23.35. E, que como a exclusão dos valores do Benefício Estadual resultou na apuração de Prejuízo Fiscal no Período, foi obrigada a estornar essas Deduções, assim, requer, caso mantida a glosa realizada, sejam consideradas as Deduções a que teria direito.

23.36. Por fim, quanto ao pedido, requer pela reforma do despacho decisório proferido, para que seja reconhecido integralmente seu direito creditório e, como consequência, sejam integralmente deferidas as restituições e homologadas as compensações declaradas.

23.37. E, na remota hipótese de ser mantida a glosa, deve ao menos ser retificada em razão dos erros de apuração cometidos pela fiscalização, uma vez que deixou de observar os procedimentos previstos no art. 6º, §§ 4º a 7º do Decreto Lei nº 1.598/77, bem como de considerar as deduções a que fazia jus.

24. É o relatório.

A 1ª Turma da DRJ/09 julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, Acórdão n° 109-021.048, prolatando as seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2015

BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS. DEDUTIBILIDADE DO IRPJ E DA CSLL. TEMA REPETITIVO 1.182 DO STJ. NECESSÁRIO REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS.

O precedente judicial que considerou que os créditos presumidos de ICMS não entram na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (EREsp 1.517.492/PR) não deve ser automaticamente estendido aos demais benefícios fiscais de ICMS, devendo ser verificado o cumprimento das condições previstas em lei.

Nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, as subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos

econômicos, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reserva de lucros.

CONTA CORRENTE REGULATÓRIO. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS. SALDO ACUMULADO DE AJUSTE DE RTT. DIFERENÇA NEGATIVA ENTRE OS CRITÉRIOS CONTÁBEIS FISCAIS. ARTIGO 69 DA LEI 12.973/2014.

No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o contribuinte deverá calcular a diferença entre o resultado tributável do contrato de concessão acumulado até a data da adoção inicial, considerando os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 e as disposições da Lei nº 6.404, de 1976, adicionando-a ou excluindo-a da apuração do lucro real e do resultado ajustado em quotas fixas mensais durante o prazo restante de vigência do contrato, nos termos do artigo 69 da Lei 12.973/2014.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2015 BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS. DEDUTIBILIDADE DO IRPJ E DA CSLL. TEMA REPETITIVO 1.182 DO STJ. NECESSÁRIO REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS.

O precedente judicial que considerou que os créditos presumidos de ICMS não entram na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (EREsp 1.517.492/PR) não deve ser automaticamente estendido aos demais benefícios fiscais de ICMS, devendo ser verificado o cumprimento das condições previstas em lei.

Nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, as subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reserva de lucros.

CONTA CORRENTE REGULATÓRIO. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS.

SALDO ACUMULADO DE AJUSTE DE RTT. DIFERENÇA NEGATIVA ENTRE OS CRITÉRIOS CONTÁBEIS FISCAIS. ARTIGO 69 DA LEI 12.973/2014.

No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o contribuinte deverá calcular a diferença entre o resultado tributável do contrato de concessão acumulado até a data da adoção inicial, considerando os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 e as disposições da Lei nº 6.404, de 1976, adicionando-a ou excluindo-a da apuração do lucro real e do resultado ajustado em quotas fixas mensais durante o prazo restante de vigência do contrato, nos termos do artigo 69 da Lei 12.973/2014.

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 26/03/2024 (fl 365) e apresentou recurso voluntário (fls. 369/393) em 24/04/2024, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 367, alegando em síntese que no seu entendimento estão corretas as retificações em sua ECF relativas ao exercício de 2015, que excluiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os montantes referentes ao incentivo fiscal de

DOCUMENTO VALIDADO

ICMS concedido pelo Estado de São Paulo e os valores relativos à reversão do conta-corrente regulatório (ajuste no custo do gás).

VOTO

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, por possuir todos os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de análise de Per/Dcomp em que o contribuinte pleiteia o SNIRPJ/2015, no valor R$ 137.278.701,74. Segundo o Despacho Decisório, o crédito solicitado foi parcialmente reconhecido, no valor de R$ 5.949.140,54.

O crédito solicitado possui a seguinte composição, de acordo com o Despacho Decisório:

IRRF	55.906.940,26
Pagamento	44.277.679,33
Compensações	37.094.082,18
Soma	137.278.701,77

Assim, temos que o mesmo valor do crédito informado é o mesmo que o montante do saldo negativo pleiteado.

A autoridade que analisou o crédito reconheceu todo os valores constantes da tabela acima. Não havendo mais qualquer discussão sobre eles.

No entanto, não concordou com a apuração do IRPJ devido, pelos motivos que serão detalhados a seguir.

Durante análise do direito creditório foi verificado as seguintes alterações no e-LALUR, formalizadas por meio de transmissão de ECF retificadora:

DOCUMENTO VALIDADO

ANO-CALENDÁRIO 2015				
Linha	Histórico	ECF Retificada (24/08/2018)	Última ECF retificadora	DIFERENÇA
166	Ajustes decorrentes de contratos de concessão de serviços públicos existentes em 31 de dezembro de 2013 (art. 69, Lei n° 12.973, de 13 de maio de 2014)	16.827.279,24	242.593.276,20	225.765.996,96
167.01	Outras Exclusões - Qualquer indicador de relacionamento	23.505.446,36	405.901.147,77	382.395.701,41

Essas alterações resultaram em prejuízo fiscal gerando o saldo negativo ora em discussão.

Após algumas intimações a autoridade fiscal enviou os autos para uma diligência fiscal com fulcro de se investigar as alterações promovidas na base de cálculo do IRPJ devido naquele ano.

O resultado da diligência que foi realizada a época foi consubstanciado no 'RELATÓRIO CONCLUSIVO DE DILIGÊNCIA FISCAL' de fls. 183/195, do qual são destacados alguns trechos:

> Análise preliminar revelou que o direito creditório pleiteado nas referidas PER/DECOMP tem origem nas seguintes retificações promovidas pela contribuinte no Lalur de suas ECFs:
>
> (...)
>
> 2. Do ajuste decorrente da variação no preço do gás.
>
> Conforme se depreende das informações trazidas pelos especialistas da contribuinte em suas respostas ao TIPF e ao TIF2, bem como pessoalmente nas reuniões técnicas presenciais realizadas, a companhia possui contas contábeis que refletem os efeitos financeiros de um conta-corrente regulatório onde registra, em bases mensais, as diferenças para mais e para menos entre o custo do gás praticado por seus fornecedores e o custo base considerado pela Agência Reguladora de Saneamento e Energia do Estado de São Paulo – ARSESP na formação da tarifa. No mesmo conta-corrente são registradas as parcelas relativas ao valor recuperado em cada mês pela aplicação da tarifa estipulada pelo poder público (vide quadro "composição do saldo em 31/12/2014" que integra a resposta ao TIF2). A formação das tarifas pelo órgão regulador contempla a parcela de recuperação para compensação dessas diferenças no custo do gás, conforme se verifica nas Deliberações ARSESP juntadas pela contribuinte em sua resposta ao TIF2.
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

Verifica-se, portanto, que a contribuinte tinha por prática contábil constituir provisão ativa ou passiva para compensações futuras relativas a diferenças no custo do gás apuradas conforme já relatado. No entanto, ato contínuo, revertia tal provisão de tal forma que os efeitos no Balanço Patrimonial e no resultado fossem neutralizados. Essa neutralidade verificada corrobora a informação publicada na Nota Explicativa nº 6 das Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2014 (Anexo 10).

Ocorre que, do ponto de vista fiscal, o contribuinte conferiu tratamento de ajuste de RTT à reversão da provisão, desfazendo a neutralidade verificada contabilmente e trazendo para o seu resultado tributável o efeito ativo ou passivo da diferença no custo do gás a ser compensado futuramente. É o que se depreende da resposta ao TIF2, especialmente do item "2c" cujo quadro demonstrativo reproduzimos abaixo:

(...)

O que se verifica como resultado desta prática contábil/fiscal adotada pela contribuinte é um saldo acumulado de ajuste de RTT (a título de reverão do conta corrente regulatório) nº montante de R$ 242.593.276,20.

Ao longo do procedimento defendeu a contribuinte, em todas as oportunidades em que foi inquirida, que esse saldo configura hipótese de diferença negativa entre critérios contábeis e fiscais sujeita ao tratamento fiscal disciplinado pelo art. 67 da Lei nº 12.973/2014, e que já teria sido oferecida à tributação ao longo dos anos anteriores via ajuste de RTT conforme demonstrado no quadro acima. Assim sendo, estaria sujeita à exclusão na medida de sua realização nos termos do referido dispositivo legal. Afirma ainda que o valor teria sido integralmente realizado no ano-calendário de 2015, como demonstrado no quadro já reproduzido no item 1 do presente relatório, justificando sua exclusão integral das bases de cálculo do IRPJ e da CSL naquele ano.

(...)

Nos parece incontestável que o Conta-corrente regulatório está intrinsicamente ligado ao contrato de concessão, dele decorrendo e, por consequência, assim também o está a sua respectiva reversão. A própria contribuinte adotara esse entendimento inicialmente na sua ECF original, classificando o ajuste na linha 166 da parte A do Lalur (vide Anexo I), que é justamente a linha prevista para os ajustes enquadrados no art. 69.

Pelo que se depreende da leitura conjunta da nota explicativa nº 1 das Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2014, do Contrato de Concessão de Serviços Públicos de Distribuição de Gás Canalizado n° CSPE/01/99 e do seu 7º Termo Aditivo, na data de 31 de dezembro de 2014 ainda restavam 15 anos para findar o prazo da concessão. Dessa forma, e nos termos do art. 69 da Lei 12.973/2014, deveria a contribuinte adicionar ou excluir as diferenças apuradas conforme este artigo à razão de 180 (cento e oitenta) quotas fixas

DOCUMENTO VALIDADO

mensais a partir de janeiro de 2015, equivalentes a 1/15 por ano até o final de 2029.

(...)

Ora, o que se depreende da leitura do art. 305 da IN 1700/2017 é exatamente o contrário do que defende a contribuinte, ou seja, NÃO SE APLICA o controle das diferenças disciplinado pelo art. 69 da Lei nº 12.973/2014 aos itens do ativo permanente, ao ativo intangível e ao ativo financeiro especificados nos incisos I, II e III do §5º da IN 1700/2017.

Nos parece incontestável que o Conta-corrente regulatório está intrinsicamente ligado ao contrato de concessão, dele decorrendo e, por consequência, assim também o está a sua respectiva reversão. A própria contribuinte adotara esse entendimento inicialmente na sua ECF original, classificando o ajuste na linha 166 da parte A do Lalur (vide Anexo I), que é justamente a linha prevista para os ajustes enquadrados no art. 69.

Pelo que se depreende da leitura conjunta da nota explicativa nº 1 das Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2014, do Contrato de Concessão de Serviços Públicos de Distribuição de Gás Canalizado n° CSPE/01/99 e do seu 7º Termo Aditivo, na data de 31 de dezembro de 2014 ainda restavam 15 anos para findar o prazo da concessão. Dessa forma, e nos termos do art. 69 da Lei 12.973/2014, deveria a contribuinte adicionar ou excluir as diferenças apuradas conforme este artigo à razão de 180 (cento e oitenta) quotas fixas mensais a partir de janeiro de 2015, equivalentes a 1/15 por ano até o final de 2029.

(...)

Assim sendo, o valor que poderia ser excluído anualmente aplicando-se o art. 69 ao saldo acumulado da reversão do conta-corrente regulatório seria o seguinte:

R$ 242.593.276,20 x 1/15 = R$ 16.172.885,08

E esta parece ter sido exatamente a conduta adotada inicialmente pela contribuinte, como se verifica pela análise da ECF de 2015 retificada:

(...)

Diante de todo o exposto, recomenda-se que o valor retificado a este título seja desconsiderado na análise das Dcomps pela Dirat.Diante de todo o exposto, recomenda-se que o valor retificado a este título seja desconsiderado na análise das Dcomps pela Dirat.

3. Dos ajustes a título de “benefício fiscal ICMS”

A contribuinte efetuou ajustes a título de “benefício fiscal ICMS” que montam quase R$ 800 milhões em dois anos (2015/2016), conforme já demonstrado no quadro extraído de sua resposta ao TIPF e reproduzido no item 1 do presente Relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

Através do TIF2 foi a contribuinte intimada a detalhar o alegado benefício, bem como a indicar a respectiva legislação que ampara sua exclusão, a demonstrar sua contabilização e a justificar a mudança de tratamento contábil em relação às ECFs anteriores, que não continham tal exclusão.

(...)

Assim manifestou-se a contribuinte em sua resposta juntada em 01/12/2021:

"(...) esclarecemos que os valores informados no atendimento realizado em 25/10/2021, à título de "benefício fiscal ICMS" [R$ 404 milhões em 2015 e R$ 382,5 milhões em 2016] se tratam de incentivo financeiro concedido pelo estado de São Paulo à Comgás na forma do art. 8º, Anexo II do RICMS/SP.

(...)

Como se verifica da leitura dos dispositivos citados do RICMS-SP, as reduções de base de cálculo têm origem em uma série de Convênios de ICMS editados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ nos termos da Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975.

A redação do art. 8º do RICMS-SP que vigorava em 2015 e 2016 tinha por base o Convênio ICMS 151/94, combinado com o Convênio ICMS 18/92. Ambos os convênios tratam de redução de base de cálculo e/ou benefício fiscal, neles não havendo qualquer menção a crédito presumido de ICMS ou a subvenção para investimento, assim como também não há menção do tipo nem no artigo 51 do RICMS-SP e nem no art. 8ª do Anexo II do mesmo Regulamento. Não há como relacionar, portanto, a jurisprudência do STJ e do Carf trazidas pela contribuinte com a situação fática do benefício fiscal por ela usufruído conforme aqui descrito.

O que se tem, de fato, como resultado prático da aplicação do art. 51 do RICMS-SP c/c o art 8º de seu Anexo II, é uma redução de carga tributária para a contribuinte sem qualquer previsão de contrapartida que pudesse caracterizar subvenção para investimento, hipótese em que poderia se admitir a exclusão desde que atendidas determinadas condições previstas na legislação do IRPJ tais como, dentre outras, o registro em Reservas de Lucros, o que também não ocorreu como se depreende da resposta da contribuinte ao item 3b do TIF2 acima reproduzida.

Não é demais lembrar o critério restritivo estabelecido pelo art. 111 do Código Tributário Nacional quanto à interpretação das normas legais de caráter exoneratório. A redução de carga conferida ao contribuinte pelo Estado de SP via CONFAZ tem natureza de benefício fiscal sem qualquer exigência de contrapartida e, como tal, configura receita tributável da contribuinte nos termos da legislação do IRPJ e da CSL. Assim, descabidas integralmente as exclusões pretendidas a título de "benefício fiscal ICMS" por falta de previsão legal, devendo os respectivos reflexos nas Dcomps relacionadas no item 1 serem desconsiderados pela Dirat e em sua análise.

DOCUMENTO VALIDADO

> 4. Conclusão Diante de todo o exposto, conclui-se que as retificações pleiteadas pela contribuinte nas ECFs de 2015 e 2016, com reflexo no direito creditório das Dcomps relacionadas no item 1 do presente relatório, não podem ser admitidas na sua integralidade pelos motivos expostos nos itens 2 e 3 acima.
>
> Assim sendo, recomenda-se à Dirat que desconsidere em sua análise daquelas Dcomps os seguintes valores indevidamente excluídos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL via ECFs retificadoras:

Descrição	Ano-calendário	
	2015	2016
Reversão do conta-corrente regulatório (ajuste no custo do gás) indevidamente excluído na linha 166 (posteriormente reclassificado para a linha 143) da parte A do LALUR e LACS	225.765.996,96	
Benefício fiscal ICMS indevidamente excluído nas linhas 167.01 da parte A do LALUR e LACS	404.041.642,81	382.558.555,90

Em razão dos resultados apontados pela diligência realizada, a autoridade que analisou o crédito alterou a base de cálculo do IRPJ, conforme e decidiu da seguinte maneira:

> O Imposto (al. 15%) e adicional (al. 10%) devidos foram calculados considerando o Lucro Real apurado após a glosa das exclusões determinadas no Relatório Conclusivo de Diligência Fiscal (R$ 541.148.534,93). O Saldo Negativo de IRPJ apurado no ano de 2015, considerando o Lucro Real mencionado remonta em R$ 5.949.140,54 (cinco milhões, novecentos e quarenta e nove mil, cento e quarenta reais e cinquenta e quatro centavos), conforme resumido na tabela abaixo:
>
> (...)

Conforme já explanado o relatório de diligência desconsiderou as alterações efetuadas nas ECF retificadoras, glosando as seguintes exclusões do lucro real:

1 - Ajuste decorrente da variação no preço do gás.

2 - Ajustes a título de “benefício fiscal ICMS”

Com relação aos ajustes decorrente do preço de gás o relatório de diligência identificou que que tais ajustes trata-se de provisões ativas e passivas em decorrência dos custos do gás distribuídos, cujo preços eram controlados pelo poder público.

São diferenças apuradas em razão do preço praticado pelos fornecedores e aqueles admitidos pela agência reguladora para composição das tarifas cobradas aos consumidores finais.

De acordo com o relatório de diligência essas diferenças apuradas como provisão estariam corretamente controladas e realizava reversões de modo que o Balanço Patrimonial e o resultado eram corretamente neutralizados.

Acontece, porém, que o contribuinte teria conferido um novo ajuste ao tratar essas provisões no regime de RTT, discordando do método por ele adotado.

DOCUMENTO VALIDADO

Sobre o ajuste referente ao benefício do ICMS, o relatório de diligência aponta que se trata de suposto benefício concedido pelo Estado de São Paulo que a recorrente não teria direito de redução da base de cálculo do IRPJ.

Afirma que a legislação estadual colecionada pela recorrente lhe daria o direito à redução do ICMS somente a partir de 2017, enquanto o saldo negativo seria de 2015. Com relação a legislação estadual vigente no ano calendário de formação do crédito requerido, entendeu não se tratar de subvenção para investimento o que lhe concederia o direito de redução da base de cálculo do IRPJ.

Em julgamento da manifestação de inconformidade a 1ª Turma da DRJ09 a considerou improcedente pelos motivos resumidamente dispostos abaixo:

- Com relação ao ajuste do benefício do ICMS, a regra que rege a matéria está contida no art 30 da Lei 12.973/2014[1] e determina que tais benefícios concedidos pelos estados serão considerados como subvenções para investimento e que são vedadas outras exigências além dos contidos no referido artigo, conforme estabelecido no parágrafo 4°

- O CPC 07 determina que as subvenções governamentais devem ser consideradas como receitas.

- A subvenção de investimento, reconhecida contabilmente, deve ser excluída do lucro real.

- Em julgamento no sistema de recursos repetitivos do Tema 1.182a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) considerou não ser possível excluir os benefícios fiscais relacionados ICMS – como redução de base de cálculo, diminuição de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos no artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e no artigo 30 da Lei 12.973/2014.

- Não foi cumprido os requisitos exigidos pelo artigo 30 da Lei 12.973/2014 para que o benefício seja considerado subvenção de investimento.

- Com relação ao ajuste referente ao custo do gás manteve a glosa pelos mesmos motivos demonstrados no relatório de diligência.

---

[1] *Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)*
I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
II - aumento do capital social.
(...)
§4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017).

DOCUMENTO VALIDADO

A recorrente, traz, sem grandes alterações os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade em seu recurso voluntário.

Antes de adentrarmos nas questões relativas ao mérito, importante verificar o procedimento adotado pela fiscalização para análise do crédito.

Muito embora não trazido aos autos em nenhuma das espécies de recursos administrativos a que o contribuinte tem direito, nem na manifestação de inconformidade, nem no recurso voluntário, ora em julgamento, trata-se matéria que entendo ser imprescindível sua apreciação pelos motivos que serão tratados em seguida.

Inicialmente o crédito requerido foi consubstanciado em diversos pagamentos, retenções e compensações, todas elas confirmadas na análise do direito creditório, sem que a recorrente tenha apurado imposto a pagar. Neste sentido, teria direito a todo o crédito utilizado como antecipação do imposto a pagar.

Ao analisar a procedência do direito creditório a fiscalização apurou imposto a pagar, reduzindo o saldo negativo pleiteado na mesma proporção do imposto apurado.

Pois bem.

De acordo com o art 142 do CTN determina que a atividade de lançamento do crédito tributário é privativa, vinculada e obrigatória da autoridade administrativa.

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
>
> Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O IRPJ é imposto sujeito ao lançamento por homologação que está regido no art. 150 do mesmo Código, sendo que § 4º determina que o prazo para constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública é de 5 anos, salvo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação:

> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
>
> (...)
>
> § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

DOCUMENTO VALIDADO

No caso em questão a autoridade administrativa apurou imposto a pagar sem o correspondente lançamento de ofício do tributo nos termos do art 149, Inciso V:

> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
>
> (...)
>
> V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

Portanto, uma vez apurado imposto a pagar é de obrigação da autoridade fiscal efetuar o lançamento para que fosse possível a discussão de sua validade ou não, nos termos do Decreto n° 70.235/75, Decreto do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Ainda que não houvesse qualquer valor de imposto a ser lançado em razão do valor das antecipações serem maior que o imposto apurado pela fiscalização, a recorrente apurou prejuízo fiscal de acordo com a última ECF retificadora, conforme demonstra a tabela abaixo retirada do Despacho Decisório:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	ECF RETIFICADA (24/08/2018)	ÚLTIMA ECF TRANSMITIDA	ANÁLISE DILIGÊNCIA	DIFERENÇAS
2	Lucro Líquido antes IRPJ	911.202.493,59	911.202.493,59	911.202.493,59	0,00
93	SOMA DAS ADIÇÕES DE IRPJ	1.289.856.082,82	1.289.856.082,82	1.289.856.082,82	0,00
=	TOTAL	2.201.058.576,41	2.201.058.576,41	2.201.058.576,41	0,00
168	SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)	1.681.555.982,08	2.289.717.680,45	1.659.910.040,68	629.807.639,77
173	Compensação de Prejuízos Fiscais	0,00	0,00	0,00	
175	LUCRO REAL	519.502.593,53	88.859.104,84	541.148.534,93	-629.807.639,77

Neste sentido, haveria a obrigação por parte da administração tributária em lavrar auto de infração para reduzir a zero o prejuízo fiscal apurado pela recorrente em sua ECF.

Destaca-se que não consta dentro dos autos a informação de qualquer lavratura de auto de infração anterior em razão dessas supostas infrações, e nem poderia, pois houve uma diligência justamente para apuração dos fatos aqui explanados.

Por sua vez não poderia a administração tributária realizar o lançamento após a análise do direito creditório, isto porque o crédito tributário apurado já tinha sido extinto nos termos do já citado art. 150, § 4°.

O saldo negativo a que a requerente pleiteia é referente ao ano calendário de 2015, portanto o fato gerador do IRPJ se dá no dia 31 de dezembro do mesmo ano. Desta forma, somente até 31/12/2020 é que se poderia realizar o lançamento do imposto, sendo que a partir desta data decaiu o direito da Fazenda Pública em fazê-lo.

A análise do direito creditório foi concluída em 18/01/2023, quando foi dada a ciência ao contribuinte do Despacho Decisório, data em que não havia mais o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário e o lançamento efetuado pela recorrente já estava homologado nos termos do já citado art 150 § 4° deste mesmo dispositivo.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Portanto, não é possível alterar a base de cálculo do IRPJ sem o respectivo lançamento do imposto devido, como motivo para o não reconhecimento do direito creditório de saldo negativo.

É imperioso que para que seja feito este procedimento a lavratura do auto de infração correspondente ao novo valor do imposto apurado ou para redução dos prejuízos apurados pelo contribuinte.

Caso transcorrido o prazo de constituição do crédito tributário correspondente nos termos do 150, §4º, não há é possível o não reconhecimento do saldo negativo em razão de alteração da base de cálculo do IRPJ

Trago alguns julgados do CARF que trazem este mesmo entendimento:

Acórdão n° 1301-007.546

> DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO IRPJ. MODIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM FORMALIZAÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Não deve a autoridade administrativa, na análise da compensação, rever a apuração do IRPJ, quanto mais se não efetuou a revisão pela única via que era possível para incluir na apuração receita ou excluir qualquer despesa ou custo: o lançamento.
>
> No caso em tela, ao analisar o montante deduzido a título de "outras exclusões", a Autoridade Fiscal responsável pela emissão do Despacho Decisório considerou indevida a exclusão efetuada pelo contribuinte, por entender que ela não estava amparada legalmente. Independentemente da discussão de mérito quanto a esta glosa, o fato é que o procedimento realizado não ocorreu mediante lançamento tributário.

Acórdão n° 9101-007.152

> PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL.
>
> É defeso ao Fisco, em processo de restituição ou compensação, alterar base de cálculo de tributo incidente sobre o lucro informado em DIPJ, após o decurso do prazo decadencial.

Acórdão n° 9101-006.609

> PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO.
>
> Considerando que a revisão pelo Fisco da apuração e do quantum devido, enseja a necessidade de realização de lançamento de ofício das diferenças apuradas, na

DOCUMENTO VALIDADO

> forma prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, não há fundamento para afastar a aplicação dos prazos decadenciais previstos no art. 150 ou 173, inc. I do CTN às revisões desta natureza feita pela autoridade administrativa no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação. Ultrapassado o prazo decadencial, o lançamento resta homologado e torna-se imutável a apuração do quantum de tributo devido confessado pelo contribuinte.

Desta forma, ainda que a recorrente não tenha questionado este fato, a inexistência de auto de infração e a impossibilidade de lavratura em razão da decadência, impede a alteração por parte da administração tributária dos lançamentos efetuados pelo contribuinte, restando homologados, reputando-se como corretos.

Sendo assim, torna-se desnecessária qualquer discussão sobre o mérito, pois ainda que assistisse razão à Fazenda Pública, inexiste o direito a alterar os lançamentos de IRPJ, nem reduzir o prejuízo fiscal apurando no ano calendário de 2015.

Destaca-se que a recorrente ainda possui o direito de compensar os prejuízos apurados naquele ano, haja vista que o Despacho Decisório não determinou a alteração de qualquer valor apurado no Lucro Real, pois só poderia fazê-lo mediante a lavratura de auto de infração. Portanto o prejuízo fiscal apurado e passível de utilização na compensação do lucro nos anos subsequentes, torna incompatível com o não reconhecimento do direito creditório em sua integralidade.

Sendo assim, por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para i) reconhecer na integralidade o saldo negativo do ano calendário de 2015, no valor de R$ 137.278.701,74, já incluso o montante de reconhecido pela unidade de origem; ii) homologar as compensações até o montante do crédito reconhecido

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda - Relator

DOCUMENTO VALIDADO