



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10907.000043/2008-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.000 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2016
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente TCP - TERMINAL DE CONTEINERES DE PARANAGUA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

ARRENDAMENTO DE TERMINAIS PORTUÁRIOS. SUBCONCESSÃO IMPRÓPRIA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O arrendamento de terminais portuário em tela se configura como uma subconcessão imprópria, pois não se trata de uma subconcessão de serviços públicos tradicional e, nele, o arrendatário não desembolsa qualquer valor a título de aquisição de direito de exploração dos serviços no momento da assinatura do contrato, logo, à luz do art. 325, I, do RIR/99, não havia que ser feito qualquer registro no ativo nesse momento.

Da mesma forma, não havia, pelo regime de competência, qualquer crédito em favor da APPA e, logicamente, nem obrigação a ser reconhecida pela recorrente, no momento da assinatura do contrato de arrendamento, pois o crédito que deve ser contabilizado, pelo regime de competência, é aquele líquido e certo, ainda que não exigível e, independentemente, de realização financeira.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Relator.

LUIZ TADEU MATOSINHO - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO (Presidente), ROGERIO APARECIDO GIL, ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH, MARCELO CALHEIROS SORIANO, ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, TALITA PIMENTA FELIX e MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOS.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 06-28.842 da 1ª Turma da DRJ/CTA, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Período de apuração: 01/06/2002 a 31/12/2002
CONTRATO QUE, AO ARRENDAR INSTALACOES PORTUÁRIAS, ESTABELECE CONCESSÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. FORMA DE CONTABILIZACÃO PELO ARRENDATÁRIO, EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS VIGENTES NO BRASIL.
O contrato pelo qual o particular arrenda do poder público instalações portuárias, obtendo concessão para explora-las por longo prazo em troca do compromisso de realizar benfeitorias e remunerar mensalmente o órgão concedente é, na essência, um arrendamento e como tal deve ser contabilizado, a teor dos princípios contábeis que sempre vigoraram no Brasil, antes e depois da Resolução CFC que aprovou a “Interpretação Técnica ICPC 08 - Contratos de Concessão”, resultante da convergência com as normas internacionais. A circunstância de tal contrato possuir, ou não, natureza de concessão governamental é absolutamente irrelevante para a sistemática de contabilização dos direitos e obrigações dele emanadas, uma vez que a forma de contabilização decorre da essência do fato contábil, e não da denominação ou gênero do contrato.
DIREITO CONTRATUAL DE UTILIZAR INSTALACOES E PRESTAR SERVIÇOS PÚBLICOS CONCEDIDOS E A CORRESPONDENTE OBRIGAÇÃO DE REALIZAR BENFEITORIAS E EFETUAR PAGAMENTOS MENSAIS.
A assinatura de contrato de arrendamento de instalações portuárias, que implica concessão do direito de explorar O serviço público correspondente, em troca de realizar benfeitorias e efetuar 'pagamentos mensais, provoca reflexos no patrimônio do contribuinte. Entretanto, a contabilização de tais direitos, como a de todos os outros, sujeita-se às normas técnicas baixadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Assim, não existindo qualquer princípio contábil que autorize ou recomende a contabilização de vínculo contratual que, na essência, corresponde a operação de arrendamento mercantil operacional, não deve ser contabilizado no ativo o direito à utilização e tampouco contabilizado no passivo a obrigação de pagamentos futuros dos encargos do arrendamento.
MATÉRIA CONTÁBIL. VINCULAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E DO CARF AOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS VIGENTES.

Tanto a Receita Federal do Brasil como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao decidirem sobre matéria estritamente contábil, vinculam-se aos princípios contábeis e às Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica editadas por quem detém a competência legal de fazê-lo, sendo vedado aos seus integrantes estipularem procedimentos contábeis embasados apenas no entendimento pessoal de seus membros, mormente quando provocarem evidentes distorções patrimoniais reconhecidas pelos próprios contribuintes interessados.

DECISÃO PRECEDENTE DA CSRF. “COISA JULGADA ADMINISTRATIVA”. LIMITES OBJETIVOS DA VINCULAÇÃO.

Os limites objetivos da decisão da CSRF cingem-se à fixação dos critérios dos itens “i” a “iv” especificamente para a finalidade de prolação de nova decisão substitutiva da decisão que fora invalidada no próprio PAF, qual seja, nova decisão a respeito dos pedidos de restituição e de compensação feitos pelo contribuinte naquele PAF. Outrossim, para qualquer outra finalidade, as autoridades preparadoras e as autoridades julgadoras não se encontram vinculadas aos critérios “i” a “iv” fixados no precedente da CSRF. Isso é inerente à própria feição do aspecto objetivo da vinculação determinada pela “coisa julgada (administrativa)”, isto é, pelo precedente fixado pela CSRF. _

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento reflexo - CSLL -, no que couber, O que restar decidido com relação ao lançamento matriz, o IRPJ.

Impugnação Improcedente

Sem Crédito em Litígio

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 06-28.842 em 08/11/2010 (data informada pelo carteiro no AR a fls. 492, pois o recebedor não informou a data de recebimento), e interpôs, em 07/12/2010, recurso voluntário (doc. a e-fls. 498 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que houve ofensa ao princípio da certeza do direito ou da segurança jurídica;

a.1) que as decisões que forem prolatadas pelo CARF ou pela CSRF, não podem ser modificadas, contestadas ou não aceitas pelos órgãos fiscalizadores subalternos ou de instância inferior, sob pena do estabelecimento do mais completo caos no relacionamento fisco e contribuinte;

a.2) que a DRJ de Curitiba contraria de forma contundente o que já foi decidido em Instância Superior (no nosso entendimento), afrontando de maneira absurda o princípio da segurança jurídica;

b) que o lançamento é nulo;

b.1) que pugna pelo reconhecimento oficial da nulidade desse lançamento, ora em fase recursal, a uma pelos motivos que já apresentamos em nossa Impugnação, E OS MANTEMOS A TODOS, e agora, a duas, pela decisão contida no Acórdão 9101-00445, da 1ª Turma, (fls. 299-309) prolatado em 04/11/2009, que determina o retorno dos Autos e o refazimento dos PAF's pela DRF de Paranaguá ou Curitiba, fato este que até o presente momento não ocorreu e que se acontecer, sem dúvidas modificará todos os números aqui contidos e, por isso, este PAF deve ser declarado nulo;

b.2) que o Relator da DRJ-Curitiba, do processo, escreve:

“Na essência, os fatos determinantes da lavratura do auto de infração ora analisado SÃO OS MESMOS APRECLADOS PELO PAF N ° 10907.001984/2002-66, EM INSTÂNCIA DERRADEIRA, pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no Recurso Especial do Contribuinte nº142.831 (Acórdão nº 9101-00.445, de 04/11/2009, juntado às fls. 299-309). Ocorre, contudo, que a questão ali decidida diz respeito apenas aos anos calendário de 1999 a 2001 e primeiro trimestre de 2002, como se vê no Acórdão (fls. 390), com grifos acrescidos.

“Acordam os membros do colegiado, 1) por unanimidade de votos rejeitar a preliminar de não conhecimento do recurso 2) e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte, para manter a decisão recorrida no que tange aos pagamentos das quotas do IRPJ e da CSLL apurados no segundo, terceiro e quarto trimestres de 1999, primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres de 2000 e no primeiro trimestre de 2001, e para determinar o retorno dos autos a Delegacia da Receita Federal de origem, para que seja proferido outro despacho decisório quanto aos pagamentos relativos as quotas do IRPJ e da CSLL apurados nos segundo, terceiro e quarto trimestres de 2001 e no primeiro e segundo trimestres de 2002. ”

.....
“Entretanto, o lançamento aqui apreciado diz respeito aos fatos geradores ocorridos em 29/06/2002 a 31/12/2002, uma vez que trata de valores escriturados pela contribuinte nesse período, conforme se vê as fls. 1.695 e 1.825 do Anexo II, Volume IV (Razão - Volume II). Por consequência, o único período comum ao auto de infração aqui examinado e o auto de infração do PAF nº 10907.001984/2002-66 é o mês de junho. Assim, tendo em vista que já foi objeto de provimento definitivo por parte do CARF, deve ser excluída a exigência relativa as duas parcelas referentes ao mês de junho de 2002, a saber: Amortização da conta arrendamento, no valor de R\$ 576.167,22 (fls. 1.695 do Razão - volume HO, e Variação do Contrato de Arrendamento, no valor de R\$ 4. 753.502,47 (fls. I. 825 do Razão - volume IV).

Entendo, portanto, que o que restou decidido alhures, mesmo tendo transitado em julgado com relação ao período de 1999 até o segundo trimestre de 2002, não vincula a decisão a ser proferida nestes autos, relativa a período posterior, mormente porque está evidente que aspectos relevantes dos fatos não foram levados pelo Relator ao exame dos demais membros da Turma, de sorte que aludida decisão se encontra assentada em premissas equivocadas e convicções pessoais divorciadas da técnica contábil. Assim, nada obsta que este Colegiado volte a apreciar a questão - com relação a períodos posteriores - e cada julgador decida com base em sua livre convicção, dispondo de plena liberdade de aferir a consistência do juízo lógico percorrido no voto condutor do Acórdão da CSRF. Estou persuadido, portanto, de que não constitui desacato a CSRF nova apreciação da matéria por parte deste Colegiado, em relação a período posterior, PRINCIPALMENTE EM FACE DA CONSTATAÇÃO DE QUE ASPECTOS RELEVANTES DA QUESTÃO FORAM IGNORADOS EM SEU JULGADO E NÃO FORAM LEVADOS PELO RELATOR AO CONHECIMENTO DOS DEMAIS CONSELHEIROS. ”

b.3) que o Acórdão 9101-00445, da 1ª Turma, (fls. 390) prolatado em 04/11/2009, por sua vez, traz em suas páginas 21 e 22, a seguinte decisão:

“A PARTIR DE ABRIL DE 2001, momento em que o contribuinte assumiu os direitos e obrigações inerentes ao contrato de concessão É QUE LHE É POSSÍVEL PROCEDER ÀS RETIFICAÇÕES QUE DESEJA APLICAR EM SUA CONTABILIDADE.

Para tanto, deverá o contribuinte:

(i)- Na data em que assumida a posição contratual (10/4/2001), deve o contribuinte considerar em conta de ativo permanente o seu direito à exploração do serviço e dos bens concedidos, avaliado pelo valor a ser quitado da obrigação para com o poder concedente. A contrapartida desse lançamento deverá ser feita em conta de passivo exigível a longo prazo.

(ii) -A dívida deverá ser amortizada, a cada período de apuração do imposto e da contribuição social, em parcelas iguais e durante o prazo restante do contrato de concessão. Os lançamentos devem ser feitos a crédito do ativo permanente e à débito em conta de despesa (valores dedutíveis da base de cálculo do imposto e da contribuição).

(iii) Os lançamentos correspondentes às variações ativas (débito na conta de passivo exigível a longo prazo) e passivas (crédito na conta de passivo exigível) da dívida deverão ser lançadas contra contas de resultados (receitas ou despesas, se o caso), conforme o regime de competência. As variações passivas que estiverem expressamente previstas no contrato de concessão ou em seus termos aditivos serão dedutíveis no período em que contabilizadas.

(iv) Os valores pagos ao poder concedente deverão ser lançados a crédito de disponíveis e a débito da conta de passivo exigível a longo prazo representativa da obrigação do Contribuinte em face do Poder Concedente. As instâncias a quo (Delegacia da Receita Federal de jurisdição do Contribuinte, Delegacia de Julgamento e Câmara recorrida) não apreciaram o procedimento do Contribuinte com base nas premissas acima declinadas pois entenderam que não seriam aplicáveis ao caso do Contribuinte.

No que tange as quotas do IRPJ e da CSLL apurados nos segundo, terceiro e quarto trimestres de 2001 e nos primeiro e segundo trimestres de 2002, pois, o pedido merece ser novamente apreciado, devendo a Delegacia da Receita Federal de jurisdição do Contribuinte intimá-lo a demonstrar, com base nas premissas acima, o pagamento indevido do IRPJ e da CSLL cuja repetição pleiteia, para, então, proferir novo despacho decisório.

Pelos fundamentos acima expostos, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso especial do contribuinte, para manter a decisão recorrida no que tange aos pagamentos das quotas do IRPJ e da CSLL apurados nos segundo, terceiro e quarto trimestres de 1999, primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres de 2000 e no primeiro trimestre de 2001, e para determinar o retorno dos autos à Delegacia da Receita

Federal de origem, para que seja proferido outro despacho decisório e quanto aos pagamentos relativos às quotas do IRPJ e da CSLL apurados nos segundo, terceiro e quarto trimestres de 2001 e nos primeiro e segundo trimestres de 2002 nos termos dos itens (i) a (iv) acima.”.

b.4) que o Relator da DRJ-Curitiba reconhece que os fatos que foram a julgamento são os mesmos constantes do PAF que resultou no Acórdão da CSRF e em instância derradeira;

b.5) que o Relator da DRJ-Curitiba, reconhece que houve TRÂNSITO EM JULGADO da decisão, mas NÃO RECONHECE OS EFEITOS JURÍDICO e ADMINISTRATIVO DO TRÂNSITO EM JULGADO;

b.6) que o Relator da DRJ-Curitiba, passou por cima do comando contido no Acórdão da CSRF que DETERMINOU “o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal de origem, para que seia proferido outro despacho decisório quanto aos pagamentos relativos às quotas do IRPJ e da CSLL apurados nos segundo, terceiro e quarto trimestres de 2001 e no primeiro e segundo trimestres de 2002”;

b.7) que esta determinação da CSRF implica no total refazimento dos Autos de Infração emitidos após essa data porque a base de atualização monetária da contabilidade deverá ser ajustada tanto para trás quanto para frente, fato este que implicará no ajuste de todos os números envolvidos;

b.8) que até o presente momento, a DRF de Paranaguá ou quiçá de Curitiba, não atenderam ao mandamento contido no decisum da CSRF! Fato este que, por si só, justifica o travamento, o não prosseguimento e até o cancelamento de TODOS OS PAF's, em desacordo com o decidido pela CSRF;

b.9) que o Acórdão da CSRF decidiu: “A PARTIR DE ABRIL DE 2001, momento em que o contribuinte assumiu os direitos e obrigações inerentes ao contrato de concessão É QUE LHE É POSSÍVEL PROCEDER ÀS RETIFICAÇÕES QUE DESEJA APLICAR EM SUA CONTABILIDADE.(pag. 21, do Acórdão, fls. 400)”. Ou seja, do mês de abril de 2001 em diante, a Receita Federal do Brasil reconheceu e concedeu ao ora Recorrente, RETIFICAR A SUA CONTABILIDADE DE ACORDO COM O DECIDIDO NO ACÓRDÃO;

b.10) que o Recorrente, em antecipação às providências que deveriam (e ainda não o foram, até o presente momento) ter sido praticadas pela DRF de Paranaguá (ou Curitiba), refez sua contabilidade fiscal para o período determinado pela CSRF e incluiu os valores apurados na adesão que fez aos termos da Lei 11.941/2009, aguardando no momento a necessária consolidação dos valores fiscais ali apurados para posterior recolhimento aos cofres públicos;

c) quanto a alegada natureza da concessão do contrato, que requer que as considerações da CSRF quanto a conclusão do contrato do TCP ser um contrato de CONCESSÃO e não de arrendamento, novamente prevaleçam sob pena de nunca mais findar-se esta discussão que se arrasta por 9 anos;

d) quanto a correta contabilização dos direitos e das obrigações decorrentes do contrato:

d.1) que requer que todas as considerações feitas pela CSRF no corpo do Acórdão 9101-00445, da 1a. Turma, (fls. 390) prolatado em 04/11/2009, sejam mantidas em contraposição aos argumentos do Relator da DRJ-Curitiba;

d.2) que o Sr. Relator da DRJ-Curitiba, embasa e noticia seu raciocínio em cima da ICPC O8 - Contratos de Concessão. Ocorre que essa ICPC trata de contabilização de proposta de pagamento de dividendos e não dos casos de concessão;

d.3) que ao consultar o site específico do COSIF, em www.cosif.com.br, constata-se que a referencia correta é a ICPC-01, (motivada pelas regras internacionais de contabilidade IFRI 12), que trazia em seu bojo a NBC-IT-08, por fim convertida na Resolução 1261/2009;

d.4) que tais normas contábeis datam de dezembro de 2009 e os fatos aqui analisados estão dentro do ano de 2002 (01/06/2002 a 31/12/2002);

e) quanto à contabilização dos direitos e obrigações relativos a contratos de concessão:

e.1) que o Relator da DRJ-Curitiba simplesmente gasta inúmeras linhas para mostrar toda a sua contrariedade quanto ao trabalho brilhante que fora desenvolvido pelo Sr. Relator da CSRF quando da decisão contida no Acórdão 9101-00445, da 1a. Turma;

e.2) que o Relator vale-se, novamente, de uma série de normas e regras contábeis que foram editadas em dezembro de 2009 e algumas de 2010 e que, no seu entender, deveriam ter sido vistas e estudadas pelo Relator da CSRF, como se este fosse um mago portador de uma bola de cristal ou máquina do tempo e pudesse enxergar o que viria ainda a ser definido pelos órgãos normatizadores da contabilidade brasileira;

e.3) que requer que essas observações e conclusões do Relator da DRJ-Curitiba, sejam afastadas na solução do presente Recurso porque além de deixar bem claro a falta de respeito havida para com uma decisão de um órgão superior, embasa as suas conclusões em fatos supervenientes ao momento da discussão do aqui ocorrido;

f) quanto ao lançamento no passivo do total estimado dos pagamentos previstos:

f.1) que todas as conclusões aqui trazidas pelo Relator da DRJ-Curitiba, também estão fora de tempo, pois em 2002 não existiam as normas, princípios e raciocínios por ele trazidas no Relatório;

f.2) que o Recorrente requer que as conclusões advindas do Acórdão 9101-00445, da 1ª Turma, (fls. 390) prolatado em 04/11/2009 pela CSRF sejam mantidas, assim como o entendimento do Recorrente em afirmar que foi correto lançar em seu passivo o valor de R\$ 150.000.000,00, porque este é o valor do contrato de concessão e corrigi-lo com base na variação do IGPM porque este foi o fator de correção ajustado no mesmo contrato;

f3) que não é mencionado pelo Sr. Fiscal, este fator de correção, pelas suas características, em algumas oportunidades, obrigou o Recorrente a registrar receita de correção ao invés de despesa, face a variação negativa muitas vezes ocorrida com esse fator de atualização. E essa receita foi e ainda é integralmente oferecida à tributação como espécie de variação monetária ativa;

f4) que a título de ilustração, quando o Sr. Relator da DRJ-Curitiba afirma veementemente que “Além do mais, não é possível estimar com algum grau de segurança nem mesmo as parcelas da APPA...etc” (fls.432), destacamos o comentário dos Auditores Fiscais, nas notas explicativas às demonstrações financeiras de 2007 e 2008, aqui juntadas como anexo na íntegra, mas para o destaque aqui exclusivo de que É POSSÍVEL SIM CALCULAR ESSES VALORES, tanto que a empresa de auditoria Ernest Young o fez (pag. 23 e 24);

g) quanto às soluções de consulta e acórdão da CSRF:

g.1) que todas as Soluções respaldam o procedimento adotado pelo TCP, assim como as conclusões da CSRF tão atacadas pelo Relator da DRJ-CWB;

g.2) que o Relator traz a notícia do Processo CVM nº RJ2002/7805 (fls. 432-v) onde a empresa CCR - Companhia de Concessões de Rodovias, controladora de ambas formulou consulta à CVM em que afirmou que a metodologia contábil por elas adotada provocava distorções na realidade patrimonial por força do aparecimento do Patrimônio Líquido Negativo em função dos prejuízos gerados pelo lançamento da correção de seu passivo;

g.3) que um reparo histórico tem que ser feito, na época, em 2002, a CCR - Companhia de Concessões de Rodovias estava se preparando para buscar capital de giro mediante o lançamento de novas ações no mercado e, a existência de patrimônio líquido negativo era um óbice à essa intenção e, por isso, mesmo com a correta solução de consulta dada pela Receita Federal, a empresa optou por desconsiderar o total das variações passivas e assim fazer um lucro “fictício” para poder se socorrer do aporte de capital que seria obtido através da colocação de novas ações no mercado acionário.

h) que, com base no que dispõe o Código Tributário Nacional, artigos 156, IX combinado com o artigo 100, II, III e parágrafo único e mais a decisão constante do Acórdão 9101-00445, da 1a. Turma, (fls. 390) prolatado em 04/11/2009 pela CSRF, requer o Recorrente seja declarado extinto o presente processo administrativo, como medida de inteira Justiça.

Na Sessão de 19 de janeiro de 2016, esta Turma, por maioria, vencido este Relator, converteu o julgamento em diligência, conforme Resolução a fls. 637, para para que a autoridade local intimasse o sujeito passivo a regularizar a representação processual, mediante declaração de seus representantes legais convalidando o recurso voluntário já apresentado, o que foi feito pelos representantes legais da recorrentes no doc. a fls. 653..

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto S. Junior.

O recurso é tempestivo e a dúvida acerca da regular representação processual da recorrente foi saneada pela diligência citada no relatório, razão pela qual voto por conhecer do recurso.

Inicialmente, alerto que a autuação *sub examine* refere-se a lançamentos para redução: do prejuízo fiscal do AC 2002, do valor de R\$ 65.164.286,19 para R\$ 2.044.229,20; e da base negativa de CSLL do AC 2002, do valor de R\$ 65.284.784,35 para R\$ 2.164.727,36. As referidas reduções foram decorrentes das glosas feitas pela Fiscalização em despesas de amortização, no valor de R\$ 4.687.422,76, e de variação monetária passiva, no valor de R\$ 58.432.634,23, conforme autos de infração a fls. 170 e segs..

Desta forma, alerto que, embora o TVF (a fls. 182, *in fine*) afirme que estava extinguindo todos os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL acumulados até 31/12/2001, esta matéria não foi objeto dos lançamentos, objetos destes autos.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Em preliminar, a recorrente alega a nulidade do auto de infração, sob alegação de que:

a) *houve ofensa ao princípio da certeza do direito ou da segurança jurídica, pois as decisões que forem prolatadas pelo CARF ou pela CSRF, não podem ser modificadas, contestadas ou não aceitas pelos órgãos fiscalizadores subalternos ou de instancia inferior, sob pena do estabelecimento do mais completo caos no relacionamento fisco e contribuinte;*

b) *a DRJ de Curitiba contraria de forma contundente o que já foi decidido em Instância Superior (no nosso entendimento), afrontando de maneira absurda o princípio da segurança jurídica;*

c) *o Acórdão 9101-00445, da 1ª Turma da CSRF (e-fls. 401 e segs.) prolatado em 04/11/2009, determinou o retorno dos Autos a DRF de origem, fato este que até o presente momento não ocorreu e que se acontecer, sem dúvidas modificará todos os números aqui contidos;*

d) *esta determinação da CSRF implica no total refazimento dos Autos de Infração emitidos após essa data porque a base de atualização monetária da contabilidade deverá ser ajustada tanto para trás quanto para frente, fato este que implicará no ajuste de todos os números envolvidos;*

e) *até o presente momento, a DRF de origem não atendeu ao mandamento contido no decisum da CSRF, fato este que, por si só, justifica o travamento, o não prosseguimento e até o cancelamento de TODOS OS PAF's, em desacordo com o decidido pela CSRF;*

f) *o Acórdão da CSRF decidiu: “A PARTIR DE ABRIL DE 2001, momento em que o contribuinte assumiu os direitos e obrigações inerentes ao contrato de concessão É QUE LHE É POSSÍVEL PROCEDER ÀS RETIFICAÇÕES QUE DESEJA APLICAR EM SUA CONTABILIDADE.(pag. 21, do Acórdão, fls. 400)”. Ou seja, do mês de abril de 2001 em diante, a Receita Federal do Brasil reconheceu e concedeu ao ora Recorrente, RETIFICAR A SUA CONTABILIDADE DE ACORDO COM O DECIDIDO NO ACÓRDÃO.*

Antes de enfrentarmos a questão posta, há que se esclarecer qual o objeto dos autos em que foi proferido o Acórdão 9101-00445 da 1ª Turma da CSRF, razão pela qual vale a transcrição dos seguintes trechos do relatório e voto condutor de tal julgado:

“A empresa TCP - TERMINAL DE CONTÊINERES DE PARANAGUÁ S.A. entrou em agosto de 2002 com Pedido de Restituição de IRPJ e CSLL, fls. 01/06, em razão de recolhimentos feitos indevidamente no período de junho de 1999 a junho de 2002, tendo em vista o prejuízo fiscal ocorrido no referido período.

(...)

Às fls. 96/100 ocorreu Despacho Decisório nº 15/2003 – SAORT da exarado pela Delegacia da Receita Federal em Paranaguá indeferindo o pedido, com a seguinte conclusão:

‘IV- do Indeferimento do Pedido

Desta forma, o contrato que o contribuinte possui com a APPA não pode ser caracterizado como arrendamento mercantil financeiro pelos seguintes motivos:

- no arrendamento mercantil financeiro é indispensável a presença de instituição financeira durante a operação de financiamento, sendo suas operações submetidas ao controle e fiscalização do Banco

Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

- o arrendatário não conta, ao final do contrato, com a opção de compra do bem arrendado, muito menos que este seja livremente pactuado.

Pelos motivos expostos, uma vez que de acordo com a legislação aplicável o contrato entre a empresa TCP - Terminal de Contêineres de Paranaguá e o Governo do Estado do Paraná por intermédio da APPA não pode ser caracterizado como uma operação de "arrendamento mercantil financeiro proponho o indeferimento do pedido de fl. 01."

Inconformado com indeferimento da restituição, com ciência em 21/03/2003, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade protocolizado em 23/04/2003, em cujo arrazoado de fls. 107/116 alega em apertada síntese o seguinte:

- A autora por licitação pública firmou contrato de concessão de serviço público denominado "Contrato de Arrendamento de Instalação Portuária" em 1997 com o Governo do Estado do Paraná, por intermédio da Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina (APPA), assumindo a responsabilidade de ampliar, modernizar e explorar onerosamente o terminal de contêineres e veículos do Porto de Paranaguá;

- Assumiu o compromisso irrevogável e irrevogável de remunerar a APPA, durante o período de concessão, por 25 (vinte e cinco) anos, a quantia mínima de 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais), devidamente corrigida, entre valores mensais e fixos e variáveis;

- Até 31 de dezembro de 2001, por erro, deixou de registrar contabilmente pelo regime de competência. (artigo 187, § 1º, a que está obrigada a observar, utilizando-se do regime de caixa) esse direito contratual e também a correspondente obrigação nascida do contrato;

- Corrigiu o erro através do lançamento contábil do direito de utilização dos ativos do Poder concedente a débito de uma conta de ativo imobilizado, para ser amortizado em 25 anos e a obrigação (contrapartida do débito) a crédito de uma conta do passivo exigível de curto e longo prazos;

- Com as correções contábeis caracterizou-se a existência de um prejuízo fiscal e contábil nos períodos anteriores de junho de 1999 a junho de 2002 e conseqüentemente um recolhimento indevido do IRPJ e da CSLL:

- Tudo foi confirmado pelo relatório da auditoria externa elaborado pela Ernest & Young, doc. fls. 117/ 1 32:

- Em momento algum o SAORT observou a necessidade da correção do procedimento contábil, limitando-se a tentar distinguir a natureza jurídica do contrato, fato que não tem relação com o pedido de restituição;

- A real natureza jurídica do contrato discutido é de concessão pública e é de se notar que os recolhimentos se deram numa fase de pré-operacionalidade da empresa, onde não poderia gerar qualquer tipo de resultados positivos.

Em 05 de agosto de 2004, foi prolatado O Acórdão DRJ/CTA /nº 6.721. doc. fls. 466/480. onde a Autoridade Julgadora "a quo" indeferiu a solicitação de restituição expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

‘(...)

O arrendamento de instalações portuárias não materializa arrendamento financeiro. e sim arrendamento Operacional. Por essa razão, por força da NBCT 10, do Conselho Federal de Contabilidade. tais operações' caracterizam-se, essencialmente, como uma operação de aluguel e seu contrato não deve ser objeto de inclusão nas contas patrimoniais, devendo ser controlado em contas de compensação. Nessa hipótese, são incorretos os lançamentos contábeis que registrem, no ativo diferido, o direito de explorar o terminal, em contrapartida ao registro no exigível da obrigação correspondente ao total das prestações assumidas relativamente a todo o período do arrendamento.

(...)

Tendo as partes - pessoa jurídica de direito privado e autarquia estadual - atribuído a vínculo contratual a natureza jurídica de "arrendamento", não compete à autoridade administrativa apreciar a alegação de que se trata de “contrato de concessão. Ademais, a medida seria inocua, uma vez que não existe diretriz contábil determinando ou autorizando tratamento contábil excepcional para operações da espécie, envolvendo o reconhecimento imediato, no passivo, de todos os encargos que se tornarem devidos ao longo do prazo de vigência do vínculo Contratual.

(...)

Por força do § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, não podem ser registrados no ativo diferido recursos a serem amortizados em prazo superior a dez anos.’

(...)

No que interessa a essa instância recursal, o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário da Contribuinte por entender que, embora ‘o contrato do contribuinte com o Estado do Paraná, por intermédio da Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina (APPA), se enquadre na natureza jurídica típica dos contratos de concessão, independente da denominação (...)’, ‘não se verificou fato algum que merecesse registro contábil, mas apenas um ato administrativo, para o qual se deu o registro contábil como se fosse fato modificativo do patrimônio da pessoa jurídica’. Consignou o r. voto condutor do aresto recorrido que "os pagamentos mensais é que deveriam ser contabilizados como custos operacionais.

(...)

VOTO

(...)

No particular, registro que não é fundamento do arresto recorrido a impossibilidade de registrar em conta de ativo direitos que devem ser amortizados em mais de dez anos. Não bastasse, vale notar que em ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, os contratos de concessão

são de 30() e 240 meses, respectivamente, sendo que o acórdão paradigma prevê a amortização do ativo no prazo contratual, ou seja, 240 meses, muito superior ao prazo apontado pela Fazenda Nacional (dez anos).

Restou consignado, outrossim, que a natureza da relação contratual entre autarquia estadual e a Contribuinte é de contrato de concessão, situação fática similar à do precedente trazido como paradigma. Em ambos os feitos os contratos referem-se a concessão de serviço público, divergindo apenas no entendimento de sua contabilização: recorrido, lançamento dos valores pagos mensalmente como despesa do período; ou paradigma, lançamento do valor da concessão no ativo diferido e no passivo (exigível a longo prazo), com as consequências tributárias respectivas.

(...)

Conforme se depreende do exame dos autos, o contrato de concessão de que trata o caso envolvia, inicialmente, o consórcio Redram/Transbrasa. Pelos termos do Segundo Termo Aditivo ao Contrato (fls. 230/234), a composição societária do consórcio concessionário foi alterada, e este (consórcio) recebeu nova denominação social (TEVECOM). **Posteriormente, em 10/4/2001 (Terceiro Termo Aditivo, fls. 236/240), o consórcio transferiu o contrato para a TCP - Terminal de Contêineres de Paranaguá S.A., pessoa jurídica interessada nos autos.** Assim, a Recorrente adquiriu o direito de explorar econômica e financeiramente o terminal público, por meio da autarquia Administração dos Portos de Antonina e Paranaguá - APPA, pelo prazo de 25 anos, conforme edital e lance vencedor das empresas/consórcio cessionário.

A concessão de serviço público, precedida de execução de obra pública, caso da recorrente, e regulada pela Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão de serviços públicos previstos no artigo 175 da Constituição Federal.

Segundo o inciso III do artigo 2º do referido diploma legal, a concessão de serviço público, precedida da execução de obra pública, compreende a "construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo Poder Concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, a pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado".

(...)

Não se pode negar que a pessoa jurídica concessionária (originalmente o Consórcio Redram/Tranbrasa e, posteriormente, o Contribuinte Recorrente) assumiram direitos e obrigações em face do poder concedente, in casu, o Estado do Paraná, por intermédio do contrato de concessão que é objeto destes autos.

(...)

Por sua vez, o contrato também é claro quanto às obrigações assumidas pela pessoa jurídica concessionária em face ao poder

concedente, quais sejam: (i) a de realizar investimentos na infraestrutura do terminal já existente (cláusula sétima); (ii) a de observar os limites de preço estabelecidos no contrato (cláusula nona); (iii) a de remunerar a autarquia que intermedeia a concessão (cláusula décima segunda c/c cláusulas oitava e décima primeira, cláusula décima terceira e cláusula décima quarta), etc. Peço vênica para transcrever as cláusulas referidas, verbis:

(...)

Percebe-se, pois, que tanto o prazo da concessão quanto o pagamento do preço assumido pela concessionária estão intimamente relacionados, não sendo possível afirmar que cada uma das parcelas mensais do preço se referiria à exploração do sistema em determinado mês.

Na seara contábil, ainda é bastante controvertida a forma de contabilização dos direitos e obrigações oriundos de concessões governamentais. Diga-se, nesse particular, que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) submeteu à audiência pública uma minuta de deliberação com objetivo de tornar obrigatório às companhias abertas Pronunciamento elaborado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) acerca do tema (minuta de deliberação e parecer juntados aos autos pelo Recorrente, fls. 455/465).

Não se obteve consenso acerca da oportunidade de adotar o referida deliberação, de modo que, mais recentemente (em 24 de setembro de 2009), a CVM submeteu a audiência pública nova minuta de deliberação sobre o tema, desta vez para tornar obrigatório às companhias abertas observarem a Interpretação Técnica ICPC 01, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), de conteúdo bastante distinto daquele parecer elaborado anteriormente pelo IBRACON.

(...)

Resta evidente que os encargos da concessão assumem, desde a assinatura do contrato, a natureza de despesas incorridas para a obtenção da exploração do sistema portuário.

Não será a exploração da concessão em si mesma que fará nascer à concessionária o dever de pagamento do preço, pelo contrário, é o próprio comprometimento ao pagamento do preço, ainda que a termo, que possibilita a obtenção do direito de explorar a concessão e por tal ser remunerada pelo prazo de 25 anos.

Por tais fatos, na assinatura do contrato, a totalidade do preço da concessão, qualquer que fosse cronograma de pagamentos, deve ser reconhecida em contrapartida a conta de ativo que registre o respectivo direito de exploração. A existência da obrigação correspondente a ser registrada como passivo denota que a Recorrente não pode evitar o desembolso com tal obrigação, uma vez que tal conduta acarretaria imposição de sérias penalidades conforme disposto no edital e no contrato.

Sendo a empresa de objeto específico e exclusivo e com tempo de vida condicionado ao prazo da concessão, seu balanço refletirá no ativo e passivo somente aqueles relacionados com as atividades fim,

registrando no ativo o valor da concessão, amortizável no prazo contratual e, no passivo a obrigação contraída. A parcela assumida correspondente ao direito adquirido pelo concessionário de explorar o serviço e extrair os benefícios econômicos, que constitui uma obrigação assumida, prevista no edital e na proposta vencedora, posteriormente estabelecida em contrato, representa um passivo, perfeitamente quantificável em valor e prazo, estando sujeito a garantias prestadas nos termos contratuais.

(...)

Em conclusão, portanto, a quantia paga ou devida ao Poder Concedente pela concessão do direito de exploração submete-se ao regime de amortização, pelo prazo de duração do direito. O direito de exploração da atividade concedida é registrado no ativo permanente. em contrapartida a uma conta de passivo exigível representativa da obrigação assumida pela concessionária, pelo valor pago ou devido ao Poder Concedente. O valor do ativo é amortizado em parcelas iguais, pelo prazo de duração do contrato de concessão, aplicando-se os arts. 301 e 325 do RIR/99 que assim dispõem, *verbis*:

(...)

Por sua vez, as variações ativas ou passivas a que se sujeita a obrigação assumida pela concessionária em face do Poder Concedente devem ser registradas na conta - patrimonial representativa de referida dívida, a contrapartida de resultado, de acordo com o regime de competência, nos termos dos arts. 375 e 377 do RIR/99, *verbis*:

(...)

Tal entendimento encontra respaldo em soluções de consulta formuladas pela própria Receita Federal do Brasil. Veja-se, nesse sentido, ementa da Solução de Consulta n. 291/2007, proferida pela DISIT/SRRF 8ª RF, *verbis*:

‘SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 291 de 29 Junho de 2007

EMENTA: CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. AMORTIZAÇÃO. A quantia paga ou devida ao Poder Público, pela concessão de serviço por prazo determinado submete-se ao ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ regime de amortização pelo prazo de duração do direito. Havendo financiamento os encargos a ele referentes. tais como a correção do valor da moeda pelo índice contratualmente ajustado. podem ser deduzidos. pelo regime de competência como despesa financeira.’

(...)

As considerações supra não significam provimento integral ao recurso da Contribuinte.

Conforme salientado linhas acima, o contrato de concessão envolveu, inicialmente, o consórcio Redram / Transbrasa. Pelos termos do Segundo Termo Aditivo ao Contrato (fls. 230/234), a composição societária do consórcio concessionário foi alterada, e o mesmo recebeu nova denominação social (TEVECOM). Posteriormente, em 10/4/2001 (Terceiro Termo Aditivo, fls. 236/240), o consórcio concessionário transferiu o contrato para a TCP - Terminal de Contêineres de Paranaguá S.A., pessoa jurídica interessada nos autos.

(...)

Se o Contribuinte Recorrente assumiu a posição de concessionário apenas em 10/4/2001, não é possível que os direitos e as obrigações a ele inerentes tenham causado reflexos sobre períodos de apuração anteriores à data da assunção da posição contratual (i.e. anteriores ao mês de março de 2001). Se a retificação da forma de contabilização dos efeitos patrimoniais levou o Contribuinte a apurar prejuízo contábil e fiscal, por certo que o prejuízo somente pode ter sido verificado a partir do momento em que o Contribuinte era parte do contrato, não antes.

(...)

Por estas razões, no que tange aos pagamentos das quotas do IRPJ e da CSLL apurados nos segundo, terceiro e quarto trimestres de 1999, primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres de 2000 e no primeiro trimestre de 2001, o pedido de restituição deve ser indeferido.

A partir de abril de 2001., momento em que o contribuinte assumiu os direitos e obrigações inerentes ao contrato de concessão é que lhe é possível proceder às retificações que deseja aplicar em sua contabilidade.

Para tanto, deverá o contribuinte:

(i)- Na data em que assumida a posição contratual (10/4/2001), deve o contribuinte considerar em conta de ativo permanente o seu direito à exploração do serviço e dos bens concedidos, avaliado pelo valor a ser quitado da obrigação para com o poder concedente. A contrapartida desse lançamento deverá ser feita em conta de passivo exigível a longo prazo.

(ii) -A dívida deverá ser amortizada, a cada período de apuração do imposto e da contribuição social, em parcelas iguais e durante o prazo restante do contrato de concessão. Os lançamentos devem ser feitos a crédito do ativo permanente e à débito em conta de despesa (valores dedutíveis da base de cálculo do imposto e da contribuição).

(iii) Os lançamentos correspondentes às variações ativas (débito na conta de passivo exigível a longo prazo) e passivas (crédito na conta de passivo exigível) da dívida deverão ser lançadas contra contas de resultados (receitas ou despesas, se o caso), conforme o regime de competência. As variações passivas que estiverem expressamente previstas no contrato de concessão ou em seus termos aditivos serão dedutíveis no período em que contabilizadas.

(iv) Os valores pagos ao poder concedente deverão ser lançados a crédito de disponíveis e a débito da conta de passivo exigível a longo prazo representativa da obrigação do Contribuinte em face do Poder Concedente. As instâncias a quo (Delegacia da Receita Federal de jurisdição do Contribuinte, Delegacia de Julgamento e Câmara recorrida) não apreciaram o procedimento do Contribuinte com base nas premissas acima declinadas pois entenderam que não seriam aplicáveis ao caso do Contribuinte.

No que tange as quotas do IRPJ e da CSLL apurados nos segundo, terceiro e quarto trimestres de 2001 e nos primeiro e segundo trimestres de 2002, pois, o pedido merece ser novamente apreciado, devendo a Delegacia da Receita Federal de jurisdição do Contribuinte intimá-lo a demonstrar, com base nas premissas acima, o pagamento indevido do IRPJ e da CSLL cuja repetição pleiteia, para, então, proferir novo despacho decisório.”.

Pelos fundamentos acima expostos, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso especial do contribuinte, para manter a decisão recorrida no que tange aos pagamentos das quotas do IRPJ e da CSLL apurados nos segundo, terceiro e quarto trimestres de 1999, primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres de 2000 e no primeiro trimestre de 2001, e para determinar o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal de origem, para que seja proferido outro despacho decisório e quanto aos pagamentos relativos às quotas do IRPJ e da CSLL apurados nos segundo, terceiro e quarto trimestres de 2001 e nos primeiro e segundo trimestres de 2002 nos termos dos itens (i) a (iv) acima.”

Atendo-me apenas as questões preliminares, vale ressaltar que os presentes autos tem como objeto lançamentos para reduzir prejuízo fiscal e base negativa de 2002, enquanto que o objeto do Acórdão 9101-00445 era o pedido de restituição dos valores pagos de IRPJ e CSLL até junho de 2002.

É verdade que os dois autos analisaram a procedência do prejuízo fiscal e base negativa apurados pelo contribuinte, porém, uma decisão em pedido de restituição jamais teria o condão de reduzir ou restabelecer o prejuízo fiscal e base negativa apurados pelo contribuinte, pois, para tanto, é exigida a lavratura de auto de infração. Logo, é nestes autos que a matéria está sendo frontalmente enfrentada, pois, nos autos em que se julgou o pedido de restituição, ela se revestia apenas de fundamento de decisão.

Ademais, cabe esclarecer que não existe “coisa julgada material administrativa”, pois a matéria poderá, no caso de lançamento tributário, ser sempre objeto de reexame dentro do prazo decadencial, desde que autorizado pelo Delegado ou Superintendente da Receita Federal. No caso em tela, houve essa autorização de reexame (doc. a fls. 52), pois a recorrente já tinha sido auditada anteriormente, com relação ao mesmo fato gerador (2002), se não vejamos o que informa o TVF a fls. 180:

“O período objeto deste lançamento parcial, ano calendário 2002, já foi objeto de ação fiscal. Na ação fiscal anterior foi arbitrado o lucro deste período, em funções de irregularidades na escrituração. Porém, o Egrégio Conselho de Contribuintes achou por bem cancelar a exigência fiscal decorrente deste arbitramento, sendo que o contribuinte tomou ciência deste acórdão em 01/11/07.

Assim sendo, o Dr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Curitiba autorizou o reexame deste período, para ser analisado o resultado contábil apurado pelo contribuinte em sua escrita, pois é de conhecimento desta repartição a pretensão do contribuinte em pleitear a existência de elevadas somas relativas a prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.”.

Note-se que não seria necessário a autorização de reexame se o único processo anterior a estes autos fosse aquele que versou sobre restituição, justamente porque o objeto deste não se refere nem a constituição de tributo nem de redução de prejuízo fiscal/base negativa.

Se não há coisa julgada material administrativa, por outro lado, a decisão

administrativa em face da qual não cabe mais recursos administrativos é definitiva no processo em que proferida – coisa julgada formal administrativa, mas jamais será conferida natureza de imutabilidade às conclusões do *decisum*.

Outra questão que deve ser ressaltada, embora não tenha sido alegada, refere-se ao art. 146 do CTN, o qual, *in casu*, não era obstáculo para o lançamento em tela, pois tal dispositivo veda o lançamento calcado em novo critério jurídico fixado por decisão administrativa que analisou o mesmo fato gerador, sendo que o lançamento em tela não adotou o critério jurídico que serviu de fundamento ao Acórdão 9101-00445, nem esse tratou de lançamento tributário, mas de pedido de repetição de indébito.

Assim, não havia porque levar em conta o que fora decidido no Acórdão 9101-00445, o qual julgou restituições até junho de 2002, razão pela qual entendo perfeitas as conclusões do Redator do voto vencedor do acórdão recorrido, quando restabeleceu as bases tributáveis do mês de junho 2002, único mês que foi objeto tanto do lançamento que ora se trata, como do Acórdão 9101-00445. Alerto que as glosas feitas pela autuante foram nas despesas de amortização e variação monetária passiva contabilizadas de junho a dezembro de 2002.

Por último, a decisão proferida no Acórdão 9101-00445 não tem efeitos normativos nem reflete uma prática reiterada observada pela autoridade administrativa, logo inaplicável, *in casu*, o art. 100, II, III e parágrafo único, do CTN, como suscitado pelo recorrente.

Por esses motivos, voto por afastar as preliminares de nulidades suscitadas, tanto no que se refere a nulidade do auto de infração quanto à alegação de ofensa à segurança jurídica.

DO MÉRITO

O mérito reside em saber, primeiro, qual a natureza jurídica do contrato celebrado entre a recorrente e a Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina (APPA).

Conforme já dito alhures, o contrato em tela foi celebrado entre o consórcio Redram/Transbrasa (doc. a fls. 75 e segs.), sendo que, pelos termos do Segundo Termo Aditivo ao Contrato (fls. 107 e segs.), a composição societária do consórcio concessionário foi alterada, e este (consórcio) recebeu nova denominação social (TEVECOM) e, pelo Terceiro Termo Aditivo (a fls. 112 e segs.), em 10/4/2001, o consórcio transferiu o contrato para a recorrente.

Da simples leitura do contrato a fls. 75 e segs., facilmente se verifica que não se trata aqui, puro e simplesmente, de um contrato de arrendamento, como sustentou o autuante. Ora, basta verificar que também faz parte do objeto do contrato a prestação de serviços públicos que a arrendatária terá que oferecer a particulares (operações portuárias), tanto que a Cláusula Vigésima Terceira prevê a possibilidade de intervenção da APPA nas atividades da recorrente, o que só se justificaria pela primazia do interesse público na prestação do referido serviço. Tanto é assim que o Edital de Concorrência 009/97 (a fls. 250 e segs.) que precedeu à contratação pela APPA de um arrendatário dispõe no seu item 01.08.00 o seguinte:

“01.08.00 O arrendamento constitui um projeto de investimento, destinando-se a investidores que tenham capacidade para financiar e implementar a ampliação, a modernização e o aparelhamento das INSTALAÇÕES.

01.09.00 Além disto, os investidores devem ter capacidade técnica para executar a movimentação e manutenção de veículos e de

contêineres e capacidade administrativa e empresarial para gerenciar, com êxito, a exploração das INSTALAÇÕES, nos termos definidos neste EDITAL.

01.10.00 _ Ressalte-se que só será autorizado o início das operações das INSTALAÇÕES após a celebração do contrato de arrendamento, nas condições previstas neste EDITAL.”.

Por sua vez, o preâmbulo do Edital assim dispõe:

“CONCORRÊNCIA INTERNACIONAL; tipo de melhor oferta, objetivando proceder o arrendamento de instalações portuárias, localizadas no Porto de Paranaquá, destinadas a implantação de um Terminal de Veículos Automotivos e Contêineres, de acordo com as condições particulares deste Edital e seus Anexos com as disposições das Leis Federais nº. 8.666 de 21 de junho de 1993, 8.630, de 25 de fevereiro de 1993 e Decreto-Lei nº. 9.760, de 05 de setembro de 1946, e demais normas em vigor que regem a espécie, ocasião em que será efetuada a abertura dos envelopes contendo os DOCUMENTOS PARA HABILITAÇÃO, e marcada a data para a abertura dos envelopes contendo as PROPOSTAS COMERCIAIS.”

Note-se que o Edital dispõe que a licitação obedecerá o Decreto-Lei nº 9.760/46, o que poderia levar a concluir que estamos diante unicamente de um arrendamento de bem público, porém, se assim fosse, não haveria porque também ser citada a Lei 8.630/93.

Sobre a natureza jurídica que se estabeleceu entre a recorrente e APPA, é bastante esclarecedor o seguinte trecho do artigo da lavra de Flávio Amaral Garcia e Rafael Vêras de Freitas, publicado na Revista de Direito Público da Economia – RDPE nº 47, p. 96 e segs., *in verbis*:

“O sistema de exploração da infraestrutura portuária se inicia a partir do art. 20, VII, da Constituição Federal:

Art. 20. São bens da União: [...]

VII – os terrenos de marinha e seus acrescidos;

Esses terrenos fronteiriços ao oceano sempre possuíram uma afetação natural à defesa do território nacional e à construção de instalações portuária. Sua definição remonta ao Aviso Imperial de 12 de julho de 1833, que neles incluía todos os terrenos “que, banhados pelas águas do mar ou dos rios navegáveis, em sua foz, vão até a distância de 33 metros para a parte das terras, contados desde o ponto em que chega o preamar médio”.

Essa qualificação dos terrenos de marinha como um bem público federal tem como consequência prática a necessidade de os interessados em explorar infraestruturas portuárias terem de requerer ao Serviço do Patrimônio da União (SPU) um título habilitante para tanto, usualmente materializado por contratos de aforamento, consoante determina o disposto no art. 9º do Decreto nº 9.760, de 05 de setembro de 1946.²²

Prosseguindo, o art. 22, X, da Carta Constitucional confere à União a competência privativa para legislar sobre o regime dos portos:

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: [...]

X – regime dos portos, navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aeroespacial;

E, complementando o desenho constitucional da infraestrutura portuária, o art. 21, XII, “F”:

Art. 21. Compete à União: [...]

XII – explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: [...]

f) os portos marítimos, fluviais e lacustres;

Ora bem, extrai-se do dispositivo constitucional uma dualidade de regimes jurídicos para a exploração da infraestrutura portuária: o dos serviços públicos e a das atividades econômicas.

Exposto em outros termos, quando a exploração dos serviços portuários for delegada para o setor privado, por meio dos institutos da “concessão” e da “permissão”, ter-se-á, consoante o disposto no art. 17524 da Constituição da República, a delegação de um serviço público, os quais serão informados pelo conceito constitucional de serviço público adequado (art. 175, parágrafo único, IV, da CRFB). Por outro lado, quando a exploração desses serviços for delegada pela via da “autorização”, tratar-se-á uma atividade econômica em sentido estrito, que sofrerá os influxos da regulação estatal.

O ponto será doravante aprofundado, mas pretende-se, à partida, fixar a premissa de que foi a própria Constituição da República que previu duas modalidades com contornos distintos de exploração dos serviços portuários.

A rigor, o legislador infraconstitucional apenas deu concretude a uma diretriz extraída do texto constitucional. Daí poder-se afirmar que, tanto o regime instituído pela revogada Lei nº 8.630/1993, como o da novel Lei nº 12.815/2013, ao preverem uma dualidade de regime para a exploração portuária, **por meio de concessões e de autorizações, não estão inquinados pela pecha da inconstitucionalidade.**

É dizer: a “autorização” para o exercício de uma atividade privada de interesse público não subverte a ordem constitucional brasileira; ao revés, materializa uma ponderação entre o princípio da liberdade de iniciativa (fundamento da República e da ordem econômica, artigos 1º, IV, e 170 da CRFB), e o exercício da função de polícia administrativa, função estatal atrelada ao princípio da legalidade administrativa (previsto no art. 37 da CRFB).

O Marco Regulatório do Setor Portuário — tanto o revogado como o em vigor — foi elaborado com a incorporação das mutações ocorridas no Direito Administrativo Econômico e, em especial nos contornos do “serviço público”, agora orientado por uma lógica predominantemente concorrencial.

(...)

Sob a égide da Lei nº 8.630/1993, como já demonstrado, a exploração da infraestrutura portuária era levada a efeito por **contratos de arrendamento** e por autorizações para a exploração de terminais privativos. **Aqueles prestadores de serviços públicos;** estes exploradores de atividades econômicas em sentido estrito.

Havia, ainda, outra peculiaridade na assimetria regulatória consagrada no diploma revogado: a exploração privada de infraestruturas portuárias ocorria por intermédio de terminais

privativos de uso exclusivo, destinados à movimentação da “carga própria”, e de terminais privativos de uso misto, destinados à movimentação de “carga própria” e de “carga de terceiro”.

(...)

Como se sabe, sob a vigência da Lei nº 8.630/1993, o conceito de “Porto Organizado” estava relacionado à afetação de uma infraestrutura à prestação dos serviços portuários, tanto os de natureza pública, prestados por arrendatários, como os de natureza de atividade econômica em sentido estrito, prestados pelos autorizatários (então terminais privativos), sendo ambos sujeitos às determinações de uma autoridade portuária.

(...)

Mas ressalte-se que, malgrado o concessionário exerça a função de polícia administrativa, isso não desvirtua a qualidade de delegação de serviços públicos da concessão do Porto Organizado, como ressaltado por Marçal Justen Filho, ainda sob a égide da Lei nº 8.630/1993:

A concessão de porto significa a delegação à iniciativa privada da competência (dever-poder) para organizar e explorar esse conjunto heterogêneo de atividades, bens e sujeitos, tendo por objeto a instituição e a exploração de um porto. Portanto, continuará a existir um porto público, mas a sua gestão far-se-á por meio de atuação de um particular.

A concessão do porto significa a instituição de uma unidade econômica disciplinada pelo direito privado. E assim se afirma precisamente porque o instituto da delegação não altera a natureza jurídica do objeto delegado.

(...)

Nos termos do art. 2º, XI, da Lei nº 12.815/2013, o contrato de arrendamento das instalações portuárias se configura como a “cessão onerosa de área e infraestrutura públicas localizadas dentro do Porto Organizado, para exploração por prazo determinado”.

Não se trata de um típico contrato de arrendamento de bem público, por meio do qual o arrendatário explora os frutos de determinada propriedade pública, mediante condições especiais, aprovadas pelo Ministro da Fazenda, por prazo superior a 20 anos (art. 96, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 9.760/1946, com a redação dada pela Lei nº 11.314/2006).

Cuida-se, na verdade, de um contrato que veicula um serviço público, por meio do qual a Administração pública transfere não só o uso de determinado bem público, mas, também, a prestação de um serviço de sua titularidade (art. 21, XII, “f”, da CRFB).

Nesse sentido, importante lembrar o entendimento de Alexandre Santos de Aragão sobre os contratos de arrendamento sob a vigência da Lei nº 8.630/1993, mas que continua, plenamente, compatível com a sua disciplina no Novo Marco Regulatório:

“Atreladas ao arrendamento encontram-se exigências relativas a quantidades, padrões e metas mínimas, e que a exploração e percepção de frutos decorrentes desse serviço pelo particular constituem um dever, e não apenas uma faculdade oferecida ao arrendatário, não tendo essa liberdade sobre a forma como melhor aproveitar a exploração do bem concedido.

À medida que tais contratos são celebrados em parcelas territoriais do “Porto Organizado”, é possível assentar que tais ajustes têm natureza de uma subconcessão de serviços públicos, posto que estão, necessariamente, vinculadas à concessão do serviço público portuário, prestado na infraestrutura do “Porto Organizado”; daí por que se aplica a tais contratos, supletivamente, o art. 26 da Lei nº 8.987/1995, a seguir transcrito:

Art. 26. É admitida a subconcessão, nos termos previstos no contrato de concessão, desde que expressamente autorizada pelo poder concedente.

§1º A outorga de subconcessão será sempre precedida de concorrência.

§2º O subconcessionário se sub-rogará todos os direitos e obrigações da subconcedente dentro dos limites da subconcessão.

Mas não se trata de uma subconcessão de serviços públicos tradicional, na qual não existe vínculo jurídico de Direito Público entre concessionário e subconcessionário.

O arrendamento portuário se configura como o que Marçal Justen Filho denomina de uma “subconcessão imprópria”, na medida em que o concessionário exercerá a função de autoridade portuária, exercendo parcela da função de polícia administrativa em face dos arrendatários (art. 4º, I e II, do Decreto nº 8.033/2013).

Outra razão pela qual se entende que o arrendamento portuário tem natureza jurídica de uma subconcessão imprópria é a que estabelece, nos contratos de arrendamento portuário, uma relação direta entre Poder Concedente (a União) e os subconcessionários (arrendatário). E isso se justifica, pois o arrendatário irá prestar um serviço público de titularidade da União.”

Aliás, note-se que, em todos os Termos Aditivos, houve a interveniência da União, representada, naqueles atos, pelo Ministro de Estado dos Transportes. Nesse sentido, vale também transcrever os seguintes itens do Edital 009/97, *in verbis*:

02.01.00. São adotadas as siglas, expressões e termos que terão o significado que a elas é apontado, sem prejuízo de outras inseridas neste EDITAL e seus Anexos ou, ainda, na legislação aplicável:

(...)

V- APPA: a entidade para a qual foi delegada a administração e a exploração do Porto de Paranaguá, com a qual será celebrado o contrato de arrendamento;

VI - Porto Organizado: o construído e aparelhado para atender as necessidades da navegação e da movimentação e armazenagem de mercadorias, concedido, explorado ou delegado pela União, cujo tráfego e operações estejam sob a jurisdição de uma autoridade portuária;

VII - Porto de Paranaguá: o porto organizado para as finalidades referidas no inciso anterior:

(...)

IX - infra-estrutura do Porto de Paranaguá: a compreendida por todas as instalações portuárias, quais sejam, ancoradouros, docas, cais,

pontes e piers de atracação e acostagem, terrenos, amiazéns, edificações e vias de circulação intema, bem como pela infraestrutura de proteção e acesso aquaviário ao Porto, tais como canais, bacias de evolução e áreas de fundeio que devam ser mantidas pela Administração do Porto, no caso a APPA;

(...)

XI - Instalações ou Terminal: O conjunto de instalações portuárias a serem arrendadas;

XII - Operação Portuária: a movimentação e armazenagem de cargas destinadas ou provenientes de tráfego aquaviário, realizadas nas instalações portuárias a serem anendadas ou dentro da área do Porto de Paranaguá;

XIII - Operadora Portuária: a qualidade a ser atribuída à Licitante vencedora ou à sociedade arrendatária a ser constituída pela mesma, por intermédio da qual a mesma ficará pré-qualificada para realizar operações portuárias dentro da área do Porto de Paranaguá, para os fins previstos no art. 9º da Lei nº 8.630, de 1993;

XIV - Arrendatária: a Licitante vencedora desta Licitação ou a sociedade a ser por ela constituída, com a qual será celebrado o contrato de arrendamento previsto neste EDITAL;

XV - Poder Concedente: a União, por intemédio do órgão setorial competente;

XVI - Poder Regulamentar: o poder inerente a determinadas autoridades de expedir os regulamentos do porto organizado, na forma e para os fins previstos em lei;

XVII - Autoridade Portuária: a APPA;

”

A Cláusula Quarta do contrato em tela expressamente dispõe que a exploração do terminal pela recorrente far-se-ia no regime previsto do inciso I do § 2º do art. 4º de tal Lei 8.630/93, ou seja, na modalidade de uso público das instalações portuárias, razão pela qual, conluo que estamos diante de uma subconcessão imprópria de serviços públicos. Não estamos diante nem de um simples arrendamento de bem público nem de uma concessão ou subconcessão tradicional, mas, sim, de uma subconcessão imprópria.

Uma vez concluído que estamos a tratar de uma subconcessão imprópria de serviços públicos, cabe verificar se estaria a recorrente autorizada, pela legislação tributária, a adotar contabilização do contrato com a APPA da forma como se operou.

Inicialmente, ressalto que a solução para a questão posta a julgamento não se encontra em atos da Comissão de Valores Mobiliários nem muito menos em Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, mas na Lei, pois se estamos a tratar de base tributável, não há que se perquirir outra fonte se não a Lei, salvo em caráter acessório a esta.

O art. 325, I, b, do RIR/99, cuja base legal é o art. 58 da Lei 4.506/64, assim dispõe:

“Art. 325. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como:

(...)

b) investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;

”

Ora, por essa norma, verificamos que o recorrente poderia ativar o capital

aplicado na aquisição dos direitos de exploração da concessão, para ser amortizado durante a vigência do contrato de concessão, como também, os investimentos em bens que, ao final da concessão, fossem revertidos ao poder público.

In casu, não estamos diante de uma concessão ou subconcessão tradicional de serviços públicos, mas de subconcessão imprópria, nas palavras de Justen Marçal. Não obstante, entendo que essa particularidade é irrelevante quando se trata no direito de a recorrente ativar investimentos em bens, na medida em que todos os investimentos realizados pela arrendatária (recorrente) serão revertidos ao concedente ao final da subconcessão. A Cláusula Sétima do Contrato em tela (a fls. 77/78) dispõe que a arrendatária deverá realizar investimentos na modernização do terminal, compreendendo a execução de obras de infraestrutura e aparelhamento das instalações a serem arrendadas, nos prazos e nas condições definidas. Isso, porém, não quer dizer que a recorrente pudesse registrar no ativo tais investimentos antes de eles serem executados. Com efeito, não houve capital aplicado na aquisição do direito de exploração dos serviços no momento da assinatura do contrato, logo, à luz do art. 325, I, do RIR/99, não havia que ser feito qualquer registro no ativo.

A Cláusula Décima Terceira do contrato é fruto dessa natureza híbrida do contrato, no qual se funde uma subconcessão de serviços portuários e arrendamento de bem público, pois a remuneração ali estabelecida é tipicamente vinculada ao uso do bem pela sua exploração econômica e, não, pela aquisição do direito de exploração do serviço portuário. Tanto é assim que o item 12.00.00 do Edital 009/97 assim dispõe:

“12.00.00 DA REMUNERAÇÃO DA APPA

12.01.00 A Licitante deve considerar que arcará, durante todo o prazo de vigência do contrato de arrendamento, com o pagamento de remuneração à APPA, em decorrência do uso, gozo e fruição das INSTALAÇÕES PORTUÁRIAS a serem arrendadas, assim como da infra-estrutura terrestre a ser utilizada ou posta à disposição do TERMINAL, composta das seguintes partes:

- a) uma parte fixa, no valor mensal de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), correspondente à utilização de 120.000 m (cento e vinte mil quadrados) da área aterrada (Área 1 e Área 2 – Anexo II) a ser arrendada, à razão de R\$ 0,50 (cinquenta centavos de real) por metro quadrado.
- b) uma parte fixa, **à partir da data de conclusão do aterramento**, no valor mensal de R\$ 50.640,00 (cinquenta mil, seiscentos e quarenta reais), correspondente à utilização de 101.280 m² (cento e um mil, duzentos e oitenta metros quadrados) da área a ser arrendada (Área 3 - Anexo II), à razão de R\$ 0,50 (cinquenta centavos de real) por metro quadrado;
- c) uma parte fixa, à partir da data de conclusão do aterramento, no valor mensal de R\$ 88.000,00 (trinta e seis mil reais), correspondente à utilização de 72.000 m² (setenta e dois mil metros quadrados) da área a ser arrendada (Área 4 - Anexo II), à razão de R\$ 0,50 (cinquenta centavos de real) por metro quadrado;
- d) uma parte variável, correspondente a R\$ 15,00 (quinze reais), por cada contêiner (20 pés e 40 pés) movimentado no mês;
- e) uma parte variável, correspondente a R\$ 10,00 (dez reais), por cada contêiner (20 pés e 40 pés) transbordado no mês;
- f) uma parte variável, correspondente a R\$ 1,50 (um real e cinquenta centavos), por cada veículo automotivo movimentado no mês.”.

Ora, pela Cláusula acima não havia qualquer passivo a ser registrado pela recorrente no momento da assinatura do contrato. A letra “a” prevê uma remuneração pelo arrendamento das áreas já aterradas, razão pela qual o crédito da APPA só surgiria com o decurso do prazo. Já para as demais letras, a APPA só começaria a fazer jus a pagamentos a partir do momento em que: para as parcelas fixas, ocorresse os aterramentos ali indicados; já para as parcelas variáveis, os créditos da APPA só começariam a surgir quando a recorrente começasse a operar, sendo que o valor dependeria do fluxo de carga nos terminais.

Assim, não há, pelo regime de competência, qualquer crédito em favor da APPA, nem obrigação a ser reconhecida pela recorrente, no momento da assinatura do contrato. Isso fica claro se imaginássemos que o contrato fosse rescindido de comum acordo antes do aterramento e do início de operação, nenhum valor seria devido à APPA com base nesse dispositivo, salvo pelos dias transcorridos em relação à remuneração fixa do arrendamento das áreas já aterradas. Há que se lembrar que o crédito que deve ser contabilizado, pelo regime de competência, é aquele líquido e certo, ainda que não exigível e, independentemente, de realização financeira, razão pela qual, não existindo crédito líquido e certo para APPA no momento da assinatura do contrato, não há que se falar que houvesse passivo a ser contabilizado pela recorrente.

Ressalte-se que o item 22 do Edital informa que há duas áreas a serem aterradas pela arrendatária (recorrente): a) uma área de 3.101.280 m² e outra de 481.600 m². Ora, não se discute que as despesas com tal aterramento deva ser ativada, para amortização durante a vigência do contrato, porém essa disposição não gera qualquer passivo no momento da assinatura do contrato. Ademais, se as parcelas fixas referidas nas letras “b” e “c” só começaram a ser devidas após a conclusão do aterramento, conclui-se por óbvio que nada era devido no momento da assinatura do contrato com relação a esses itens.

Ademais, querer sustentar que a Cláusula Oitava tivesse previsto o custo de aquisição do direito de exploração dos serviços portuário é de todo desarrazoado, pois o valor indicado em tal cláusula é meramente indicativo, sem gerar qualquer obrigação ou direito para as partes. Estima-se apenas o valor na Cláusula Oitava, já que, naquele momento, ele era indeterminado, na medida em que, com exceção do item “a” do item 12.01.00 do edital, a remuneração dos bens arrendados ou é variável de acordo com o movimento dos terminais ou dependia da conclusão do aterramento, para começar a ser devida.

Por essas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário, para manter os lançamentos em tela.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator